

# Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS

## Resumo

O nível de transparência do orçamento de um país pode ser influenciado pela vontade do governo de ser responsável para com seus cidadãos e por variáveis geográficas, econômicas, culturais, sociais, entre outras. O objetivo desta pesquisa é verificar se existe relação entre o Índice de Abertura Orçamentária (IAO), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB) e o *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Trata-se de estudo de corte transversal em que foram analisados dados, de fontes secundárias, cuja amostra contempla 59 países. Utilizou-se teste de correlação de *Spearman*. Os resultados da pesquisa mostram que existe correlação significativa e positiva entre a maioria dos índices analisados. Por fim, foram feitas sugestões para futuras pesquisas.

**Palavras-chave:** Transparência, Orçamento, Setor Público.

## Abstract

The level of transparency of the budget of a country can be influenced by the willingness of government to be accountable to its citizens and for variables geographic, economic, cultural, social and others. The goal of this research is to check whether there is relationship between the Index of Budgetary Open (IAO), Human Development Index (HDI), Gross Domestic Product (GDP) and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). It is a cross sectional study in which they were analyzed secondary data, whose sample includes 59 countries. It was used to test correlation of *Spearman*. The survey results show that there is significant and positive correlation between the most indexes analyzed. Finally, suggestions were made for future research.

**Key words:** Transparency, Budget, Public Sector.

### Robson Ramos Oliveira

Rio de Janeiro - RJ  
Mestrando em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ<sup>1</sup>  
oliveira.robs@terra.com.br

### Aline Moura Costa da Silva

Rio de Janeiro - RJ  
Mestranda em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ<sup>1</sup>  
alinemouracs@yahoo.com.br

### Melissa Christina Corrêa de Moraes

Rio de Janeiro - RJ  
Mestranda em Ciências Contábeis pela FAF-UERJ<sup>1</sup>  
melissa\_moraes2000@yahoo.com.br

## 1. Introdução

Boas práticas da gestão pública governamental em países tais como Estados Unidos, Nova Zelândia, Reino Unido e França têm sido implantadas, ainda que em estágios diferentes, por outros países. Uma delas é a *Accountability*, que é a obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras.

A idéia de prestação de contas não deve ser entendida, apenas, como um ato meramente burocrático e formal, em que são reunidos documentos e encaminhados para um órgão de julgamento, no caso do Brasil, o Tribunal de Contas.

Em *Accountability*, a prestação de contas passa, necessariamente, pela questão do controle social. Assim, qualquer cidadão deve ter voz no processo da gestão governamental, tanto na fase de concepção das políticas públicas quanto na

<sup>1</sup> FAF/UERJ - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - CEP: 20.550-900 - Rio de Janeiro - RJ.

fase da avaliação da execução de tais políticas. Por conta disso, os entes governamentais devem criar mecanismos para que os cidadãos tenham acesso às informações orçamentárias e financeiras, por meio, inclusive, da internet, que é um canal global de comunicação.

O *Center on Budget and Policy Priorities*, uma organização de pesquisas na área pública com sede em Washington, realizou, em 2006, um projeto, *The International Budget Project*, objetivando conhecer em 59 países a quantidade de informações sobre o orçamento público que são disponibilizadas para os cidadãos. Da pesquisa resultaram cinco grupos (*clusters*) e o Índice de Abertura Orçamentária (IAO).

Algumas variáveis geográficas, econômicas, culturais e sociais podem influenciar o grau de abertura das informações, e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a soma (em valores monetários) de todos os bens e serviços finais produzidos de um país (PIB) e o fato de os governos adotarem padrões internacionais de contabilidade (IPSAS) são algumas dessas variáveis. Assim, o objetivo deste trabalho é verificar se existe relação entre tais variáveis.

O artigo foi organizado em cinco seções. Na primeira, a Introdução, descreveram-se o problema e o objetivo da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico. Na terceira, foi tratada a metodologia. Na Quarta, discutiram-se os resultados, e na quinta foram feitas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

## 2. Referencial Teórico

Na seção destinada ao referencial teórico da pesquisa, procurou-se mostrar que a variável cultura nacional pode impactar o grau de transparência orçamentária dos países, e também se comentou sobre os índices IAO, IDH, PIB e IPSAS, que são objeto deste estudo.

### 2.1. O impacto da cultura nacional na *disclosure* e na *accountability*

O atual contexto político e econômico mundial aponta, entre outras, para uma maior necessidade de geração de informações seguras e confiáveis que satisfaçam seus diversos usuários, não só os internos, mas, principalmente, os externos.

Na Administração Pública, o acesso e a transparência (*disclosure*) das informações são indispensáveis para que a sociedade em geral participe da definição, condução e/ou supervisão das políticas públicas. Neste contexto, a transparência é um pressuposto para a gestão democrática, dependendo fundamentalmente do grau e da forma como se dá o acesso dos agentes econômicos, da sociedade organizada e do próprio cidadão à informação que sustenta os processos decisórios e garante o exercício dos direitos dos cidadãos (SANTOS, 2005).

Contudo, nem sempre os governos disponibilizam informações para a sociedade civil como um todo, pois a transparência perpassa questões e dimensões múltiplas, como, por exemplo, questões culturais. No caso do Brasil, podendo ser também o de outros países, o processo de transição da administração pública burocrática para a administração gerencial resultou em uma série de mudanças no processo de gestão, e até hoje essa administração ora adota procedimento de um modelo, ora adota de outro, sendo a transparência um dos casos.

Nesse contexto, Bolívar, Pérez e Hernández (2006) ex-

plicam que a reforma dos sistemas de gestão públicos foi caracterizada por um movimento para uma nova cultura de gerência, inspirada por várias correntes, com propostas tais como entidades do setor público abertas à competição, colocando uma ênfase maior na satisfação do cidadão e na qualidade, fornecendo a informação mais transparente e atualizando mecanismos de controle.

Assim, a transparência esbarra em contextos culturais. Hofstede (1980, 2001, 2004) identifica quatro dimensões culturais que se empenham em explicar similaridades e diferenças gerais nas culturas ao redor do mundo e sugere que relacionamentos específicos existam entre estas dimensões culturais e as preferências e ações dos indivíduos. Estas dimensões são forte *versus* fraca eliminação de incerteza, individualismo *versus* coletivismo, masculinidade *versus* a feminilidade, e grande *versus* pequena distância de poder.

Com base nas teorias de Hofstede, Gray (1988, 1995) propôs uma conexão entre tais dimensões culturais e o sistema de informações financeiras dos países. Especificamente, Gray identifica quatro variáveis, que são: profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e sigilo, e afirma que o nível dessas variáveis está relacionado com os valores culturais de Hofstede. A Figura 1 (página 7, ao lado) apresenta esta relação.

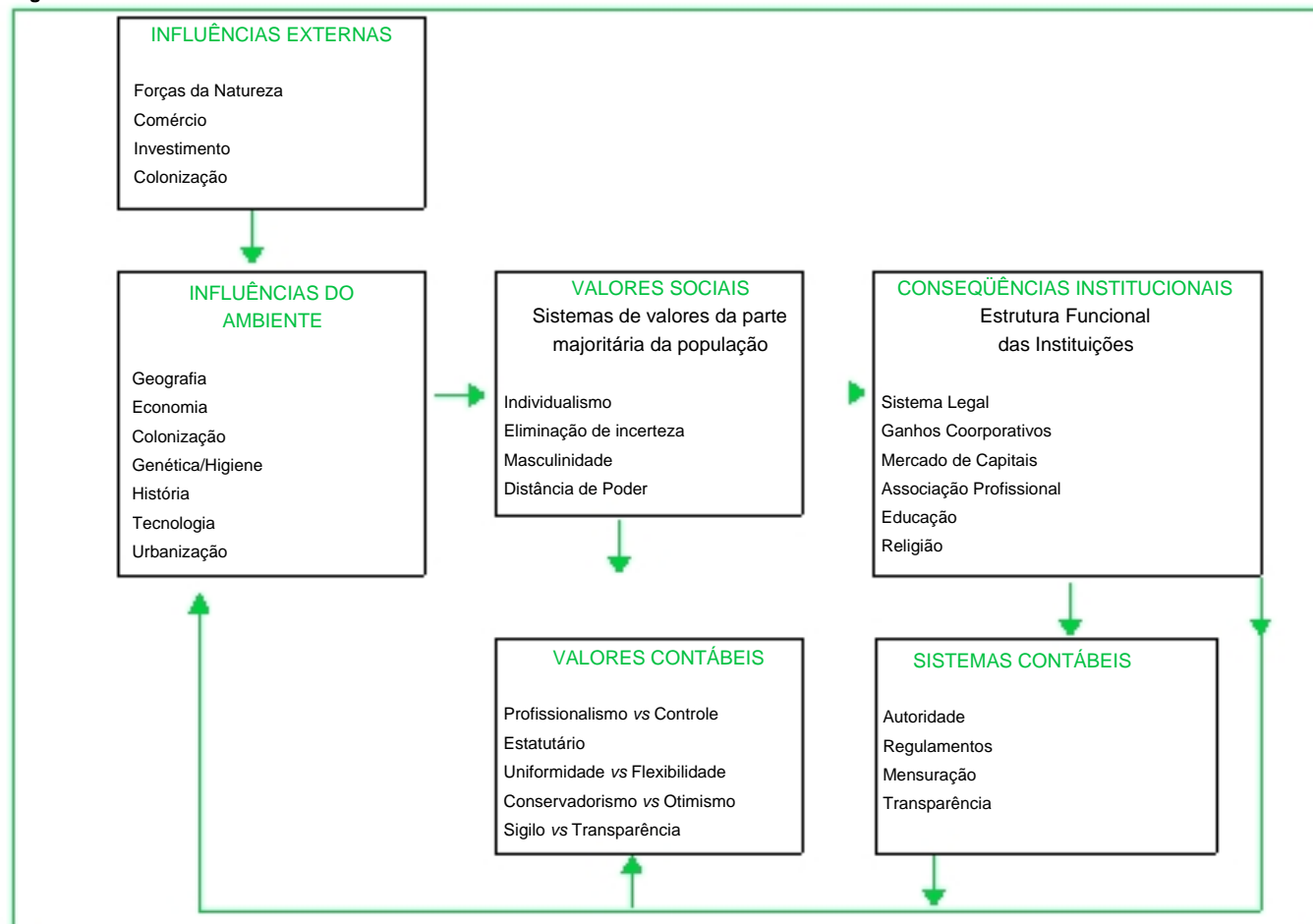
Ademais, Nobes (1998) condensou as teorias de Hofstede e Gray, enumerando as razões que provocam diferenças internacionais nas informações financeiras. São elas:

- a) natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos);
- b) herança de ter sido colônia de outro país;
- c) invasão;
- d) tributação;
- e) inflação;
- f) amadurecimento e tamanho da profissão contábil;
- g) nível da educação na área contábil;
- h) estágio de desenvolvimento econômico;
- i) estrutura e sistema legal;
- j) cultura;
- k) história;
- l) geografia;
- m) linguagem;
- n) influência da teoria contábil;
- o) sistema político, clima social;
- p) religião; e
- q) acidente (de percurso).

Ademais, Loya (2004) chama a atenção para que, na recente década, um número sem precedentes de países já adotou a legislação relativa ao acesso à informação e transparência. Em grande parte, isso é resultado da iniciativa de organizações não-governamentais, acadêmicas e agências multilaterais.

Loya explica ainda que o ponto de partida geralmente tem sido o fato de uma informação confiável e oportuna ser fundamental para a credibilidade do governo, para a transparência, além de contribuir para a eficiência dos mercados e das políticas públicas, num contexto de globalização econômica. Para atraírem o investimento nacional e estrangeiro, governos e empresas devem evidenciar as suas demonstrações financeiras, além de outras informações, para o público, objetivando gerar segurança jurídica, confiança e atrair

Figura 1: Dimensões culturais



Fonte: adaptado de Gray (1988).

capital, quando for o caso. O potencial de desenvolvimento econômico de um país está fortemente relacionado com as práticas de transparência.

Por conta disso, Bolívar, Pérez e Hernández (2006) argumentam que a responsabilidade de entidades públicas e a transparência da informação são fatores-chave para atingir objetivos do governo. Assim, as administrações públicas devem considerar o uso de ferramentas para melhorar a performance de serviços públicos e conseguir aumentar a transparência da informação pública. A questão da transparência, sobretudo a divulgação de informações contábeis, tem sido alvo de discussão em escala internacional. Muitos países já adotam normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), emanadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

No caso do Brasil, estão ocorrendo estudos com o patrocínio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para estabelecer padrões, compatíveis com o internacional, para Contabilidade Governamental.

A responsabilidade governamental, segundo o Gasb, parágrafo 56, é baseada na opinião de que a cidadania tem um "direito a saber", e por isso os atos e fatos acerca da gestão devem ser abertamente declarados, objetivando conduzir ao debate político entre os cidadãos. Assim, o governo mostra a sua responsabilidade em uma sociedade democrática.

## 2.2. Índice de Abertura Orçamentária (IAO)

O *Center on Budget and Policy Priorities* (CBPP) é uma organização não-partidária que, em 1997, criou um projeto visando encorajar a sociedade civil a atentar para as questões do orçamento governamental. Em 2002, organizou um encontro com organizações não governamentais para discutirem sobre como melhorar o acesso a informações orçamentárias e reforçar a responsabilização na gestão das finanças públicas.

No fim de 2004, o CBPP elaborou um questionário para recolher informações sobre as diferentes etapas do processo orçamentário dos países. O questionário foi aplicado, inicialmente, em 59 países. Da tabulação dos dados, surgiu o IAO.

O índice resultou em cinco *clusters*, a saber: 1º - países que fornecem informações completas aos cidadãos; 2º - países que fornecem informações significativas aos cidadãos; 3º - países que fornecem alguma informação aos cidadãos; 4º - países que fornecem informações mínimas aos cidadãos e 5º - países que fornecem informações restritas ou nenhuma.

No tocante à participação da população no processo orçamentário, Ching (2006), Hansen e Mowen (2003), Horngren, Sundem e Stratton (2004), Jiambalvo (2001) e Padoveze (2004), Pires (2001), Silva (2002) Trosa (2001) chamaram a atenção para o orçamento participativo, que é uma realidade em vários governos, chegando, inclusive, à esfera municipal.

**Quadro 1:** Países por Cluster de IAO - 2006

Fornecem informações completas aos cidadãos	África do Sul, Eslovênia, Estados Unidos, França, Nova Zelândia, Reino Unido
Fornecem informações significativas aos cidadãos	Botsuana, Brasil, Congo, Coreia do Sul, Noruega, Peru, Polônia, Romênia, Suécia
Fornecem alguma informação para os cidadãos	Bulgária, Cazaquistão, Colômbia, Costa Rica, Croácia, Filipinas, Gana, Guatemala, Índia, Indonésia, Jordânia, Maláui, México, Namíbia, Papua - Nova Guiné, Paquistão, Quênia, Rússia, Sri Lanka, Tanzânia, Turquia
Fornecem informações mínimas aos cidadãos	Albânia, Argélia, Argentina, Azerbaijão, Bangladesh, Camarões, El Salvador, Equador, Geórgia, Honduras, Nepal, Uganda e Zâmbia
Fornecem informações restritas ou nenhuma	Angola, Bolívia, Burkina Fasso, Chade, Egito, Marrocos, Mongólia, Nicarágua, Nigéria, Vietnã

Fonte: Center on Budget and Policy Priorities.

Ademais, no caso do Brasil, Silva (2002), Giacomoni (1997) e outros autores de obras do Direito Administrativo, além da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, trataram da questão da transparência e da disponibilização de informações dos atos da gestão pública, possibilitando o controle social.

E, ainda, Ramkumar (2008) traz outro olhar, que é o monitoramento das etapas do orçamento. A sociedade civil seria uma espécie de auditor das contas públicas, uma vez que existe carência de recursos e corrupções, entre outras questões.

### 2.3. Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)

Segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, o IDH é uma medida comparativa de riqueza, alfabetização, educação, esperança média de vida, natalidade e outros fatores. Esse índice é uma maneira padronizada de avaliação e medida do bem-estar de uma população, sobretudo o bem-estar infantil.

O IDH foi desenvolvido em 1990. A partir de 1993, o PNUD o vem utilizando no seu relatório anual. Dessa maneira, todos os países membros da ONU são classificados de acordo com essas medidas.

O objetivo da elaboração do índice de Desenvolvimento Humano é oferecer um contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, que considera apenas a dimensão econômica do desenvolvimento.

### 2.4. Produto Interno Bruto (PIB)

O Produto Interno Bruto (PIB) representa a soma (em valores monetários) de todos os bens e serviços finais produzidos em determinada região (países, estados, cidades), durante determinado período (mês, trimestre, ano etc.). O PIB é um dos indicadores mais utilizados na macroeconomia, com o objetivo de mensurar a atividade econômica de uma região.

Na contagem do PIB, consideram-se apenas bens e serviços finais, excluindo da conta todos os bens de consumo intermediário (insumos), com o intuito de evitar o problema da dupla contagem, quando valores gerados na cadeia de produção aparecem contados duas vezes na soma do PIB.

### 3. Metodologia

Esta pesquisa pode ser caracterizada como um estudo de corte transversal (*cross section*). Segundo Collis e Hussey (2005, p. 66), este tipo de estudo é usado para investigar características de grandes contingentes populacionais ou de organizações quando há várias questões associadas a eles.

Os dados analisados são de fonte secundária, fornecidos pelo Center on Budget and Policy Priorities (CBPP), com base em informações do exercício de 2006, e que representam os resultados de um questionário, com 91 questões, que foram enviados a 59 países, a saber: África do Sul, Albânia, Angola, Argélia, Argentina, Azerbaijão, Bangladesh, Bolívia, Botsuana, Brasil, Bulgária, Burkina Fasso, Camarões, Cazaquistão, Chade, Colômbia, Congo, Coreia do Sul, Costa Rica, Croácia, Egito, El Salvador, Equador, Eslovênia, Estados Unidos, Filipinas, França, Gana, Georgia, Guatemala, Honduras, Índia, Indonésia, Jordânia, Marrocos, México, Mongólia, Namíbia, Nepal, Nicarágua, Nigéria, Noruega, Nova Zelândia, Papua - Nova Guiné, Paquistão, Peru, Polônia, Quênia, Reino Unido, Romênia, Rússia, Sri Lanka, Suécia, Tanzânia, Turquia, Uganda, Vietnã, Zâmbia.

A pesquisa realizada pelo CBPP resultou em uma classificação por índice, o *Open Budget Index*, elaborado considerando o fato de sete documentos orçamentários estarem disponíveis para os cidadãos, ou serem produzidos apenas para uso interno do governo, ou ainda nem serem produzidos. Os sete documentos são: Declaração Pré-Orçamentária (Pre-Budget Statement), Proposta Orçamentária do Poder Executivo (Executive's Budget Proposal), Orçamento para o Cidadão (Citizens' Budget), Relatórios de Início de Ano (In-Year-Reports), Revisão de meio de Ano (Mid-Year-Review), Relatórios de Fim de Ano (Year-End-Report), Relatório de Auditoria (Auditor's Report).

Foram incluídas no estudo as variáveis IDH de 2007, o PIB Nominal de 2007 fornecido pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e o IPSAS fornecido pelo International Federation of Accountants (IFAC). Assim, foram calculadas as correlações entre os índices, utilizando o teste de correlação de Spearman. As respostas foram tabuladas no Excel® e transportadas para o Statistical Package for the Social Sciences - SPSS, versão 12.

Adotou-se o teste de correlação de Spearman, pois conforme explica Oliveira (2007, p. 113) este teste mede a associação entre as ordens de classificação, nesta pesquisa o IDH, o IAO, o PIS e o IPSAS, que é uma variável *dummy*, em que se atribui o valor "1" para os países que adotam normas internacionais de contabilidade; "0" para os que não. Não se utilizou o teste de Pearson em virtude de ele ser mais adequado a variáveis quantitativas normalmente distribuídas.

#### 4. Discussão dos Resultados

Os resultados obtidos por meio de SPSS são mostrados na Tabela 1. Analisando-se os escores, verificou-se uma correlação significativa e positiva entre o IDH e IAO (0,530), IAO e PIB (,508), PIB e IDH (,610) e PIB e IPSAS (,260). Este resultado pode significar que quanto maior for um índice maior poderá ser o outro relacionado a ele. Assim, quanto maior for o grau de abertura orçamentária (IAO), maior poderá ser o IDH e o PIB.

**Tabela 1:** Correlação entre as variáveis estudadas

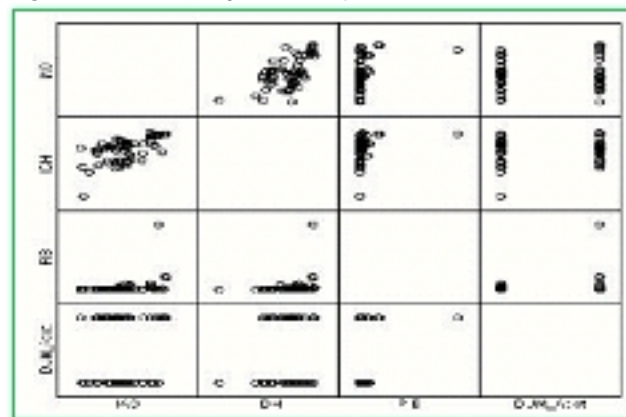
		Correlations				
		IAO	IDH	PIB	DUM_Adot	
Spearman's rho	IAO	Correlation Coefficient	1,000	,530**	,508**	-,003
		Sig. (2-tailed)		,000	,000	,982
		N	59	59	59	59
	IDH	Correlation Coefficient	,530**	1,000	,610**	0,56
		Sig. (2-tailed)	,000		,000	,674
		N	59	59	59	59
	PIB	Correlation Coefficient	,508**	,610**	1,000	,260*
		Sig. (2-tailed)	,000	,000		0,47
		N	59	59	59	59
	DUM_Adot	Correlation Coefficient	-,003	,056	,260*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,982	,674	,047	
		N	59	59	59	59

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Quanto ao fato de o país utilizar normas internacionais de contabilidade, somente apresentou correlação com o PIB. Nesse contexto, países que adotam a política de transparência podem apresentar PIB maiores. As correlações entre as variáveis podem ser visualizadas por meio da Figura 2.

**Figura 2:** Matriz de Diagrama de Dispersão



A título ilustrativo, a Tabela 2 mostra, por continente, os valores médios encontrados dos índices. Os países da Europa são os que apresentam os maiores IDH e IAO; os da África apresentam os menores. A exceção no continente africano é a África do Sul, que possui IAO de 85 e IDH de 0,674.

**Tabela 2 -** Valores médios de IAO e IDH por continente

Continente	Nº Países Pesquisados	IAO Média	IDH Média
América	13	46	0,7815
Ásia	18	41	0,7315
África	17	36	0,5082
Europa	9	65	0,881
Oceania	2	68	0,7365
Total	59	51	0,7277

Fonte: os autores a partir de dados do IAO e IDH.

Quanto ao IAO, alguns dos documentos que compõem o índice ainda não são totalmente elaborados pelos países. Os documentos que mais têm impactado negativamente os resultados, em decorrência da não-disponibilização para a sociedade, são os seguintes: Declaração Pré-Orçamentária (*Pre-Budget Statement*), Orçamento para o Cidadão (*Citizens' Budget*), Revisão de Meio de Ano (*Mid-Year-Review*).

Dos 59 países pesquisados, apenas dez elaboram e disponibilizam para a sociedade o *Citizens' Budget*. A maioria dos países que o elaboram são os que possuem maior IAO. São eles: África do Sul, Angola, Coreia do Sul, El Salvador, França, Índia, Nova Zelândia, Reino Unido, Suécia, Uganda.

Especificamente entre IAO e IDH, observou-se, também, a existência de alguns valores discrepantes (*outliers*), quando da visualização do Diagrama de Dispersão (Figura 2), pois apresentam IDH considerado de médio para alto e IAO baixo. Os mais representativos constam da Tabela 3.

Tabela 3: *Outlier* entre IAO e IDH

País	IAO	IDH
Albânia	24	0,801
Argélia	28	0,733
Argentina	39	0,869
Azerbaijão	30	0,746
Bolívia	20	0,695
Egito	18	0,708
El Salvador	27	0,735
Equador	31	0,772
Marrocos	19	0,646
Mongólia	18	0,7
Vietnã	2	0,733

Fonte: os autores a partir de dados do IAO e IDH.

## 5. Considerações Finais

Apresentam-se como principais resultados do presente estudo informações que mostram correlação entre IDH e IAO (0,530), IAO e PIB (,508), PIB e IDH (,610) e PIB e IPSAS (,260). Assim, quanto maior for um índice, maior poderá ser o outro relacionado a ele.

Chama-se a atenção, também, para o fato de 23 países, dos 59 pesquisados, disponibilizarem "mínimas" ou "restritas ou nenhuma" informações aos cidadãos sobre o orçamento do país. Por outro lado, 30 países disponibilizam uma quantidade significativa de tais informações. O índice (IAO) mostra que práticas eficientes de transparência são possíveis em países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Este trabalho não dá conta de responder a tantas outras abordagens e questões acerca da transparência do orçamento público dos países. Aqui, foram adotadas simplificações, e o objeto de estudo limitou-se ao estudo de quatro variáveis, que foram: Índice de Abertura Orçamentária (IAO), Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Produto Interno Bruto (PIB) e *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Assim, futuros estudos poderão buscar a relação entre o IAO e outros índices, além da relação do IAO com outras variáveis qualitativas, como blocos geográficos, aspectos culturais, entre outras.

## Referências

- BOLÍVAR, M. P. R.; PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A. M. L. *Cultural contexts and governmental digital reporting*. International Review of Administrative Sciences. v.72(2), 269-290, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em [www.sef.rj.gov.br](http://www.sef.rj.gov.br). Acesso em 10.07.2008.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 mai. 2000.
- Center on Budget and Policy Priorities. Disponível em [www.cbpp.org](http://www.cbpp.org). Acesso em 02.07.2008.
- CHING, H. Y. *Contabilidade Gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- GASB. Disponível em [http://www.gasb.org/white\\_paper\\_appa.pdf](http://www.gasb.org/white_paper_appa.pdf). Acesso em 15.07.08.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GRAY, S. J. *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus, v. 24, n. 1, 1988.
- GRAY, S. J., and H. M. Vint. *The Impact of Culture on Accounting Disclosures: some international evidence*. Asia-Pacific Journal of Accounting, dec / 1995.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. *Gestão de custo: Contabilidade e Controle*. 1 ed. São Paulo: Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HOFSTEDE G.; MCCRAE, R. R. *Personality and culture revisited: linking traits and dimensions of culture*. Cross-Cultural Research. v. 38 n. 1, 52-88, feb / 2004 .
- HOFSTEDE, G. *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Sage Publications, 2001.
- HOFSTEDE, G. *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Sage Publications, 1980.
- HORNGREN, C. T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W. O. *Contabilidade gerencial*. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Disponível em: [http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf). Acesso em 15.08.2008.
- JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro. LTC, 2001.
- LOYA, Miguel Ángel Valverde. *Transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas: elementos conceptuales y el caso de México*. IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Madrid, España, 2 - 5 Nov. 2004.

- NOBES, C. *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*. Abacus, v. 34, n. 2, 1998.
- OLIVEIRA, Francisco Estevam Martins de. *SPSS Básico para Análise de Dados*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2007.
- PADOVEZE, C.L. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo: Thomson, 2004.
- PIRES, Valdemir. *Orçamento participativo: o que é, para que serve, como se faz*. São Paulo: Manole, 2001.
- PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). Disponível em <http://www.pnud.org.br/idh/>. Acesso em 10.07.2008.
- RAMKUMAR, Vivek. *Our money, our responsibility: a citizen's guide to monitoring government expenditures*. (2008) Disponível em <http://www.internationalbudget.org/resources/expenditure/IBP-Expenditure-Monitoring-Guide.pdf>. Acesso em 12.07.2008
- SANTOS, Luiz Alberto dos. *Prestação de contas, acesso a informação e participação e processo decisório governamental*. X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile, 18 - 21 Oct. 2005.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- TROSA, Sylvie. *Gestão pública: quando o estado se compromete*. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

