



NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: ANÁLISE SOB UMA PERSPECTIVA MULTIDIMENSIONAL

Aluno Mestrado/MSc. Student Rodrigo Santos da Mata [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Rafael de Lacerda
Moreira

Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, Brazil

Aluno Mestrado/MSc. Student Rodrigo Santos da Mata

[0000-0003-3028-2590](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCON/UFES)

Doutor/Ph.D. Rafael de Lacerda Moreira

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCON/UFES)

Resumo/Abstract

Este artigo aborda a importância da transparência pública para promover a democracia e garantir o acesso à informação pela população, com foco nos municípios do Espírito Santo. O objetivo geral da pesquisa é fornecer um quadro abrangente da transparência desses municípios, comparando-os em uma análise multidimensional baseada nas perspectivas analíticas de (Zuccolotto et al., 2015) e nas dimensões analíticas do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) da Transparência Internacional Brasil (TI-Brasil). A metodologia utilizada envolveu a construção de um Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) nos municípios do Espírito Santo, a fim de analisar o nível de divulgação dos PCPs como uma dimensão da transparência. A análise de cluster foi aplicada para agrupar os municípios com base em suas características de transparência. Os resultados revelaram a existência de seis grupos distintos, representando diferentes níveis e características de transparência. Esses achados contribuem para o campo de investigação ao fornecer uma análise detalhada da transparência municipal, baseada em múltiplas dimensões analíticas. Além disso, as descobertas podem ser utilizadas por autoridades públicas e gestores municipais para identificar áreas de melhoria e adotar medidas específicas para fortalecer a transparência em seus respectivos municípios.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: ANÁLISE SOB UMA PERSPECTIVA MULTIDIMENSIONAL

Resumo

Este artigo aborda a importância da transparência pública para promover a democracia e garantir o acesso à informação pela população, com foco nos municípios do Espírito Santo. O objetivo geral da pesquisa é fornecer um quadro abrangente da transparência desses municípios, comparando-os em uma análise multidimensional baseada nas perspectivas analíticas de (Zuccolotto *et al.*, 2015) e nas dimensões analíticas do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) da Transparência Internacional Brasil (TI-Brasil). A metodologia utilizada envolveu a construção de um Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) nos municípios do Espírito Santo, a fim de analisar o nível de divulgação dos PCPs como uma dimensão da transparência. A análise de *cluster* foi aplicada para agrupar os municípios com base em suas características de transparência. Os resultados revelaram a existência de seis grupos distintos, representando diferentes níveis e características de transparência. Esses achados contribuem para o campo de investigação ao fornecer uma análise detalhada da transparência municipal, baseada em múltiplas dimensões analíticas. Além disso, as descobertas podem ser utilizadas por autoridades públicas e gestores municipais para identificar áreas de melhoria e adotar medidas específicas para fortalecer a transparência em seus respectivos municípios.

Palavras-chave: Transparência Pública. Governança Municipal. Análise Multidimensional.

1. INTRODUÇÃO

A transparência pública é um elemento indispensável para promover a democracia e garantir o acesso à informação pela população. Para muitos, a transparência no governo é uma das principais ferramentas para aprimorar a governança, uma vez que ajuda a prevenir a corrupção, garantir a legitimidade das ações governamentais e melhorar a eficiência (Grimmelikhuijsen *et al.*, 2013). Ao fortalecer as instituições democráticas e combater a corrupção, a transparência permite que a sociedade civil exerça seu papel de fiscalização e controle sobre o Estado (Bobbio, 1997).

Na visão de Bobbio (1997), a transparência é um direito dos cidadãos e uma obrigação dos governos, e é fundamental para garantir a responsabilidade e a legitimidade das instituições democráticas. Nessa direção, Harrison e Sayogo (2014) corroboram com tal visão, ao afirmarem que em democracias onde os cidadãos delegam autoridade para a tomada de decisões, a transparência é essencial para fornecer as informações necessárias aos cidadãos para avaliar e validar as ações de seus governos. Segundo esses autores, a participação pública complementa esses processos, visto que o público é o destinatário final e o consumidor das informações fornecidas através de processos de transparência.

Reconhecidos os impactos positivos da transparência na participação cidadã, na boa governança e no fortalecimento dos regimes democráticos, é essencial definir esse fenômeno para que seus efeitos sejam percebidos. Embora existam várias conceituações de transparência, todas têm como essência o papel da acessibilidade à informação (Sol, 2013). Nesse contexto, é importante compreender que a transparência abrange diversos elementos, principalmente a divulgação de informações sobre o desempenho ou o funcionamento de uma organização (Grimmelikhuijsen *et al.*, 2013). No caso específico das organizações públicas,



elas têm o potencial de gerar diferentes tipos de informações, como dados contábeis, orçamentários e institucionais, que devem ser divulgados ao público para promover a transparência.

Com o advento das tecnologias de informação e comunicação (TICs) e, mais tarde, da *Internet*, surgiram novas oportunidades para a transparência: as informações podem ser armazenadas e divulgadas com maior facilidade pelo governo (Grimmelikhuijsen *et al.*, 2013). Além disso, as informações governamentais agora podem ser acessadas por qualquer pessoa com conexão à *Internet*, independentemente de horário ou localização, o que torna a transparência ainda mais importante. Por essa razão, a norma geral é que informações públicas, exceto aquelas que exigem algum grau de sigilo, devem ser disponibilizadas em um portal específico, comumente chamado de Portal da Transparência. Isso facilita o acesso às informações por parte da sociedade e aumenta a transparência das ações do governo.

No entanto, é importante destacar que a divulgação pública das informações nem sempre é suficiente para garantir a transparência. De acordo com Michener e Bersch (2013), para alcançar a transparência é necessário divulgar informações que sejam a) suficientemente completas e b) de fácil acesso, a fim de torná-las visíveis. Além disso, esses autores ressaltam que a transparência também depende da capacidade de inferência, ou seja, das habilidades das pessoas que possuem essas informações em tirar conclusões precisas, o que pode variar de acordo com a forma como as informações são apresentadas.

Dado que a transparência pode ser avaliada a partir de várias perspectivas ou dimensões (Zuccolotto *et al.*, 2015) e que a literatura existente sobre transparência do governo local tem se concentrado principalmente na área fiscal e orçamentária (Sol, 2013), sendo escassa a presença de estudos comparativos entre municípios com base em características de transparência, esta pesquisa tem como objetivo responder à seguinte questão: **Como os municípios do estado do Espírito Santo se comparam em uma análise multidimensional da transparência?**

O objetivo geral desta pesquisa é fornecer um quadro abrangente da transparência dos municípios do Espírito Santo. Para alcançar esse objetivo, a pesquisa se baseará nas perspectivas analíticas da transparência descritas por Zuccolotto *et al.* (2015), bem como nas dimensões analíticas do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) da Transparência Internacional Brasil (TI-Brasil).

Este estudo foi inspirado nos trabalhos de Mata (2022) e Piccini *et al.* (2022) que buscaram identificar o Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) em municípios. Entretanto, esta proposta tem como objetivo analisar o nível de divulgação dos PCPs como uma dimensão da transparência e, em conjunto com outras dimensões analíticas da transparência, compreender a formação de arranjos de municípios com base nessas características. Ademais, este estudo aprofunda a análise das políticas contábeis apresentadas no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), considerando todas as políticas que atingiram o prazo de implantação no cronograma.

As demais dimensões analíticas da transparência são baseadas no Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) da TI-Brasil, que engloba os seguintes aspectos: Legal (LEG), Plataformas (PLAT), Transparência Administrativa e Governança (TAG), Transparência Financeira e Orçamentária (TFO) e Comunicação, Engajamento e Participação (CEP). O ITGP foi desenvolvido com o objetivo de avaliar o nível de transparência e governança pública em municípios de pequeno e médio porte no Brasil, analisando aspectos como a existência de leis, práticas de transparência, dados abertos, participação cidadã,



transformação digital, integridade e combate à corrupção nos governos municipais (TI-Brasil, 2023) em diversas dimensões.

No primeiro semestre de 2022, a Transparência Capixaba em parceria com a TI-Brasil realizou uma avaliação do nível de transparência pública de todos os municípios do Espírito Santo através do *Ranking* Capixaba de Transparência e Governança Pública. Utilizando a metodologia fornecida pela TI-Brasil, a avaliação revelou que dos 78 municípios avaliados, 11 alcançaram o nível mais elevado de transparência ("ótimo"), enquanto 13 prefeituras foram classificadas como "bom". A maioria das cidades (30) recebeu a classificação de "regular" em termos de transparência. Além dessas, outros 24 municípios foram categorizados como "ruim" no *Ranking* Capixaba.

No que diz respeito ao escopo da análise, o estudo é notável, pois os municípios do estado do Espírito Santo estão sujeitos a uma regulamentação específica sobre o PIPCP, ao contrário de outras unidades da Federação. O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) editou a Instrução Normativa n.º 36/2016, que regulamenta o PIPCP em âmbito estadual, sem estabelecer diferenciação entre municípios com mais ou menos de 50.000 habitantes e antecipando alguns dos termos definidos na Portaria n.º 548/2015 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Além disso, o Espírito Santo foi o único estado da Federação a ter todos os seus municípios avaliados pelo ITGP, o que torna o uso do índice nesta pesquisa conveniente.

Adicionalmente, um estudo que inclui municípios ganha em relevância, já que esses entes federativos estão mais próximos dos cidadãos e são responsáveis por suprir as principais demandas sociais. De acordo com Cruz *et al.* (2012), isso desperta ou aumenta o interesse da população em ter dados sobre a administração dos recursos públicos que são responsabilidade dos gestores municipais.

Diante desse contexto, a análise multidimensional da transparência nos municípios do Espírito Santo busca fornecer uma compreensão abrangente e aprofundada da transparência e governança pública. Utilizando as perspectivas analíticas propostas por (Zuccolotto *et al.*, 2015) e as dimensões do ITGP da TI-Brasil, pretende-se avaliar a transparência em diversas áreas, como legalidade, plataformas de divulgação, transparência administrativa e governança, transparência financeira e orçamentária, e comunicação, engajamento e participação.

Os resultados dessa pesquisa têm o potencial de fornecer subsídios para o aprimoramento das políticas de transparência e governança pública nos municípios do Espírito Santo, identificando boas práticas e áreas que necessitam de melhorias. Além disso, podem contribuir para o fortalecimento da participação cidadã, o combate à corrupção e o aumento da eficiência e eficácia na gestão pública local.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Ligações conceituais entre transparência e democracia

Embora a transparência seja um conceito cada vez mais discutido no meio acadêmico, seu significado ainda carece de precisão (Zuccolotto *et al.*, 2015). De acordo com Cucciniello *et al.* (2017), a atenção acadêmica voltada para os possíveis efeitos do aumento da transparência pública derivou de diversas disciplinas e análises que abordam diferentes formas e resultados da transparência, resultando em uma falta de articulação entre as abordagens.

Segundo Zuccolotto *et al.* (2015), existem várias definições para o termo transparência, variando de acordo com a área de estudo, especialmente nos campos de



conflitos internacionais, regimes internacionais, corrupção, Ciência Política, Administração Pública e Direito. Dada a complexidade dos estudos nessa área, este trabalho adota a definição de transparência pública, desenvolvida a partir de uma revisão sistemática da literatura por Cucciniello *et al.* (2017), que concluíram que a transparência pública ocorre quando atores externos têm acesso a informações sobre o funcionamento das organizações públicas.

Cucciniello *et al.* (2017) combinaram duas categorias para chegar à definição de transparência pública: aquela que considera a transparência como a disponibilização de dados e a que a define a partir do fluxo de informações. De acordo com esses autores, as pesquisas que se concentram na disponibilização de dados geralmente destacam as divulgações relacionadas aos processos de tomada de decisão em assuntos financeiros, políticos e procedimentos administrativos gerais, bem como informações detalhadas sobre o funcionamento de uma organização e o desempenho do governo.

Já as definições que se concentram nos fluxos de informação são essencialmente relacionais, uma vez que consideram o acesso das partes interessadas a diversos tipos de dados governamentais, nos quais as avaliações sobre transparência podem ocorrer com base em diferentes perspectivas: transparência interna, transparência externa, transparência ascendente e transparência descendente (Cucciniello *et al.*, 2017).

No entanto, a transparência pública não pode ser considerada completa se não estiver integrada aos processos democráticos. De acordo com Bobbio (1997), para que o povo possa interagir com seus representantes, monitorá-los e, ao final do período de representação, exercer o poder negativo, um princípio histórico é indispensável: a transparência. O autor argumenta que a transparência é um dos princípios fundamentais dos regimes democráticos, pois o povo deve ter acesso a todas as decisões e ações dos governantes.

De acordo com Bobbio (1997), um regime democrático é definido, sobretudo, como um conjunto de normas para a tomada de decisões coletivas, que permite a máxima participação das partes interessadas. Somente em regimes democráticos é possível que os cidadãos questionem as informações fornecidas pelo Estado. Esse exercício crítico e participativo é fundamental para que o povo possa cobrar dos governantes responsabilidade pelas demandas da sociedade.

Com a democratização do Estado, é comum associar o termo *accountability* à transparência, embora esses conceitos não sejam sinônimos (Filgueiras, 2011). A transparência é uma das etapas da *accountability*, que abrange também a prestação de contas e a responsabilização dos governantes, além da existência de mecanismos institucionais de controle da gestão pública (Vaz *et al.*, 2011; Zuccolotto *et al.*, 2015). Nesse sentido, a *accountability* é um conceito mais amplo que a transparência, já que envolve a possibilidade de incentivos ou sanções para os agentes públicos que cumprem ou não suas obrigações.

Diversas pesquisas têm comprovado uma relação entre o nível de transparência e a democracia. De acordo com Zuccolotto e Teixeira (2014a) que avaliaram a eficácia dos organismos de controle e fiscalização na melhoria da transparência, a independência na atuação dessas instituições é uma condição necessária para essa melhoria, e à medida que o nível de transparência cresce, a democracia também progride. Em um estudo comparativo transnacional, Harrison e Sayogo (2014) investigaram o efeito de diversas condições sobre a transparência fiscal e concluíram que o nível de democracia de uma nação é o fator mais relevante para a transparência, participação e *accountability*. O estudo de Leroy *et al.* (2021) reforça esse argumento, pois demonstrou que os países mais democráticos tendem a ser mais transparentes, e o oposto também é verdadeiro.



Portanto, esta pesquisa reconhece que a democracia é fundamental para uma melhor compreensão do conceito de transparência na esfera pública. Embora não haja uma definição única de transparência, há uma quase unanimidade nas pesquisas de que a transparência floresce em ambientes democráticos. Para alcançar isso, os governos em regimes democráticos devem se comprometer em tornar as informações públicas mais transparentes, proporcionando maior oportunidade de participação da sociedade e garantindo a autonomia e independência das instituições formais de supervisão, incluindo o Poder Legislativo e as Instituições Supremas de Auditoria (Leroy *et al.*, 2021).

2.2. Classificações e perspectivas/dimensões da transparência

Cucciniello *et al.* (2017) propõem uma definição de transparência pública que é composta por duas perspectivas complementares. A perspectiva da disponibilidade se concentra na quantidade de informação governamental que está disponível, enquanto a perspectiva do fluxo de informação considera quem tem acesso a essa informação. Juntas, essas perspectivas formam uma definição mais abrangente de transparência, que está relacionada à acessibilidade da informação para as pessoas. O conceito discutido na seção anterior destaca essa definição.

No entanto, segundo Zuccolotto *et al.* (2015), a maioria dos estudos acadêmicos que avaliam a transparência dos governos é genérica e não define claramente o tipo ou classificação de transparência que está sendo pesquisado. Os autores destacam que, em geral, os estudos combinam avaliações de transparência ativa e passiva, transparência nominal e efetiva, visibilidade de informação e capacidade de inferência, e principalmente, mesclam perspectivas analíticas da transparência, avaliando ao mesmo tempo a transparência contábil, orçamentária, de processos de compras, midiática, entre outras. Para trazer maior clareza conceitual, os autores elaboraram uma revisão da literatura internacional e identificaram diferentes classificações de transparência, que estão apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Classificações da Transparência

Quanto à direção	Transparência para cima (vertical)	A transparência de baixo para cima significa que o principal pode monitorar o comportamento e/ou os resultados dos agentes subordinados hierárquicos. Nesse sentido, os agentes fornecem dados relevantes para que o principal possa acompanhar.
	Transparência para baixo (vertical)	Acontece quando os cidadãos podem avaliar as ações e/ou os resultados de seus líderes.
	Transparência para fora (horizontal)	Ocorre quando os subordinados hierárquicos conseguem observar o que está acontecendo fora da organização. É importante observar mais do que a organização para compreender o ambiente. Também é essencial entender o comportamento de seus pares.



	Transparência para dentro (horizontal)	Acontece quando os indivíduos que estão fora da organização conseguem perceber o que está se passando dentro dela. A transparência para dentro é importante para a legislação de liberdade de informação e para facilitar os mecanismos de controle social.
Quanto à variedade	Transparência de eventos <i>versus</i> Transparência de processos	A transparência do evento é demonstrada pelos objetos: entrada, saída e resultado. A transparência do processo engloba aspectos processuais e operacionais. Analisando os eventos, temos: a entrada de dados pode ser representada pelos sistemas de gastos públicos tradicionais, enquanto as saídas podem ser mensuradas pelo nível de atividade do setor (por exemplo, o número de cirurgias realizadas).
	Transparência retroativa <i>versus</i> Transparência tempestiva	A transparência retroativa diz respeito à disponibilidade de dados de gestão de recursos públicos ao longo de um determinado período. Enquanto a transparência tempestiva significa acesso constante aos processos administrativos internos e disponibilidade de dados em tempo real.
	Transparência efetiva <i>versus</i> Transparência nominal	Para ter transparência efetiva, as pessoas que recebem as informações do governo devem conseguir processá-las, compreendê-las e utilizá-las. Por outro lado, a transparência nominal é observada apenas quando as informações são divulgadas e não assimiladas pelos cidadãos.
Quanto à iniciativa	Transparência ativa	A transparência decorre de escolhas conscientes de gestores públicos ou de normas impostas a órgãos governamentais. O objetivo é assegurar que as informações relevantes e adequadas sejam divulgadas à sociedade para poder avaliar a atuação do Governo.
	Transparência passiva	É obrigação de o Estado fornecer a todos os cidadãos, que necessitam documentos oficiais no prazo estipulado. A menos que documentos estejam protegidos legalmente por questões de segurança nacional, investigação pública, direitos de terceiros, etc.
Quanto aos aspectos conceituais	Visibilidade	Para que as informações sejam visíveis, elas devem ser razoavelmente completas e prontamente disponíveis. No entanto, só porque algo é público não significa que seja visível, pois a informação deve refletir um alto grau de integridade para ser visível.
	Capacidade de inferência	Refere-se à qualidade das informações ou dados. Quando os dados são imprecisos ou quando informações relevantes são ocultadas, a capacidade de inferir a partir dessas informações é questionada, o que impede determinar o que está sendo comunicado.

Fonte: Zuccolotto *et al.* (2015) adaptado.

O Quadro 1 apresenta diversas classificações de transparência que podem ser utilizadas como referência para a elaboração de estudos sobre o tema. Nesse sentido, é fundamental delimitar claramente o escopo da análise em pesquisas que abordem os efeitos da transparência, como destacado por Zuccolotto *et al.* (2015), a fim de evitar confusões conceituais. Conforme enfatizam os autores, estabelecer o escopo da análise é crucial para evitar a ampliação conceitual e a criação de neologismos imprecisos e incompreensíveis.



Entretanto, os acadêmicos têm utilizado o termo "transparência" de forma ampla, o que leva a um neologismo impreciso e incompreensível (Zuccolotto *et al.*, 2015). Os autores demonstram que essa situação decorre da falta de uma perspectiva teórica que possibilite aos pesquisadores analisar as diversas classificações, abordagens, variantes e dimensões conceituais da transparência.

Diante dessa preocupação, os referidos autores estabelecem as perspectivas analíticas da transparência, baseando-se nos trabalhos da Transparência Internacional, do *International Budget Partnership* e em estudos que se dedicaram a avaliar os níveis de transparência tanto em âmbito nacional quanto internacional. Essas perspectivas analíticas estão apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Perspectivas Analíticas da Transparência

Perspectiva	Conceito	O que analisar
Orçamentária	Consiste na divulgação de toda informação orçamentária relevante de forma sistemática e tempestiva, permitindo ao cidadão, para além da sua visualização, tirar dela, conclusões.	Relatórios pré-orçamentários (PPA, LDO), proposta orçamentária do executivo, orçamento cidadão, orçamento aprovado, relatórios de acompanhamento da execução orçamentária, relatórios intermediários (RREO e RGF), relatório de fim de ano (Balanço Orçamentário) e Relatórios de auditoria (Parecer Prévio dos Tribunais de Contas).
Contábil	Consiste em divulgar de forma sistemática e tempestiva toda a informação patrimonial e financeira para que o usuário possa avaliar a capacidade econômica, financeira e patrimonial das entidades.	Ao menos, devem ser examinados: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Este material mínimo também precisa conter o relatório de auditoria, emitido por uma organização independente ou pelo órgão fiscalizador superior. Deve incluir também notas explicativas às Demonstrações Contábeis e tabelas auxiliares (como lista de bens de valor histórico).
Institucional/Organizacional	Além de normas e relatórios, inclui a divulgação de todas as informações sobre a organização estatal, cargos e responsabilidades.	Organograma do Estado (executivo, legislativo e judiciário) com definição de cargos, funções, responsabilidades e formas de contato com os órgãos. É relevante considerar, também, a quantidade de servidores públicos nos órgãos, divididos entre os eleitos, os nomeados e os efetivos. Avalia-se também o acesso à legislação, normas, atas, relatórios governamentais e fluxogramas de processos.
Social/Cívica	Consiste na existência de informações e atenção aos cidadãos, bem como no compromisso com a cidadania. Além de divulgar dados a respeito de eventos culturais e sociais, é importante que as autoridades criem e incentivem canais de interação com a população e com a sociedade civil organizada, para ouvir sugestões, reclamações e	Horários de funcionamento dos estabelecimentos culturais, existência de mecanismos de participação e acompanhamento de audiências públicas, existência de fóruns, existência de espaço para as associações sem finalidade de lucros divulgarem suas informações, existência de informações sobre os conselhos, sua organização, função, responsáveis e responsabilidades, metas, avaliação de desempenho e formas de participação.



	contribuições.	
Processo Licitatório	O objetivo é tornar públicas as aquisições de bens, materiais e serviços pelos governos, além de fornecer dados sobre o progresso desses procedimentos, seus custos, seus competidores e seus resultados.	O conteúdo mínimo a ser avaliado é composto por editais de contratação de obras, materiais ou serviços, bem como mapas e plantas quando se tratar de obras, organograma de execução da obra, órgão e servidor responsável pelo processo de compra, atas com os resultados do processo, recursos impetrados pelos concorrentes, resultados dos recursos, vencedor do processo, lista de vencedores de processos de licitação nos últimos exercícios, lista de recursos impetrados, organograma revisado de execução quando se tratar de obras.
Contratos e Convênios	Consiste na divulgação dos contratos, convênios, termos de parceria e de cooperação estabelecidos por um governo.	O conteúdo mínimo a ser divulgado nessa perspectiva envolve as atribuições de responsabilidades nos contratos, os convênios e termos de parceria, as medidas de avaliação de desempenho, os prazos e valores e as cláusulas de penalidades.
Midiática	Contém, pelo menos, uma das avaliações de transparência descritas acima, disponível para acesso público eletronicamente. Esses meios de comunicação podem incluir a divulgação em <i>sites</i> , aplicativos para celulares, <i>smartphones</i> e <i>tablets</i> .	Os itens a serem avaliados podem ser os mesmos descritos nas perspectivas anteriores, bem como podem incluir aspectos específicos de mídia e tecnologia.

Fonte: Zuccolotto *et al.* (2015) adaptado.

Considerando que a transparência pode ser examinada por meio de várias perspectivas, o objetivo deste artigo foi desenvolver um modelo que abrangesse diferentes características de transparência, a fim de identificar a formação de arranjos de municípios com base nessas características. É importante ressaltar que a presente proposta não contradiz as abordagens de Zuccolotto *et al.* (2015), uma vez que integra diferentes dimensões analíticas da transparência. No entanto, busca compreender a configuração do desempenho nessas dimensões tanto por uma única entidade quanto por entidades distintas.

Para a elaboração do modelo proposto, foi considerado inicialmente um índice já existente, o ITGP da TI-Brasil, devido ao fato de abranger, de modo geral, todas as perspectivas analíticas da transparência descritas no Quadro 2, com exceção da perspectiva contábil. Posteriormente, a perspectiva contábil foi adicionada ao modelo, o que possibilitou a criação de um quadro abrangente da transparência, fundamentado em uma perspectiva analítica múltipla, para os municípios do estado do Espírito Santo.

A próxima seção consiste em uma revisão de literatura, que apresenta uma série de autores que buscaram explorar as causas da transparência pública. É importante observar que esses textos normalmente abrangem uma perspectiva ou dimensão específica da transparência, havendo poucos casos que extrapolam essa regra. Nesse sentido, a presente proposta, que adota uma perspectiva múltipla da transparência pública, tem como objetivo avançar nas discussões em torno deste tema, proporcionando uma abordagem mais abrangente e holística.

2.3. Revisão da literatura sobre transparência pública



Estudos anteriores destacaram a importância da transparência no governo local e examinaram os determinantes que influenciam sua ocorrência. Sol (2013) analisou os determinantes econômicos, sociais e institucionais da transparência no governo local da Espanha, revelando que municípios grandes e prefeitos de esquerda tendem a apresentar melhores níveis de transparência. Por outro lado, Bolívar *et al.* (2013) identificaram a condição financeira, os subsídios intergovernamentais, a competição política, o tamanho do governo e o nível de renda dos cidadãos como variáveis significativas na divulgação de informações financeiras públicas.

Araujo e Tejedo-Romero (2016) investigaram o índice de transparência nos municípios espanhóis e destacaram que fatores políticos, como poder político, participação eleitoral e ideologia política, afetam a transparência. A participação eleitoral foi considerada um fator positivo para a transparência, pois os políticos locais sentem pressão para divulgar informações e aumentar a confiança do público. A ideologia política também influencia, sendo mais evidente nos municípios governados por partidos de direita. Além disso, o desenvolvimento econômico e social municipal desempenha um papel importante na promoção da transparência.

Em relação ao governo eletrônico, Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2022) investigaram a relação entre inovações contábeis e governo eletrônico no setor público. Eles concluíram que a implementação de padrões contábeis internacionais e a adoção da contabilidade de competência estão correlacionadas com o desenvolvimento do governo eletrônico. Segundo os autores, essa abordagem gerencial e política é crucial para lidar com as reformas contábeis e o desenvolvimento do governo eletrônico, combinando tecnologias adequadas com sistemas contábeis para fornecer informações confiáveis e estabelecer um diálogo com as partes interessadas externas.

Vários estudos têm abordado a adoção e implementação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) e seus impactos na transparência e qualidade da governança no setor público. Mnif e Gafsi (2020) investigaram a divulgação das demonstrações financeiras do governo central de acordo com as IPSAS e identificaram fatores ambientais que influenciam esse nível. Seus resultados mostraram diferenças significativas nos níveis de adesão às normas IPSAS entre os países, com influência positiva do nível de transparência do governo, qualidade da administração e gestão pública, e experiência prévia com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Kartiko *et al.* (2018) analisaram o nível de adesão às IPSAS baseadas no regime de competência no governo central e sua relação com indicadores de transparência fiscal. Os resultados indicaram que a adesão às IPSAS estava positivamente correlacionada com o índice de transparência fiscal, sugerindo que a adoção das IPSAS baseadas no regime de competência pode melhorar a transparência fiscal.

Brusca e Martínez (2016) examinaram os incentivos e obstáculos para a adoção das IPSAS e seus principais benefícios. A adoção das IPSAS foi considerada uma forma de melhorar a qualidade dos relatórios financeiros, aumentar a transparência e a *accountability* no setor público, além de melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras em todo o mundo. No entanto, algumas barreiras para a adoção das IPSAS foram identificadas, como críticas à semelhança com o modelo contábil empresarial e o custo e a capacidade institucional das organizações públicas.

Bisogno e Cuadrado-Ballesteros (2020) analisaram o impacto das práticas de gestão financeira do setor público, incluindo a implementação das IPSAS, na qualidade da democracia. Eles constataram que a implementação das IPSAS demonstrou melhorias na



qualidade da democracia, principalmente devido aos princípios de igualdade e controle. Isso sugere que a harmonização internacional das normas contábeis, incluindo as IPSAS, é crucial para aumentar a transparência e a *accountability* no setor público.

Outro aspecto importante abordado pelos estudos anteriores é a relação entre governo eletrônico, transparência e participação. Manoharan e Ingrams (2018) exploraram a adoção e implementação do governo eletrônico em governos locais, destacando que sua adoção tem o potencial de melhorar os serviços governamentais, envolver as partes interessadas e aumentar a participação dos cidadãos. Fatores como competição política e adoção pelos cidadãos foram identificados como facilitadores externos, enquanto características dos funcionários e organizações desempenham um papel crítico. No entanto, existem barreiras, como falta de recursos tecnológicos, financeiros e de apoio de funcionários eleitos.

Cruz *et al.* (2012) examinaram a transparência das informações sobre gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos de 96 municípios, considerando os 100 mais populosos do Brasil. Os resultados apontaram níveis reduzidos de transparência nessas informações. Além disso, o estudo evidenciou uma correlação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência verificados.

Em outra pesquisa relevante, Zuccolotto e Teixeira (2014b) investigaram a influência de variáveis fiscais, socioeconômicas e políticas no nível de transparência fiscal dos estados brasileiros. Os resultados revelaram que a transparência nos estados é influenciada pelas condições fiscais e socioeconômicas específicas de cada um. Notavelmente, os estados com melhores condições fiscais demonstraram maior capacidade para implementar sistemas de informação eficientes, direcionados aos cidadãos. Ademais, o estudo ressaltou a importância de políticas públicas efetivas nas áreas de educação, saúde, emprego e renda para promover a transparência.

Alves *et al.* (2021) concentraram-se na avaliação do nível de transparência nos portais eletrônicos de uma amostra de municípios do estado de Minas Gerais. Observou-se uma grande disparidade de pontuações, com uma tendência de maior transparência nos municípios mais populosos. Esses resultados corroboram pesquisas anteriores que também identificaram altos níveis de opacidade na gestão municipal, especialmente em municípios de menor porte.

Embora os estudos anteriores tenham contribuído significativamente para a compreensão dos determinantes e impactos da transparência no governo em níveis central e local, uma lacuna de pesquisa a ser explorada é a análise do nível de transparência dos municípios do Espírito Santo, sob uma perspectiva analítica multidimensional. Neste contexto, o presente estudo propõe uma abordagem inovadora, utilizando diferentes perspectivas analíticas da transparência, tais como contábil, orçamentária, institucional e midiática, entre outras.

Ao explorar essa lacuna de pesquisa, o estudo busca preencher uma lacuna de conhecimento no contexto específico dos municípios do Espírito Santo, fornecendo *insights* valiosos para aprimorar a governança local e promover a transparência. Além disso, a abordagem multidimensional adotada oferece uma perspectiva mais completa e aprofundada sobre a transparência no governo local, permitindo uma compreensão mais holística dos fatores que influenciam sua ocorrência e seus impactos na qualidade da governança e na participação cidadã.

Em resumo, os estudos anteriores examinaram os determinantes da transparência no governo local, destacaram a relação entre governo eletrônico e transparência, analisaram a adoção das IPSAS e seus efeitos na governança, e exploraram a transparência em diferentes contextos, como municípios brasileiros. Essas pesquisas contribuíram para a compreensão dos fatores que influenciam a transparência e os benefícios resultantes de sua promoção. No



entanto, há uma necessidade de pesquisas mais aprofundadas, especialmente no contexto dos municípios do Espírito Santo, o que motiva a realização do presente estudo com uma abordagem multidimensional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. Percurso de construção do Índice de Divulgação dos PCPs

Nesta etapa, a pesquisa visa à construção de um Índice de Divulgação dos PCPs, procedimento guiado pelas perspectivas dos estudos de Mata (2022) e Piccini *et al.* (2022) bem como pelo PIPCP (Portaria STN n.º 548/2015 e Instrução Normativa TC n.º 36/2016). Por intermédio dos estudos mencionados e das regras que norteiam o assunto, elaborou-se o *checklist* apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 – Procedimentos PIPCP e Procedimentos Analisados no Estudo

Procedimentos PIPCP	Prazo de adesão para municípios	Procedimentos analisados no estudo
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições.	01/01/2017	1. Créditos tributários a receber
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários.	Imediato	2. Créditos previdenciários a receber
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber).	Imediato	3. Demais créditos a receber
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	Imediato	7. Provisões
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	Imediato	8. Ativo Contingente 9. Passivo Contingente
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/2020	10. Bens móveis 11. Bens imóveis 12. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 13. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	14. Empréstimos tomados 15. Financiamentos tomados
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados.	01/01/2018	16. Pessoal a pagar 17. Benefícios previdenciários a pagar 18. Benefícios assistenciais a pagar 19. Encargos sociais a pagar
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	20. Provisão atuarial



13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência	Imediato	21. Fornecedores e contas a pagar
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	Imediato	22. Demais obrigações
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2017	23. <i>Softwares</i> , patentes, marcas, licenças e congêneres 24. Amortização de intangível 25. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	01/01/2017	26. Outros ativos intangíveis 27. Amortização 28. Reavaliação e redução ao valor recuperável
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2017	29. Participações permanentes 30. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques	01/01/2017	31. Estoques

Fonte: Adaptado de Mata (2022) e Piccini *et al.* (2022)

A população analisada é formada pelos setenta e oito (78) municípios do Estado do Espírito Santo. Coletaram-se as demonstrações contábeis do total da população, referentes às prestações de contas anuais (PCAs) do exercício de 2021, usando para isso o Painel de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES).

Foram analisadas as demonstrações contábeis consolidadas, especialmente o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas. O período de análise selecionado foi 2021, pois são as demonstrações contábeis mais recentes publicadas pelos municípios analisados, conforme as normas da STN e do TCE-ES.

A determinação do Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (ID_PCP) foi efetuada mediante a metodologia utilizada nas pesquisas de Mata (2022) e Piccini *et al.* (2022) (ver Quadro 3). Nestes estudos, os autores usaram um mecanismo de identificação (*proxy*) das contas contábeis elencadas com saldos diferentes de zero para a coleta de dados. Para fins de obter os dados para este estudo, analisaram-se as contas que apresentavam saldos diferentes de zero nos demonstrativos contábeis, com a coleta e tabulação de dados realizadas através do programa *Office Excel*.

Para fins deste estudo, adotam-se os prazos-limites prescritos na Instrução Normativa n.º 36/2016 do TCE-ES, cuja verificação de seu cumprimento resume-se à averiguação da realização e/ou execução de duas ações específicas por parte das entidades públicas: 1) “Preparação do sistema e outras medidas operacionais”, e; 2) “Obrigatoriedade dos registros contábeis”. Neste estudo, o PCP será considerado implementado quando for identificado o registro contábil correspondente.

O *checklist* se baseia em dezesseis (16) dos dezenove (19) procedimentos PIPCP como referência. O Quadro 4 apresenta os procedimentos que não foram considerados neste estudo, bem como as justificativas para isso.



Quadro 4 – Procedimentos PIPCP não considerados e Justificativas

Procedimentos PIPCP	Prazo de adesão para municípios	Justificativas
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2024	Existência de prazo para cumprimento
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2024	Existência de prazo para cumprimento
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico	Prazo indefinido

Fonte: Elaboração própria.

A confirmação da adoção dos itens do *checklist* (PCP demonstrado) ocorreu conforme os seguintes critérios: 0 = Procedimento não demonstrado; 1 = Procedimento demonstrado. O grau final de divulgação obtido por esta metodologia foi calculado conforme a equação (1). Este resultado é denominado “Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais” (ID_PCP).

$$ID_PCP = \frac{S}{T} \times 100 \quad (1)$$

Em que:

ID_PCP: Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

S: soma do número de procedimentos evidenciados pelo ente conforme *checklist*

T: total de procedimentos do *checklist* (nesta pesquisa considera-se 31).

3.2. Percurso de construção do Modelo de Análise de *Cluster*

A pesquisa também analisou o nível de transparência dos municípios do estado do Espírito Santo, tomando em conta múltiplas dimensões. O objetivo desta etapa é, através do comportamento das variáveis selecionadas, identificar a formação de arranjos de municípios conforme as suas características de transparência.

Para que esta análise pudesse ser realizada, utilizou-se como referência inicial o ITGP da TI-Brasil, selecionado por ser um índice que, em sua formação, considera diferentes dimensões da transparência. Posteriormente, adicionou-se às dimensões do ITGP, quais sejam Legal (LEG), Plataformas (PLAT), Transparência Administrativa e Governança (TAG), Transparência Financeira e Orçamentária (TFO) e Comunicação, Engajamento e Participação (CEP), a dimensão contábil. Neste estudo, a dimensão contábil é denominada de Índice de Divulgação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (ID_PCP). A seguir, o Quadro 5 apresenta a caracterização das variáveis examinadas.



Quadro 5 - Variáveis examinadas

Variável	Descrição	Fonte	Ano	Escala de medida
ID_PCP	Índice usado para determinar o nível de divulgação dos procedimentos contábeis patrimoniais dos municípios, consoante às IPSAS e às NBC TSP – do Setor Público.	Checklist	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.
LEG	Dimensão Legal. O objetivo da dimensão legal é assegurar que o órgão municipal atue conforme as normas que regulam o acesso à informação, a proteção do denunciante, dados abertos, proteção de dados pessoais e defesa de interesses.	Transparência Internacional Brasil	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.
PLAT	Dimensão Plataformas. Neste ponto, é analisado a existência de portais, ferramentas e mecanismos que permitam solicitar acesso à informação, acesso a dados abertos, manifestações e denúncias de casos de corrupção nas prefeituras, sobretudo em meios digitais, priorizando os canais que permitam o anonimato.	Transparência Internacional Brasil	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.
TAG	Dimensão Transparência Administrativa e Governança. Objetiva avaliar a existência e a publicidade conferida aos mecanismos de governança como código de ética, organograma, instrumentos de planejamento, relatórios de auditoria, entre outros documentos que viabilizam a governança da administração pública municipal.	Transparência Internacional Brasil	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.
TFO	Dimensão Transparência Financeira e Orçamentária. Essa dimensão tem como objetivo mensurar a transparência do município quanto às questões administrativas, financeiras e orçamentárias, incluindo pontos abordados pela LRF, pela LAI e aspectos relacionados aos recursos humanos, como servidores e verbas indenizatórias.	Transparência Internacional Brasil	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.
CEP	Dimensão Comunicação, Engajamento e Participação. Essa dimensão visa analisar a existência de espaços voltados para informar a sociedade, prestar contas do trabalho realizado pela administração pública e fortalecer o debate e o interesse público. Neste sentido, é verificada a existência/uso pela Administração de diferentes canais de comunicação, tais como redes sociais, rádio, televisão e internet. Além disso, é verificado o cumprimento de aspectos da LAI a qual determina ainda que o acesso a informações públicas seja garantido por meio de audiências ou consultas públicas e pelo incentivo à participação popular.	Transparência Internacional Brasil	2022	Nota atribuída em uma escala de 0 a 100.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando que os resultados apresentados no ITGP identificou diferentes perfis de transparência, qualificando os municípios nos níveis (ótimo, bom, regular e ruim), a partir da adição do ID_PCP (dimensão contábil), que passou a compor uma nova dimensão do ITGP, considerou-se pertinente o uso do método de análise de *cluster*. Por sua parte, este método consiste em uma técnica estatística de interdependência que agrupa casos ou variáveis em



grupos homogêneos com base nas semelhanças entre os indivíduos, a partir de variáveis predeterminadas (Fávero *et al.*, 2009).

A princípio, adotou-se o método hierárquico de formação de *clusters*. Este método considera que cada sujeito começa com seu próprio agrupamento e, a partir deste ponto, novos agrupamentos são realizados por similaridade, ou seja, no início cada indivíduo representa um grupo (Fávero *et al.*, 2009). Portanto, levando-se em consideração as características relacionadas ao nível de transparência, infere-se que cada município pertencente a um determinado *cluster* seja similar a todos os outros pertencentes a esse *cluster*, e diferente dos pertencentes aos outros *clusters*.

Como critério de agrupamento dos municípios, foi utilizada a Distância Quadrática Euclidiana. Essa medida calcula a distância que une dois valores de cada indicador de transparência abordado nessa pesquisa. Assim, ao considerar um espaço amostral contendo p -valores, a Distância Quadrática Euclidiana corresponde à soma dos quadrados das diferenças entre i e j para todas as p variáveis (Fávero *et al.*, 2009).

Em seguida, utilizou-se o método da Maior Distância ou Ligação Completa para medir a distância entre *clusters*. Considerado como uma técnica hierárquica de agrupamento de *clusters*, o método busca agrupar elementos cuja distância entre os mais afastados seja a menor. Segundo Fávero *et al.* (2009), este método tende a formar grupos mais compactos e composto de indivíduos muito semelhantes entre si.

Para determinar qual o número de *clusters* que melhor se adéqua aos dados, seguiu-se o critério de Maroco (2007). Segundo esse autor, existem métodos mais ou menos heurísticos que permitem analisar a solução de *clusters* escolhida e o número de *clusters* a serem retidos. Este trabalho utilizou o critério do R quadrado (R^2), o qual é um indicador de quão diferentes cada um dos grupos ou *clusters* são em cada etapa do algoritmo. O R^2 é a razão da soma dos quadrados entre os *clusters* e a soma dos quadrados totais para cada uma das variáveis usadas na análise.

Sendo assim, o R^2 é uma medida da percentagem da variabilidade total retida em cada uma das soluções dos *clusters*. Maroco (2007) salienta que é importante encontrar um número mínimo de *clusters* que retenha uma percentagem significativa da variabilidade total, que pode ser considerado algum valor superior a 80%. No entanto, considerando que outros trabalhos utilizaram taxas de 75,9% (Diniz & Sequeira, 2008) e 65% (Gomes & Nunes, 2011), nesse estudo admite-se um R^2 superior a 70%.

Neste trabalho, tais resultados foram estimados com o auxílio da ANOVA *one-way*, onde se calculou os valores do R^2 . Após, avaliou-se quais os ganhos de variabilidade retido a cada inclusão de um novo *cluster*, selecionando-se o número de *clusters* que acrescentaram o maior ganho. Para tabulação dos dados, foi utilizado o programa *Office Excel*, e para elaboração das estatísticas descritivas e aplicação da técnica de Análise de *Cluster*, foi utilizado o *software IBM SPSS 29.0*.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da análise de *cluster* permitiram a divisão dos municípios do Espírito Santo em seis grupos distintos, de acordo com o desempenho alcançado nas dimensões de transparência abordadas no estudo. Esses grupos representam diferentes níveis e características de transparência encontradas nos municípios analisados. A seguir, apresenta-se um Quadro detalhado dos municípios e suas respectivas classificações nos *clusters* formados.



Quadro 6 - Relação de municípios agregados em cada Cluster

Cluster	Municípios	N
1	Afonso Cláudio, Anchieta, Aracruz, Cachoeiro de Itapemirim, Cariacica, Colatina, Domingos Martins, Guaçuí, João Neiva, Serra, Vila Velha, Vitória	12
2	Água Doce do Norte, Alto Rio Novo, Baixo Guandu, Ibatiba, Itapemirim, Laranja da Terra, Mantenópolis, Marilândia, Mucurici, Muniz Freire, Pinheiros, São Roque do Canaã, Vila Pavão	13
3	Águia Branca, Alfredo Chaves, Boa Esperança, Bom Jesus do Norte, Conceição do Castelo, Fundão, Guarapari, Ibirapu, Iconha, Itaguaçu, Itarana, Iúna, Jaguaré, Jerônimo Monteiro, Linhares, Marataízes, Marechal Floriano, Mimoso do Sul, Nova Venécia, Pedro Canário, Piúma, Santa Leopoldina, Santa Teresa, Sooretama, Vargem Alta, Viana	26
4	Alegre, Atílio Vivacqua, Barra de São Francisco, Brejetuba, Castelo, Conceição da Barra, Divino de São Lourenço, Ecoporanga, Ibitirama, Pancas, Ponto Belo, Presidente Kennedy, São Domingos do Norte, São Gabriel da Palha	14
5	Apiacá, Governador Lindenberg, Irupi, Montanha, Muqui, Rio Bananal, Rio Novo do Sul, São José do Calçado, Vila Valério	9
6	Dores do Rio Preto, Santa Maria de Jetibá, São Mateus, Venda Nova do Imigrante	4

Fonte: Dados da pesquisa

A configuração dos *clusters* identificados a partir da análise de transparência nos municípios do Espírito Santo revela uma distribuição variada dos municípios nas diferentes categorias. Essa distribuição indica que os municípios estão alocados de forma heterogênea nos diferentes *clusters*, demonstrando uma variedade nos níveis de transparência encontrados no estado. É importante observar que os *clusters* não possuem um número igual de municípios, o que sugere que certas características de transparência são mais prevalentes em determinadas regiões ou grupos de municípios.

Por meio das estatísticas descritivas fornecidas na Tabela 1, serão examinadas medidas como a média, o desvio padrão, o mínimo e o máximo para as dimensões de transparência em cada *cluster*. Essas medidas fornecerão uma visão geral das características e variações presentes nos agrupamentos.

Tabela 1 - Estatística Descritiva das Variáveis de Transparência

Cluster	Variáveis	N	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
1	ID_PCP	12	72,31	5,91	58,06	80,65
	LEG		79,17	15,15	62,50	100
	PLAT		93,20	6,78	76,32	100
	TAG		91,18	7,31	76,47	100
	TFO		87,94	9,56	63,83	100
	CEP		87,12	12,04	63,64	100
2	ID_PCP	13	52,85	7,40	38,71	67,74
	LEG		14,42	14,29	0	37,50
	PLAT		70,24	14,35	52,63	94,74
	TAG		30,32	13,55	5,88	47,06
	TFO		46,48	8,77	31,91	60,64
	CEP		25,70	16,63	0	50
3	ID_PCP	26	62,53	6,33	48,39	77,42
	LEG		31,97	11,77	6,25	50
	PLAT		74,60	12,50	50	94,74
	TAG		56,45	14,02	29,41	88,24
	TFO		67,06	9,92	48,94	84,04
	CEP		52,95	17,47	22,73	86,36
4	ID_PCP	14	55,53	9,48	35,48	67,74



	LEG		30,36	10,65	25	50
	PLAT		56,02	11,28	34,21	73,68
	TAG		44,12	12,79	23,53	70,59
	TFO		50,84	6,77	38,30	63,83
	CEP		23,54	14	9,09	56,82
5	ID_PCP	9	54,48	9,19	41,94	70,97
	LEG		9,72	15,02	0	37,50
	PLAT		43,27	11,92	26,32	63,16
	TAG		22,55	13,80	5,88	41,18
	TFO		57,92	10,61	38,30	72,34
	CEP		20,20	13,98	0	40,91
6	ID_PCP	4	66,13	5,59	61,29	70,97
	LEG		84,38	11,97	75	100
	PLAT		76,32	16,78	60,53	92,11
	TAG		77,94	11,14	70,59	94,12
	TFO		78,99	10,14	68,09	92,55
	CEP		51,70	13,56	31,82	61,36
TOTAL	ID_PCP	78	60,42	9,75	35,48	80,65
	LEG		36,14	27,21	0	100
	PLAT		69,87	18,67	26,32	100
	TAG		52,41	25	5,88	100
	TFO		63,49	16,49	31,91	100
	CEP		44,55	27,24	0	100

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da análise da Tabela 1, constata-se que os *Clusters* 1 e 6 se destacam dos demais, uma vez que possuem valores médios das variáveis de transparência acima dos valores médios observados no âmbito estadual. Isso evidencia um desempenho superior desses dois agrupamentos em relação às demais categorias. Em seguida, nota-se que o *Cluster* 3 apresenta valores médios que superam os níveis estaduais em todas as variáveis de transparência, exceto pela variável LEG. Essa constatação sugere um bom nível geral de transparência, embora seja necessário aprimorar algumas áreas específicas. Por outro lado, o *Cluster* 2, com exceção da variável PLAT, apresenta valores médios inferiores aos do nível estadual, indicando a necessidade de melhorias em diversos aspectos de transparência. Quanto aos *Clusters* 4 e 5, verifica-se que todos os valores médios de suas variáveis estão abaixo dos identificados no nível estadual, o que indica uma baixa transparência em comparação com as demais categorias.

Ao analisar as médias das variáveis de transparência a nível estadual, verifica-se que, de modo geral, os municípios do Espírito Santo apresentam valores médios superiores para a variável PLAT. Essa constatação é respaldada pela presença de portais de transparência em todos os municípios do estado, evidenciando um ambiente propício à transparência governamental. Essa evidência sugere a influência de fatores externos, como a competição política e a aceitação por parte dos cidadãos, além de fatores internos críticos, como as habilidades técnicas dos funcionários e a profissionalização da gestão. Esses aspectos podem estar contribuindo para uma maior adoção de práticas de governo eletrônico entre os municípios capixabas (Manoharan & Ingrams, 2018). Dessa forma, o estudo atual encontra respaldo na literatura anterior, que também destaca a importância desses fatores para a promoção da transparência nas administrações municipais.

Ao realizar a análise dos *clusters*, os dados revelam que somente os *Clusters* 1, 2, 3 e 6 apresentam um desempenho em transparência de plataformas superior ao nível estadual, indicando que esses agrupamentos estão inseridos em ambientes que fornecem as condições



propostas por Manoharan e Ingrams (2018). No entanto, o resultado obtido pelo *Cluster 2* desperta interesse, uma vez que ele se destaca na dimensão de transparência das plataformas digitais (PLAT = 70,24%), superando a média estadual (PLAT = 69,87%), porém, com as demais dimensões de transparência abaixo da média. Diante desse cenário, é sugerida a realização de estudos mais aprofundados para compreender o ambiente específico do *Cluster 2*, que aparentemente favorece uma maior transparência nas plataformas em detrimento das outras dimensões de transparência. Essa investigação adicional possibilitaria uma compreensão mais abrangente dos fatores que influenciam o desempenho desse *cluster* e poderia fornecer *insights* valiosos para o aprimoramento das estratégias de transparência.

Por outro lado, ao analisar o índice mínimo das variáveis de transparência a nível estadual, os dados revelam que a variável LEG apresenta o menor desempenho, com um valor médio de 36,14%. Essa dimensão aborda o cumprimento das regulamentações relacionadas a várias normas de transparência, especialmente a LAI. O desempenho médio obtido nessa dimensão de transparência sugere que, de maneira geral, os municípios do Espírito Santo estão inseridos em um contexto de baixa competição política, conforme abordado por Berliner (2014). Segundo esse autor, em ambientes com alta competição política e incertezas em relação ao controle futuro do poder, a institucionalização da transparência por meio de leis de acesso à informação pode trazer benefícios significativos. Isso ocorre porque os atuais detentores do poder têm incentivos para se comprometerem com a transparência e evitarem ser excluídos do acesso às informações governamentais e ferramentas de monitoramento no futuro. Portanto, considerando o baixo nível de competição política em geral, sugere-se que os atores políticos nos municípios do Espírito Santo não percebem os benefícios decorrentes da regulamentação da LAI em nível local. Essa constatação destaca a importância de investigações adicionais para compreender os fatores específicos que influenciam a adesão às normas de transparência nos municípios capixabas.

No entanto, ao analisar essas características no nível dos *clusters*, é possível constatar que os *Clusters 1* e *6* apresentam os maiores níveis para a variável LEG, com valores de 79,17% e 84,38%, respectivamente. Em contraste com a média estadual, sugere-se que os municípios pertencentes a esses *clusters* estão respondendo ao ambiente competitivo no qual estão inseridos, adotando medidas de transparência como uma estratégia para se destacar politicamente e conquistar o apoio dos eleitores (Berliner, 2014). Essa correlação fortalece a importância do contexto político na promoção da transparência e evidencia a influência dos fatores políticos nas práticas de governança e transparência dos municípios dos *Clusters 1* e *6*. Esses resultados destacam a necessidade de considerar as dinâmicas políticas locais ao desenvolver políticas e estratégias para aprimorar a transparência governamental em diferentes contextos municipais.

Ao analisar os desvios-padrão a nível estadual, observa-se que a variável ID_PCP apresenta o menor desvio, indicando que a dimensão da transparência contábil, que envolve a divulgação dos PCPs de acordo com as normas IPSAS e as NBC TSP do Setor Público, possui menor variabilidade entre os municípios do Espírito Santo. Isso sugere uma maior uniformidade na adoção e implementação das práticas de transparência contábil pelos municípios capixabas. Essa uniformidade pode ser atribuída à existência de uma norma específica sobre os PCPs, a IN n.º 36/2016, que é exigida pelo TCE-ES na análise das prestações de contas anuais dos municípios.

Além disso, esse efeito já foi observado no estudo de Mata (2022), que analisou o nível de divulgação dos PCPs nos municípios capixabas. O estudo evidenciou que, por meio da IN n.º 36/2016, houve uma maior padronização na divulgação desses procedimentos, resultando em uma menor variabilidade entre os municípios. Portanto, a existência de normas



claras e específicas pode contribuir para uma maior consistência e uniformidade na transparência contábil dos municípios.

De fato, a IN n.º 36/2016 e a fiscalização do TCE-ES podem ter desempenhado um papel importante na melhoria da transparência contábil entre os municípios do estado. No entanto, ao analisar esse processo no nível dos *clusters*, nota-se que os melhores níveis da variável ID_PCP, ou seja, os índices que ultrapassam a média estadual, são identificados nos *Clusters* 1, 3 e 6. Conforme destacado por Mata (2022), o nível de divulgação dos PCPs nos municípios do Espírito Santo está relacionado à receita própria arrecadada e ao nível de desenvolvimento municipal. Isso sugere que os municípios pertencentes a esses *clusters* estão em condições favoráveis nesses aspectos, o que pode influenciar positivamente sua capacidade de adotar e divulgar práticas de transparência contábil. Por outro lado, observam-se níveis mais baixos de transparência contábil, ou seja, níveis abaixo da média estadual, nos *Clusters* 2, 4 e 5. Isso sugere que essas localidades apresentam menor disponibilidade de recursos e níveis mais baixos de desenvolvimento local, o que pode afetar sua capacidade de adotar e implementar práticas de transparência contábil de forma mais abrangente.

Ainda em relação aos desvios-padrão a nível estadual, constata-se que a variável CEP apresenta o maior desvio, indicando uma maior dispersão nos dados relacionados à existência de espaços de comunicação, prestação de contas e participação pública entre os municípios capixabas. Essa variabilidade nas práticas adotadas sugere a necessidade de aprimorar a transparência nesse aspecto. Esse resultado é reforçado pelo estudo de Zuccolotto e Teixeira (2015), que examinou a relação entre a participação da sociedade e a melhoria dos mecanismos de transparência nos estados brasileiros. Os autores identificaram que nos estados onde a participação social ocorre por meio de fóruns definidos institucionalmente, os indicadores de transparência são mais favoráveis. Portanto, considerando a baixa presença de Conselhos de Transparência ou Combate à Corrupção nos municípios capixabas, especialmente nos *clusters* analisados, fortalecer a participação social por meio desses mecanismos institucionais pode contribuir significativamente para um aumento da transparência e do desenvolvimento democrático local.

Ao observar os *clusters*, é possível constatar que apenas os *Clusters* 1, 3 e 6 apresentam valores médios da variável CEP superiores à média estadual, com destaque para o *Cluster* 1. Esses resultados sugerem que essas localidades possuem um maior envolvimento entre a administração pública e a sociedade, caracterizando ambientes mais abertos e democráticos. Essa relação entre democracia e transparência é respaldada por diversos estudos, como os de Harrison e Sayogo (2014), (Leroy *et al.*, 2021) e Zuccolotto e Teixeira (2014a). Essas pesquisas indicam uma associação positiva entre os dois conceitos, destacando a importância da transparência para o fortalecimento democrático.

Com base nas análises realizadas até o momento, é possível observar diferenças entre os *clusters*. A Tabela 2 a seguir apresenta um *ranking* dos *clusters*, elaborado a partir de um índice de transparência geral (IT-Geral), calculado com base na média dos valores médios de cada variável. Além disso, é feita uma comparação entre o nível de transparência identificado em cada *cluster* e as médias das variáveis socioeconômicas, como população e receita própria arrecadada.



Tabela 2 – IT-Geral e Média das Variáveis Socioeconômicas por Cluster

Cluster	IT-Geral	Posição	POP	REC
1	85,15	1º	198.810,25	268.432.219,33
6	72,58	2º	52.303,50	33.675.897,25
3	57,59	3º	33.442,27	28.673.267,19
4	43,40	4º	21.153	14.728.858,71
2	40	5º	17.191,08	10.458.200,46
5	34,69	6º	13.827,33	7.037.214,33

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: POP = População, REC = Receita Própria

A Tabela 2 apresenta o IT-Geral para cada *cluster*, sendo apresentado em ordem decrescente de classificação. Além disso, são fornecidas as informações sobre as variáveis socioeconômicas relacionadas a cada agrupamento, incluindo a população média (POP), calculada com base na população estimada do ano de 2021 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e a receita própria arrecadada média (REC), obtida a partir da receita própria arrecadada pelos municípios do Espírito Santo no ano de 2021 e coletada do Painel de Controle do TCE-ES.

A partir da análise da Tabela 2, é possível verificar que os *Clusters* 1 e 6 são classificados como tendo o melhor nível de transparência, enquanto os *Clusters* 2 e 5 são considerados os de pior transparência. Além disso, os *Clusters* 3 e 4 estão em um nível intermediário de transparência. Adicionalmente, ao comparar o IT-Geral com as variáveis socioeconômicas, pode-se notar que os *clusters* com melhor transparência apresentam valores médios mais altos de POP e REC, enquanto o oposto é observado nos *clusters* com pior transparência. Essa evidência é consistente com diversos estudos nacionais e internacionais que apontam uma relação positiva entre o nível de transparência e o tamanho da população e a condição financeira das entidades governamentais (Alves *et al.*, 2021; Bolívar *et al.*, 2013; Cruz *et al.*, 2012; Sol, 2013; Zuccolotto & Teixeira, 2014b).

No entanto, há situações peculiares que despertam o interesse por uma investigação mais aprofundada. Primeiramente, é importante mencionar que, apesar das médias mais elevadas das variáveis POP e REC nos *Clusters* 1 e 6 em comparação aos demais agrupamentos, foi constatada a presença de pequenos municípios, como João Neiva e Afonso Cláudio no *Cluster* 1, e Dores do Rio Preto no *Cluster* 6. Essa constatação indica que esses municípios possuem fatores distintos, além do tamanho e da condição financeira, que contribuem para sua maior transparência.

Por outro lado, ao considerar os *Clusters* 2 e 5, que são compostos exclusivamente por pequenos municípios, surgem observações relevantes. No *Cluster* 2, destaca-se o município de Itapemirim, cuja receita é significativamente impulsionada pelos *royalties* do petróleo. No entanto, é importante ressaltar que esse município apresenta um baixo nível de transparência, apesar da alta receita. Já no *Cluster* 5, chama a atenção a presença de dois municípios, Rio Bananal e São José do Calçado, que possuem índices de transparência contábil superiores à média estadual. No entanto, esses municípios revelam indicadores inferiores em relação às demais dimensões da transparência. Outro ponto a ser destacado é que os municípios mencionados nos *Clusters* 2 e 5 são os que possuem as maiores médias de POP e REC dentro de seus respectivos grupos. Essas observações reforçam a necessidade de investigar as particularidades desses municípios e suas implicações na transparência governamental.



5. CONCLUSÃO

Com base nos resultados apresentados, pode-se concluir que a análise de *cluster* permitiu identificar diferentes grupos de municípios no Espírito Santo com relação ao seu desempenho em termos de transparência. Esses *clusters* representam uma distribuição heterogênea dos municípios nas diferentes categorias, indicando a existência de níveis variados de transparência no estado.

Entre os *clusters* identificados, os *Clusters* 1, 3 e 6 se destacaram por apresentarem valores médios das variáveis de transparência acima da média estadual. Isso sugere um desempenho superior desses agrupamentos em relação às demais categorias. Por outro lado, os *Clusters* 2, 4 e 5 mostraram valores médios inferiores aos do nível estadual, indicando a necessidade de melhorias em várias dimensões de transparência.

É interessante notar que o *Cluster* 2 se destacou na dimensão de transparência das plataformas digitais, superando a média estadual. No entanto, suas outras dimensões de transparência ficaram abaixo da média, o que sugere a necessidade de investigar mais a fundo o ambiente específico desse *cluster*. Estudos adicionais podem fornecer *insights* valiosos para aprimorar as estratégias de transparência e entender os fatores que influenciam seu desempenho.

No geral, os municípios do Espírito Santo apresentaram valores médios superiores na variável de transparência das plataformas, indicando um ambiente propício à transparência governamental. Isso pode ser atribuído a fatores externos, como a competição política e a aceitação por parte dos cidadãos, bem como a fatores internos, como as habilidades técnicas dos funcionários e a profissionalização da gestão. Esses aspectos contribuem para a adoção de práticas de governo eletrônico entre os municípios capixabas.

No entanto, a dimensão de cumprimento das regulamentações de transparência, especialmente a LAI, apresentou desempenho médio baixo. Isso sugere que os atores políticos nos municípios do Espírito Santo podem não perceber os benefícios da regulamentação da LAI em nível local, devido ao baixo nível de competição política em geral. Essa constatação destaca a importância de investigações adicionais para compreender os fatores que influenciam a adesão às normas de transparência nos municípios capixabas.

Os resultados também evidenciaram a importância do contexto político na promoção da transparência. Os *Clusters* 1 e 6, que apresentaram os maiores níveis de transparência na dimensão de cumprimento das regulamentações, indicam que os municípios desses *clusters* estão respondendo ao ambiente competitivo em que estão inseridos, adotando medidas de transparência como uma estratégia para se destacar politicamente.

No que diz respeito à transparência contábil, os resultados indicaram uma maior uniformidade na adoção e implementação das práticas entre os municípios capixabas. Isso pode ser atribuído à existência de normas específicas, como a IN n.º 36/2016, que estabelece prazos e exigências para a divulgação dos PCPs pelos municípios. Essa norma, imposta pelo TCE-ES, contribui para a uniformização e coerência na transparência contábil dos municípios.

A análise dos desvios-padrão também apontou para a menor variabilidade na dimensão da transparência contábil, indicando uma maior conformidade e adesão às práticas estabelecidas nas normas IPSAS e nas NBC TSP. Essa uniformidade pode ser explicada pela obrigatoriedade da norma e pelo monitoramento realizado pelo TCE-ES na análise das prestações de contas anuais dos municípios.

Os resultados obtidos nesse estudo estão em concordância com pesquisas anteriores, que destacam a influência de fatores políticos, competição política e aceitação dos cidadãos



na promoção da transparência governamental. Além disso, os resultados ressaltam a importância de investigações adicionais para compreender os fatores específicos que influenciam a adesão às normas de transparência nos municípios capixabas, bem como a necessidade de considerar as dinâmicas políticas locais ao desenvolver estratégias para aprimorar a transparência governamental em diferentes contextos municipais.

Diante disso, sugere-se que futuros estudos sejam realizados com o objetivo de aprofundar a compreensão dos fatores políticos, sociais e institucionais que influenciam a transparência nos municípios do Espírito Santo. Essas pesquisas podem contribuir para o desenvolvimento de políticas e estratégias mais eficazes para promover a transparência e fortalecer a governança em nível municipal.

Além disso, é recomendado que as autoridades públicas e os gestores municipais utilizem os resultados desse estudo como base para identificar áreas de melhoria na transparência e adotar medidas específicas para fortalecer a transparência em seus respectivos municípios. Isso pode incluir a implementação de políticas de governo eletrônico, o fortalecimento do cumprimento das regulamentações de transparência, o estímulo à competição política e o investimento em capacitação e profissionalização da gestão.

REFERÊNCIAS

- Alves, J. F., Miranda, A. R. A., Teixeira, M. A. C., & Souza, P. R. R. de. (2021). Ranking de transparência ativa de municípios do Estado de Minas Gerais: avaliação à luz da Lei de Acesso à Informação. *Cadernos EBAPE.BR*, 19(3), 564–581. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200135>
- Araujo, J. F. F. E. de, & Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327–347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Berliner, D. (2014). The political origins of transparency. *Journal of Politics*, 76(2), 479–491. <https://doi.org/10.1017/S0022381613001412>
- Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2020). Public sector financial management and democracy quality: the role of the accounting systems. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 23(2), 238–248. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369631>
- Bobbio, N. (1997). *O futuro da democracia*. Paz e Terra.
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A., & Hernández, A. M. L. (2013). Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., Silva, L. M. da, & Macedo, M. Á. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153–176. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S., & Bisogno, M. (2022). Public-sector financial management and e-government: the role played by accounting systems. *International Journal of Public Administration*, 45(8), 605–619. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1868506>



- Cucciniello, M., Porumbescu, G. A., & Grimmelikhuijsen, S. (2017). 25 years of transparency research: evidence and future directions. *Public Administration Review*, 77(1), 32–44. <https://doi.org/10.1111/puar.12685>
- Diniz, F., & Sequeira, T. (2008). Uma possível hierarquização através de um índice de desenvolvimento económico e social dos Concelhos de Portugal Continental. *INTERAÇÕES*, 9(1), 19–28.
- Fávero, L. P., Belfiori, P., Silva, F. L. da, & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Elsevier.
- Filgueiras, F. (2011). Além da transparência: accountability e política da publicidade. *Lua Nova*, 84, 65–94.
- Gomes, A., & Nunes, C. (2011). O perfil dos estudantes universitários na decisão de terem relações sexuais. *INFAD Revista de Psicologia*, 3(1), 467–478.
- Grimmelikhuijsen, S., Porumbescu, G., Hong, B., & Im, T. (2013). The effect of transparency on trust in government: A cross-national comparative experiment. *Public Administration Review*, 73(4), 575–586. <https://doi.org/10.1111/puar.12047>
- Harrison, T. M., & Sayogo, D. S. (2014). Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study. *Government Information Quarterly*, 31(4), 513–525. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2014.08.002>
- Kartiko, S. W., Rossietta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR - Brazilian Administration Review*, 15(4), 1–28. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Leroy, R. S. D., Brunozi Júnior, A. C., & Ávila, L. A. C. de. (2021). Países mais transparentes são mais democráticos? *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 24(1), 130–147. <https://www.revistacgg.org/contabil>
- Manoharan, A. P., & Ingrams, A. (2018). Conceptualizing e-government from local government perspectives. *State and Local Government Review*, 50(1), 56–66. <https://doi.org/10.1177/0160323x18763964>
- Maroco, J. (2007). *Análise estatística: com utilização do SPSS* (3rd ed.). Sílabo.
- Mata, R. S. da. (2022). Índice de disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma análise dos municípios do estado do Espírito Santo. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 21(e3327), 1–17. <https://doi.org/10.16930/2237-766220223327>
- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233–242. <https://doi.org/10.3233/IP-130299>
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089–1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E., & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. *SINERGIA*, 26(1), 49–62.
- Sol, D. A. del. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. *Journal of Economic Policy Reform*, 16(1), 90–107. <https://doi.org/10.1080/17487870.2012.759422>
- Vaz, J. C., Ribeiro, M. M., & Matheus, R. (2011). Dados governamentais abertos e seus impactos sobre os conceitos e práticas de transparência no Brasil. *Cadernos PPG-*



- AU/UFBA, 9(1), 45–62.
<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/ppgau/article/view/5111>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014a). A efetividade dos Institutos Supremos de Auditoria e dos Legislativos na transparência fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 8(22), 26–38. <https://doi.org/10.11606/rco.v8i22.55608>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014b). As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242–254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410820>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2015). Gestão social, democracia, representação e transparência: evidências nos estados brasileiros. *Revista de Ciências Da Administração*, 79–90. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2015v17nespp79>
- Zuccolotto, R., Teixeira, M. A. C., & Riccio, E. L. (2015). Transparência: reposicionando o debate. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 137–158. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p137>