

Educación Fiscal y Eficiencia Pública: Un Estudio de sus Relaciones a Partir de la Gestión de Recursos Municipales

Resumen

En este trabajo se aborda la temática de la educación fiscal como variable influyente sobre la eficiencia pública municipal medida por medio de la relación entre gastos con funciones de gobierno e ingresos tributarios propios. Son presentados los fundamentos de la educación fiscal a partir de los presupuestos apuntados por la *Escola de Administração Fazendária* (Escuela de Administración del Tesoro) y de la Teoría de la Educación Tributaria (Sainz de Bujanda, 1967), asociada a los fundamentos de naturaleza pedagógica, preconizados por Saviani (1980; 2008) y Chaves (2007). En el aspecto metodológico, el trabajo propuso la mensuración del nivel de educación fiscal de los ciudadanos, por intermedio de la instrumentalización de un cuestionario electrónico, aplicado a una muestra de 1.804 personas que dieron sus respuestas. Los datos municipales fueron obtenidos de la base Finanzas Brasil – Finbra, colectados directamente del sitio web de la Secretaría del Tesoro Nacional, y comprenden informaciones relativas a los ejercicios de 2004 a 2010, siendo la muestra final definida para análisis de la eficiencia de 689 municipios. Los datos inicialmente fueron tratados por Análisis Envoltorio de Datos (DEA) y análisis factorial con el objetivo de definir las variables que permitiesen la aplicación del análisis regresión múltiple. Por los resultados, se rechaza la hipótesis principal de la pesquisa de que el nivel de educación fiscal del ciudadano se reviste en un instrumento de control social que influencia la eficiencia de la gestión de recursos públicos y aumenta el nivel de transparencia y *accountability* de la administración pública municipal. Se recomienda la realización de estudios en una perspectiva confirmatoria de los resultados, involucrando otras variables no abordadas en el estudio, como indicadores sociales, así como utilizando otros grupos de individuos no alcanzados por la pesquisa.

Palabras clave: Educación Fiscal. Eficiencia Pública. Gestión de Recursos.

Erivan Ferreira Borges

Doctor por la Universidad de Brasília (UnB) y Profesor Adjunto II de la Universidad Federal de Rio Grande do Norte (UFRN). **Contacto:** Campus Universitário, CCSA – Departamento de Ciências Contábeis, Lagoa Nova, Natal, RN. CEP.: 59078-970.
E-mail: erivanfborges@gmail.com

José Matias Pereira

Doctor en Ciencia Política por la Universidad Complutense de Madrid, España y Profesor y investigador asociado de la Universidad de Brasília (UnB). **Contacto:** Campus de la UnB, Prédio FACE, Asa Norte, Brasília, DF. CEP.: 70000-910.
E-mail: matias@unb.br

1. Introducción

La construcción de la ciudadanía exige que la sociedad conozca de forma adecuada las instituciones y la actuación del Estado y, en particular, de su actividad financiera, visto que esta dice respecto, de forma directa, a sus intereses, como contribuyente. Para que eso ocurra, es esencial que el ciudadano sea estimulado a participar de forma efectiva en la elaboración, en la implementación y en la evaluación de políticas públicas y programas de gobierno. Esa participación – que va más allá del simple pago de tributos – tiene inicio con el proceso de elaboración del presupuesto – con destaque para los ingresos, los gastos y el crédito público. Así pues, al lado de otras instituciones de la sociedad civil, el Estado debe estimular y facilitar el acceso del ciudadano a esas informaciones (Matias-Pereira, 2009b).

¿Cómo puede el Estado promover el estímulo y facilitar ese acceso? Esta es una cuestión que para la Escuela de Administración del Tesoro (Esaf) puede ser respondida a partir de las acciones de gobierno orientadas a la formación fiscal del ciudadano. Para la entidad, como gestora del Programa Nacional de Educación Fiscal (PNEF) (Escuela de Administración del Tesoro [ESAF], 2004), la educación fiscal se presenta como un programa necesario, pues una de las esferas más descuidadas por la sociedad es la del conocimiento, significado económico, financiero y social del tributo, principal fuente de recaudación pública. Recientemente, esa temática viene siendo difundida en los tres niveles del gobierno, caracterizados por programas que objetivan promover la concientización del ciudadano, y permitir que este refleje sobre su real papel en la relación con el Estado (Esaf/MF/MEC, 2009).

Al representar el marco en nivel nacional para las demás iniciativas, el PNEF caracteriza el estudio de la educación fiscal como un elemento de relevancia, aplicándose a la sociedad, a los diversos ramos empresariales y al propio Estado, principal interesado en transmitir y difundir lo que representa la administración fiscal de los tributos y cómo estos influyen las diversas políticas y programas por él implementadas.

La educación fiscal contribuye para la formación de la consciencia del ciudadano, orientándolo hacia principios que nordean la construcción de un sistema tributario que visa a la distribución de renta más igualitariamente (Escuela de Administración del Tesoro [ESAF], 2004). Borges, Nascimento, Costa y Costa (2008) delimitan que el conocimiento de los fundamentos que identifican la educación fiscal puede proporcionar al gobierno redimensionar sus políticas de inserción social.

Silveira y Silveira (2006) entienden que muchas actividades y muchos proyectos gubernamentales vienen siendo implementados con el propósito de adecuar los instrumentos de control al nuevo modelo de gestión pública proporcionado por la Constitución de la República Federativa del Brasil de 1988 (2001), especialmente los relacionados a la transparencia, al control social y al ejercicio de la ciudadanía. Para los autores, no obstante, lo que ha sido realizado todavía no está formalizado en sistemas, programas, proyectos, actividades y acciones de *accountability*.

Por esas consideraciones, se parte del presupuesto, a partir de lo que entiende la Esaf, de que la educación fiscal representa un instrumento relevante para elevar el nivel de comprensión y de participación del ciudadano en el proceso de elaboración e implementación de las políticas públicas y programas de gobierno en el país. De esa forma, puede colaborar para elevar, también, la transparencia y los resultados de las políticas y programas direccionados al bien común de la población, en especial, la promoción de la inclusión social y, así, alcanzar una mayor eficiencia de las actividades y acciones gubernamentales.

Entendidas como un proceso latente en la discusión de lo que viene a ser estado de bienestar social, esas inquietudes son abordadas en el medio académico, en forma crítica, bajo perspectivas de análisis y evaluaciones cualitativas y cuantitativas, en las áreas de Educación, Sociología, Economía, Administración y Gestión Pública, y en las Ciencias Contables (Musgrave & Musgrave, 1980; Meny & Thoenig, 1992; Stiglitz, 1999; Freire, 2005; Calmon & Costa, 2009; Matias-Pereira, 2009a; Slomski, 2008 son ejemplos de estudiosos que abordan esas temáticas).

En la perspectiva contable, Reis, Slomski, Pereira y Mello (2007) consideran que el proceso de participación social en la administración tributaria también es consecuente de la falta de acción discrecional del Estado, que provoca en el ciudadano que paga el tributo una necesidad de obtener informaciones

claras sobre la aplicación de esos recursos por parte de quien recauda. Como sistema de información de carácter social, la contabilidad puede colaborar con la diseminación de esas informaciones, mensurando, registrando, divulgando y proporcionando datos que pueden ser utilizados, por ejemplo, para la medición de la eficiencia pública, contexto de utilidad presentes en algunos trabajos recientemente realizados en el Brasil, tales como los de Campelo (2003), Resende, Slomski y Corrar (2005), Scarpin (2006), Jubran (2006), Faria, Januzzi y Silva (2008), Jubran y Jubran (2010) y Rocha, Macedo y Corrar (2010).

Esos estudios buscan medir la eficiencia de programas, políticas y de la gestión pública de recursos en los tres niveles de gobierno, pero no agotan, por sus análisis y modelos, la pesquisa sobre el tema. Considerando las investigaciones que hacen uso de indicadores contables, esos trabajos, de cierta forma, evidencian un volumen de pesquisas dentro de la Contabilidad Pública direccionadas al contexto gerencial, como reflejo del entendimiento de que la preocupación con la cosa pública no debe ser únicamente con aplicación de los recursos de forma correcta, bajo el aspecto legal, sino también bajo la óptica de la eficacia y de la eficiencia en la aplicación (Reis *et al.*, 2007).

Esas consideraciones posibilitan inferir que la utilidad de la información contable puede facilitar el proceso decisorio y, por consiguiente, interferir, por su interpretación, en el desempeño de las organizaciones. Esa característica informativa de la contabilidad hace de ella el medio necesario al gerenciamiento de las transacciones efectuadas por el gobierno, principalmente en la administración y en el gerenciamiento de los tributos. Ella es responsable por un volumen significativo de transacciones dentro de un país, pero la gran mayoría de las discusiones en la Ciencia Contable ha enfocado al sector privado, siendo residual la pesquisa en el sector público (Niyama & Silva, 2008, p. 278)

Reis *et al.* (2007) ponderan sobre esa laguna y concluyen su trabajo afirmando que, a pesar del avance de las pesquisas en la Contabilidad Pública, esta todavía es incipiente bajo diversos aspectos y, básicamente, se ha concentrado en la investigación de las áreas gerencial, en la generación de informaciones para usuarios externos sobre la Ley de Responsabilidad Fiscal, presupuesto Público y Balance Social.

Por la importancia atribuida a la Contabilidad por algunos de los principales dispositivos legales que regulan las cuentas públicas en el Brasil (Ley n.º 4.320 (1964), y Ley Complementaria 101 (2000), que es la Ley de Responsabilidad Fiscal), parece razonable considerarla como una herramienta, un instrumento de control social capaz de facilitar la relación Estado-Ciudadano.

Resumidamente, parece que la búsqueda de la eficiencia pública involucra un aspecto educativo orientado a la concientización ciudadana a respecto del significado socioeconómico del tributo, cuyo entendimiento pasa, obligatoriamente, por el conocimiento del sistema de informaciones (contabilidad) que gerencia los recursos que el Estado recauda y debe aplicar en favor de la sociedad. Pero, ¿puede ser que el actual proceso educativo brasileño englobe esa concientización y, de la forma en que está, permite control social sobre las acciones públicas? Esas ponderaciones promueven cierta inquietud académica y son tomadas como elementos motivadores a la realización de este trabajo, destacándose que:

- a) no se observan, en la literatura, discusiones empíricas involucrando el contexto de la educación fiscal como instrumento de control social capaz de influenciar la gestión de recursos públicos;
- b) la búsqueda de la eficiencia pública presume la investigación de cuáles serían las variables influyentes a su alcance, lo que de cierta forma abre espacio para la pesquisa académica, involucrando la influencia de la educación fiscal y de los programas de gobierno en ese sentido, como es el caso del PNEF;
- c) la Contabilidad se reviste del carácter de principal sistema de informaciones traductor de las cuentas públicas para la sociedad, pero su aplicación en ese sector ha sido considerada incipiente por muchos autores.

Esas consideraciones conducen a la efectivación del presente estudio, que tiene como tema central la influencia de la educación fiscal sobre eficiencia pública en la gestión de recursos, utilizando las informaciones generadas por la Contabilidad Pública municipal como elemento soporte a la investigación. En esa

perspectiva, se define como problema central de pesquisa la siguiente cuestión: ¿Influencia la educación fiscal del ciudadano la eficiencia de la gestión de recursos por parte de la administración pública municipal?

2. Fundamentación Teórica

Se puede considerar que la discusión que lleva en cuenta la educación fiscal de la sociedad está asociada a la teoría de las Finanzas Públicas, a la teoría de los Tributos y a la teoría de la Educación Tributaria, fundamentos subyacentes utilizados en el debate de la temática, y consolidados en la literatura económica y jurídica a partir de trabajos, como los de Musgrave y Musgrave (1980), Stiglitz (1999) y Sainz de Bujanda (1967), y en el Brasil, presentes en los trabajos de Matias-Pereira (2009a).

Ese encuadramiento en el campo de las finanzas públicas, se presume, da una identidad a la discusión de la temática, que, a lo largo del tiempo, por lo menos en el contexto nacional, viene siendo discutida como un área de conocimiento específico, sin vinculación a cuáles serían sus bases.

2.1 Educación Fiscal y la Teoría de la Educación Tributaria

El proceso educativo permea todas las áreas del conocimiento y, en una escala evolutiva, provoca el desarrollo de valores y actitudes en los ciudadanos, que, en el contexto político, integran los fundamentos de la ciudadanía y del sentimiento democrático. Eso significa que el proceso de concientización social, inclusive tributario, no es fruto del acaso, sino resultado de un conjunto de acciones coordinadas resultantes del proceso educativo por el que pasa el hombre (Sainz de Bujanda, 1967; Lobo, Paramio, Garcia-Verdugo, Muñoz & Garcia, 2005; Freire, 2005).

Sainz de Bujanda (1967) afirma que la educación tributaria debe ser objeto de un ramo importante de la ciencia pedagógica, presupuesto que lleva el teórico español a proponer la *Teoría de La Educación Tributaria*, en cuyos fundamentos el trabajo también se apoya.

Para él, la educación fiscal es resultado de una formación sistémica orientada a la concientización del contribuyente sobre el papel social del tributo. En su formulación, el autor considera que la educación fiscal está y debe estar inserida en el contexto general de la educación, dentro de la ciencia de la Pedagogía, una vez que se debe preocupar con los problemas de la sociedad y sus posibles soluciones.

Sustenta asimismo que la educación fiscal no se debe restringir a una disciplina, pues su efectividad es resultado de un proceso global que involucra todo el conocimiento que permea la formación de la personalidad del individuo. Cualquier tipo de abordaje sobre el tema que no se apoye en una consideración general de la personalidad del contribuyente será unilateral e insuficiente (Sainz de Bujanda, 1967).

Para él, entre las operaciones lógicas que conducen el concepto de educación fiscal, están el entendimiento de esa educación dentro del contexto educativo general y del análisis científico de los elementos que conducen el comportamiento del contribuyente.

Además de presentar el concepto, el autor realiza un estudio en relación a los ideales de la educación fiscal, sus métodos de abordaje y los resultados que ese proceso trae en términos sociales. Los ideales se fundamentan en la determinación de contenidos educativos concretos y en el repertorio de acciones que integran el comportamiento del contribuyente educado, a fin de que este cumpla sus obligaciones y deberes y, al mismo tiempo, fiscalice la acción estatal en el ámbito tributario. Para alcanzar esos ideales, el autor resalta que es importante fortalecer el sentido o el sentimiento de responsabilidad moral, dentro de un abordaje psicológico sobre la importancia del tributo para la sociedad, pero sin dejarse llevar por el peligro del psicologismo fiscal.

Para eso, destaca la importancia del educador en su papel de diseminar las buenas prácticas de administración financiera. Al mismo tiempo, debe eliminar presunciones culturales que perjudican el com-

portamiento ético en relación al tributo por parte del ciudadano, tales como el entendimiento equivocado del Fisco y, por consiguiente, sobre todo el Estado, como un usurpador de lo que es colectivo.

El teórico también considera importante que, para el alcance de esos objetivos, sean implantadas políticas de información tributaria. Por sus manifestaciones, considera que la educación tributaria puede ayudar a consolidar la justicia y la racionalidad del sistema tributario, y a simplificar la administración financiera del Estado, dando un nuevo sentido al proceso tributario.

Como resultados de ese proceso de concientización, que puede ser denominado psicológico y moral, el autor apunta el alcance de la justicia y de la racionalidad del sistema tributario y consecuente simplificación de la administración financiera en los países. Esos puntos acaban por moldear, dar un nuevo sentido al proceso tributario, todo en función de la elevación del nivel educativo de la colectividad.

Al analizar los fundamentos apuntados por el teórico, se observa que existe una presunción de influencia del conocimiento sobre el significado socioeconómico del tributo por parte de la sociedad sobre la gestión pública de los recursos que recauda. Esa misma presunción está presente en los fundamentos del Programa Nacional de Educación Fiscal, a pesar de que los documentos que forman el paquete educativo elaborado por la Gerencia Nacional de Educación Fiscal (Geref) no hagan referencia a la teoría apuntada.

2.1.1 Sobre el Estado del Arte de la Pesquisa en Educación Fiscal

La pesquisa y las experiencias internacionales relacionadas a la discusión de la educación fiscal han recibido gran atención de los pesquisadores latinos, la mayoría relacionada con el Instituto de Estudios Fiscales Español (Fernández & Ruiz, 2002; Lobo *et al.*, 2005; Lobo & Garcia, 2008; Garcia, 2008; Yubero, Lobo, Verdugo, Paramio, Garcia, Anel, Conesca, Ramos & Zuazu, 2009). Los análisis, con prevalencia de los aspectos institucionales y teóricos, se concentran en las bases del programa de educación fiscal de la unión europea y el del programa de educación cívico tributario de España.

En el trabajo de Lobo *et al.* (2005), titulado *La Educación Fiscal en España*, los autores hacen una discusión profundizada de las experiencias educativas de la administración tributaria española, que se concentran en transferir a los jóvenes y adolescentes las nociones básicas del sistema fiscal de aquel país.

La discusión traza un mapa de las experiencias de los programas de educación fiscal adoptadas en Europa, América del Norte, América Latina y el Pacífico, específicamente de países como Finlandia, Francia, Italia, Suiza, del Reino Unido (que incluye Escocia, País de Gales e Irlanda del norte), Ucrania, Dinamarca, Suecia y Noruega, Canadá, Estados Unidos, México, Argentina, Bolivia, Colombia, Costa Rica, Chile, México, Panamá, Perú, República Dominicana, Venezuela, Brasil, Australia, Japón, y Nueva Zelanda.

Las experiencias, en general, tienen en común la preocupación con la ciudadanía y la consciencia cívico-fiscal y evidencian cómo las políticas y los programas orientados a la educación fiscal son administrados por el gobierno de cada país.

Esas preocupaciones están presentes en otros estudios (como Diaz & Garcia, 1999, Cisne & Menezes, 2001, Yubero, Lobo & Garcia, 2008, Yubero *et al.*, 2009, Estévez y Esper, 2009, Instituto de Estudios Fiscales, Área de Sociología Tributaria, 2008; Giarrizzo y Sivori, 2010; García y Escobar, 2011) que tratan de ese y de otros asuntos transversales al tema, pero con enfoques diferentes al objetivo de este trabajo.

Lo que se percibe en el análisis de esos estudios es la preocupación en establecer directrices conjuntas de actuación entre los sistemas educacionales y tributarios de cada país a través de los órganos de gobierno responsables por las áreas, teniendo como presupuesto inmediato que la concientización y la consecuente actuación ciudadana, en términos tributarios, comienzan a partir de la educación global del individuo y deben estar presentes en su vida desde la formación básica.

En el Brasil, el volumen de la producción académica sobre el tema todavía puede ser considerado incipiente, conforme apuntan Grzybovski y Hahn (2006). No se verifica, en los trabajos existentes, investigaciones en una perspectiva pedagógica, dentro de la filosofía de la educación, como evaluación de programa de gobierno, o en una perspectiva de mensuración, como variable capaz de influenciar la eficiencia pública.

Existe una vasta literatura sobre los temas transversales que fundamentan el PNEF (control social, *accountability*, justicia fiscal, ciudadanía), pero nada que cualifique esa asociación de conceptos como un cuerpo coordinado que represente la base subyacente de una efectiva educación fiscal. Se destacan los trabajos de Pertuzatti y Merlo (2005), Pereira (2005), Sholz (2005), Grzybovski y Hahn (2006), Lima (2008), Neves (2008) y Borges *et al.* (2008), que traen perspectivas diferentes en relación al abordaje del tema, sin considerar los objetivos trazados para esa pesquisa.

En el contexto contable, se destaca el trabajo de Pertuzatti y Merlo (2005), que representa el primer ensayo académico publicado en un periódico científico brasileño que trata del tema educación fiscal, asociando la temática al contexto contable. Hasta entonces, los textos eran caracterizados por la publicación pulverizada de pequeños análisis, críticas y presentaciones en los acontecimientos promovidos por la ESAF y por las secretarías estatales responsables. Esas iniciativas, asociadas a las desarrolladas por entidades como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), dieron inicio a un trabajo de diseminación de los fundamentos de la educación fiscal, como una práctica posible y necesaria.

2.2 Eficiencia Pública

Se puede considerar que la búsqueda de la relación óptima entre los bienes y servicios consumidos y los bienes y servicios producidos ha sido el objetivo recurrente de gobiernos que adaptaron sus estrategias a las relaciones introducidas por la nueva administración pública. Conceptualmente traducido como eficiencia, este objetivo no es destaque únicamente en las investigaciones académicas, sino que se encuentran presentes en los modelos de gobiernos, como aquellos desarrollados en el Reino Unido y Estados Unidos, cuyas prácticas se tornaron ejemplos y referencias para la actuación de otras naciones (Peña, 2008, Freitas Jr. & Pereira, 2009).

No es objetivo del trabajo discurrir sobre los caminos que llevaron a la administración pública (con el modelo gerencial) a romper con los modelos anteriores a su existencia (patrimonialista y burocrático), pero se considera importante enfatizar, con base en las afirmaciones de Freitas Jr. y Pereira (2009, p.2), que la manera gerencial como los gobiernos tratan sus programas y proyectos se desarrolla a partir de la estructura creada por el modelo burocrático, y con él coexiste. Para los autores, Gerencialismo y Burocracia, cada uno con sus armas, buscan acabar con las manifestaciones del Patrimonialismo, como el nepotismo y el personalismo de la administración pública.

Correlacionando los diferentes modelos de administración pública, esos autores ilustran la dinámica de esas relaciones, incluyendo el modelo Societario, que se basa en una participación efectiva del ciudadano.

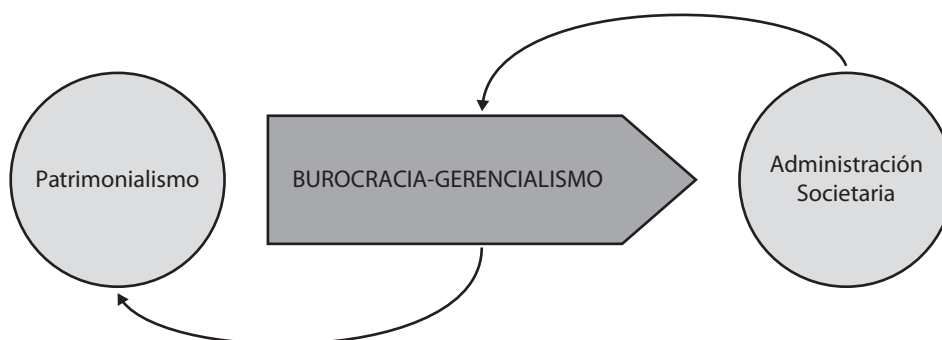


Figura 1. Dinâmica entre os Modelos de Administração Pública.

Fuente: Freitas Jr. y Pereira (2009, p. 2)

El análisis de esa dinámica, construido a partir de una visión evolutiva de la manera de administrar lo que es público, de confundirse gobierno con gobernante, a la participación efectiva del ciudadano en el proceso de gestión, tiene como característica a busca por la eficiencia, sea ella técnica o económica.

En un contexto de observación eminentemente monetario, las acciones de los gobiernos deben tener como premisa básica la minimización de gastos y consecuente obtención del mejor servicio a ser prestado al ciudadano. Conforme ya referenciado, esas condiciones son agrupadas en el concepto de eficiencia, también traducida como la adecuación entre la valoración del resultado y el coste empleado para su realización (Marques, 2004).

Para Baracho (2006, p. 141), el grado de eficiencia es dado por la relación existente entre los bienes y servicios consumidos y los bienes o servicios producidos; o por los servicios prestados (*outputs*) en relación a los recursos empleados (*inputs*).

Objeto de varios estudios, con interpretaciones, connotaciones y enfoques diferentes, el concepto de eficiencia generalmente es asociado a los términos eficacia, efectividad, economicidad, legalidad y legitimidad (Baracho, 2006, Campelo, 2003; Peña, 2008). Tales conceptos, a pesar de representar medidas de equilibrio y evaluación de las acciones en los procesos de gestión pública y estar inherentemente unidos a la eficiencia, no son foco de este trabajo, que analiza la eficiencia a partir del presupuesto contable entre los recursos aplicados y recaudados.

A pesar de la multiplicidad de enfoques, algunos autores (Musgrave & Musgrave, 1980; Stiglitz, 1999, Matias-Pereira, 2009c) entienden que el Óptimo de Pareto representa el mejor y más restricto concepto para el término eficiencia:

[...] dado un cierto arreglo económico, ese es eficiente si no pudiese existir un re-arreglo que deje a alguien en mejor situación sin empeorar la posición de los demás. En esa situación, es imposible una alteración del método de producción, o del conjunto de bienes producidos, o del tamaño de sector público, que ayude a A sin perjudicar a B y C. (Matias-Pereira 2009c, p. 60).

Analizando el concepto, Matias-Pereira (2009c, p. 60) argumenta que la eficiencia está relacionada al método con el cual son realizadas las acciones pretendidas, lo que posibilita considerar, dentro de los límites establecidos para el trabajo, que la manera por la cual el proceso de concientización sobre el significado económico del tributo es transferido al ciudadano puede interferir directamente en su actuación como controlador social. En ese sentido, si su actuación fuere impregnada de los fundamentos apuntados por el PNEF, puede influenciar positivamente los indicadores económicos, financieros y presupuestarios de los municipios.

3. Metodología

El plan operacional del trabajo está dividido en tipo de pesquisa, población y muestra, instrumentos de pesquisa y variables de estudio, colecta, análisis y tratamiento de datos, y análisis de los resultados.

3.1 Tipo de Pesquisa

La pesquisa es caracterizada como exploratorio-descriptiva, siendo realizada en dos etapas distintas. La primera etapa, de carácter exploratorio, objetivó proporcionar al pesquisador un mayor involucramiento con el problema, y el consecuente perfeccionamiento de ideas y descubrimientos sobre el asunto, resultando en una mejor sistematización para la segunda etapa (descriptiva), conforme apunta Gil (2006, p. 43). Ese autor considera que muchas veces las pesquisas exploratorias constituyen la primera etapa de una investigación mayor cuando el tema escogido es bastante genérico, lo que exige su esclarecimiento y delimitación por medio de la revisión de la literatura o discusión con especialistas, por ejemplo. El resultado de ese proceso es la obtención de un problema más esclarecido, pasible de investigación mediante procedimientos más sistematizados por el pesquisador.

La segunda etapa tiene un carácter descriptivo (en una perspectiva confirmatoria) y objetiva validar las dimensiones de la educación fiscal soportadas en la fase inicial, cuyos resultados posibiliten al pesquisador establecer las relaciones entre las hipótesis de pesquisa construidas para el trabajo.

3.2 Población y Muestra

La población y la muestra en relación a la mensuración del nivel de educación fiscal de los ciudadanos son determinadas a partir del conjunto de respuestas al instrumento de pesquisa, enviado por el criterio de accesibilidad a base de *e-mails* del pesquisador y de la su red de contactos.

El instrumento consideró las bases del PNEF, programa que fue desarrollado para promover e institucionalizar la educación fiscal para el pleno ejercicio de la ciudadanía, una vez que para sus articuladores “[...] es un trabajo de sensibilización de la sociedad para la función socioeconómica del tributo”. Además de eso, la Esaf contribuye enviando el instrumento a su base de datos.

En relación a las informaciones de naturaleza financiera y contable, la población-objetivo está compuesta por los 5.564 (cinco mil quinientos y sesenta y cuatro) municipios brasileños. La muestra, parcialmente determinada *a priori*, comprende el total de municipios en los cuales el PNEF haya sido formalmente implantado o esté en proceso de sensibilización, además de aquellos municipios, no implantados o sensibilizados, que concentren un número de respuestas significantes para mensuración de la educación fiscal de la población local.

El Plan Estratégico de la Esaf 2008/2011 define que el concepto de implantación se refiere a la formalización del programa por medio de ley o decreto municipal debidamente editado, o por la institución de un grupo de trabajo.

La justificativa para la delimitación de la muestra es permitir el presupuesto de posibilidad de comparación, necesario en el proceso de evaluación y evolución de la gestión, características esenciales que deben permitir el alcance de la respuesta al problema central de la pesquisa.

En el tratamiento de los datos son considerados solamente como integrantes efectivos de la muestra aquellos municipios que hayan prestado a la STN todas las informaciones contables en cada año, siendo excluidos aquellos que no informaron, o lo hicieron con omisiones.

El conjunto de datos está compuesto por los montantes de los ingresos propios y gastos por funciones de gobierno *per cápita*, entre los períodos de 2004 y 2010, definidas como variables operacionales para aplicación de la DEA.

3.3 Estimación y Definición de los Modelos

Como referenciado, el estudio fue realizado en dos etapas distintas, con el objetivo de obtener las variables que soportarían utilización del análisis de regresión múltiple.

La regresión múltiple es una técnica estadística que desarrolla, simultáneamente, una relación matemática entre dos o más variables independientes y una variable dependiente escalonada por intervalo. Proporciona el entendimiento sobre cómo una o más variables influyen a otras (Stock & Watson, 2004; Hair, Anderson, Tatham & Black, 2005; Wooldridge, 2006, Cunha & Coelho, 2011).

Según la fundamentación teórica de Hair *et al.* (2005, p. 13), la técnica es el ejemplo más ampliamente difundido y conocido de una variable estadística entre las técnicas multivariadas. Para su efectivación, el diseño metodológico adoptado, adherente a las consideraciones propuestas por Hair *et al.* (2005), exigió la construcción de dos indicadores comprobables, cuya relación estadística prevista asume que la variable dependiente (eficiencia) puede ser explicada por el indicador (y sus dimensiones) de educación fiscal.

El resultado de los tratamientos de datos relacionados a las dos variables principales son objetos de otros dos estudios de los mismos autores, en los cuales son efectuados detallamientos de la aplicación de las técnicas y metodologías utilizadas para definir la eficiencia de los municipios (Análisis Envoltorio de Datos) y el nivel de educación fiscal de los ciudadanos (análisis factorial).

Los resultados y los procedimientos adoptados en relación a la definición de las variables fueron sintetizados, estando así traducidas:

Variable dependiente – Nivel de eficiencia de los municipios (*EfPub*) – Obtenida por la aplicación de un modelo DEA con Retornos Variables (RVE), *output* orientado. Para estimación de los modelos, se optó por utilizar un modelo basado en descansos, el SBM (*Slacks-basedmeasure*) La estimación de la frontera evidenció un total de 689 municipios con puntuaciones de eficiencia comprobables.

Variables Independientes – Nivel de educación fiscal por municipio (*EdF*) – Obtenidos por la aplicación de análisis factorial sobre las respuestas al instrumento, con cuatro dimensiones latentes evidenciadas. Las respuestas obtenidas, una vez ordenadas por origen de ciudad/estado, evidenciaron un total de 475 municipios con niveles de educación de su población.

Variable Dummies – Determinadas características de los municipios componentes de la muestra no son prontamente observables, exigiendo el establecimiento de variables de control sobre los modelos estimados. El método más adecuado para efectuar ese control es la utilización de variables binarias (*dummy's*). Su utilización presupone que, dada cierta condición a los componentes de una muestra, si un componente la satisficere, esas variables asumen el valor 1, caso contrario, asumen 0. Para este trabajo, las siguientes variables fueron categorizadas como *dummy's*:

1. **Población del Municipio (Npop):** Municipio con población hasta 50 (cincuenta) mil habitantes asumen el valor de 0 (cero); por encima de ese contingente, 1(uno);
2. **Implantación de programas de educación fiscal (IProgEDF):** Municipios con programas implantados asumen el valor de cero (cero), no implantados, 1 (uno).

Para definir el modelo final, inicialmente fueron comprobados dos conjuntos de informaciones por medio de la metodología de los Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO), considerando (a) como variable dependiente de la puntuación de Eficiencia del Municipio en el año 2010; y, a continuación, (b) la puntuación media de eficiencia del municipio en los años de 2004 a 2010. Como variables independientes, fueron utilizadas las dimensiones validadas en el análisis factorial, *IComp*, *ISocEcon*, *IjustEti*, *IComCor*, además de las *dummy's* IProgEDF, Npop.

La conclusión en relación al modelo más adecuado surgió después de la realización de 16 (dieciséis) estimaciones con diferentes modelos alternativos y métodos distintos, tales como el GMM, TOBIT, Logístico, GLM y Datos Censurados, con y sin restricciones. Esas estimaciones consideraron los modelos con y sin el intercepto (constante) en la ecuación.

Los modelos GMM y TOBIT resultaron en desempeños muy próximos de aquellos que el método MQO presentó, optándose por mantener los resultados derivados de ese método por ser más parsimonioso. Las Tablas 1 a 3 presentan el resumen del modelo con mejor adecuación a los objetivos de la pesquisa.

Tabla 1

Resumen del Modelo Estimado

| Modelo | R | R2 | R2 Ajustado | Error Estándar de la estimativa | Durbin-Watson |
|--------|--------|-------|-------------|---------------------------------|---------------|
| 2 | 0,800c | 0,640 | 0,638 | 0,25134 | 2,157 |

Fuente: datos de la pesquisa

Tabla 2

Anova

| | Modelo | Suma de los Cuadrados | DF | Media de los Cuadrados | F | Sig. |
|---|-----------|-----------------------|-----|------------------------|---------|-------|
| 2 | Regresión | 53,091 | 2 | 26,545 | 420,225 | ,000c |
| | Residuos | 29,879 | 473 | ,063 | | |
| | Total | 82,970b | 475 | | | |

Fuente: datos de la pesquisa

Tabla 3

Coefficientes de las variables

| Modelo | Coefficientes No-estandarizados | | Coefficientes Estandarizados | T | Sig. | Intervalo de Confianza de 95,0% para B | | Estadística de Colinealidad | | |
|--------|---------------------------------|----------------|------------------------------|-------|--------|--|-----------------|-----------------------------|-------|-------|
| | B | Error Estándar | Beta | | | Límite Inferior | Límite Superior | Tolerancia | VIF | |
| 2 | LNCorrup | 0,026 | 0,002 | 0,524 | 13,731 | 0,0000* | 0,023 | 0,03 | 0,523 | 1,911 |
| | Npop | 0,209 | 0,023 | 0,343 | 8,989 | 0,0000** | 0,163 | 0,255 | 0,523 | 1,911 |

Fuente: datos de la pesquisa

Por las puntuaciones observadas, el valor de R^2 Ajustado del modelo indica que las variables independientes incluidas en la ecuación explican un 63,8% de las variaciones sobre la eficiencia pública. La variable *NPOP* es responsable por el 57,7% de esa explicación, porcentual más expresivo que el 6,1% explicado por la variable *LN-ICorCor*. El error estándar de 0,25134 demuestra el mejor ajustamiento de la regresión en comparación a los modelos que fueron desconsiderados, y sus residuos indican que el modelo es más preciso, con mejor nivel de significancia. Ese hecho evidencia que por lo menos una de las variables independientes ejerce efectiva influencia sobre la eficiencia municipal medida por medio de la DEA. La ecuación del modelo estimado está representada a seguir:

$$EfPub_i = 0,026xLNCorrup_i + 0,209xNpop_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

Para la aplicación del análisis de regresión, algunos autores (Stock & Watson, 2004, Hair *et al.*, 2005, Cunha & Coelho, 2011) afirman que es importante seguir algunos criterios de desarrollo y obedecer algunos presupuestos básicos, aplicándose tests en relación a la linealidad de los coeficientes y de las variables, la normalidad y la homocedasticidad de los residuos y la ausencia de autocorrelación. Eso garantiza el adecuado ajustamiento, la integridad y la significancia del modelo. Los diagnósticos realizados presuponen que el modelo, conforme a los tests, a las estimaciones y a las correcciones realizadas, atiende a los objetivos de la pesquisa, siendo considerado robusto para fines de análisis.

4. Análisis de Resultados

Algunas consideraciones son efectuadas en relación a los resultados, procurándose entender cada fenómeno observado, pero teniéndose el cuidado, delante de los presupuestos necesarios a la validación del modelo, de no prever comportamientos o direccionamientos de las unidades evaluadas en función de la influencia de la educación fiscal sobre el modelo.

El primer análisis involucra la validación de las tres primeras hipótesis delineadas para la pesquisa, bajo el presupuesto de confirmar, o no, la educación fiscal como algo mensurable, con múltiples dimen-

siones. Las dos metodologías aplicadas confirman que existen elementos que caracterizan e identifican la formación y educación fiscal del individuo, permitiendo mensurarla en más de una dimensión.

La primera metodología utilizada para fundamentar esa constatación, indicó que los ciudadanos comprenden su papel y el papel del Estado en nuestra búsqueda, corroborando los fundamentos asumidos por la Esaf para diseminar la educación fiscal como un instrumento necesario al crecimiento de la sociedad. Esa constatación, no obstante, es efectuada únicamente bajo la premisa teórica del entendimiento, no reflejándose directamente sobre la eficiencia pública municipal.

Uno de los presupuestos básicos de la educación fiscal es el entendimiento de su existencia como parte de un proceso educacional mayor. Un proceso que involucra no solamente la formación profesional, estructurada en el rol de disciplinas que traten de conocimientos específicos, tales como los relativos a la geografía, física o historia, pero asociados a otros que capaciten a los individuos a participar activamente en las acciones del Estado, visto que este representa el consciente colectivo sobre justicia y equidad, y puede mediar la convivencia social (Sainz de Bujanda, 1967; ESAF, 2004).

Como parte del contexto general de la educación, se esperaba que los fundamentos de la educación fiscal, traducidos por los indicadores propuestos, fuesen capaces de evidenciar influencia significativa sobre la eficiencia pública, una vez que algunos trabajos que fundamentan la pesquisa consideran que iniciativas educacionales influyen fuertemente la eficiencia de las entidades públicas.

Los dos factores más influyentes sobre el proceso son el aspecto de población del municipio y el entendimiento colectivo sobre la necesidad de combatir la corrupción. *A priori*, el primer aspecto refuerza las constataciones sobre la precariedad reinante en los pequeños municipios brasileños, que, en su mayoría, dependen exclusivamente de cesiones y transferencias para sobrevivir financieramente. Esa condición acaba por inhibir inversiones más robustas en educación y, por consecuencia, en programas y proyectos orientados a la consciencia fiscal. ¿Cómo educar para la consciencia fiscal cuando no es posible la mínima consciencia civil? Esa es una cuestión que no debe ser refutada delante de los resultados observados.

Eso, se presume, acaba por apartar, con algunas excepciones, cualquier presión social sobre los gobernantes de esas ciudades, tornándolas ineficientes en comparación con municipios mayores.

Por otro lado, esa constatación no parece ser resultado únicamente del aspecto financiero que prevalece en esos pequeños municipios, sino también de la forma adoptada para intentar diseminar la práctica de la educación fiscal. Eso presume una reevaluación de ese proceso, considerando no solamente el proceso educacional formal, sino la forma como viene siendo ofrecida, especialmente orientada al funcionalismo público y a un grupo de ciudadanos que tiene acceso a herramientas que, muchas veces, están lejos de ser alcanzadas por la mayoría de los residentes en los pequeños municipios brasileños, tales como recursos de informática y acceso a la internet.

No se hurta aquí la importancia del programa o de las bases que lo sustentan, sino su direccionamiento. Conforme fue verificado, a pesar del alto grado educacional de los que respondieron (un 86,80% con curso superior, siendo que el 55,5% de estos tienen posgraduación en niveles de especialización, máster o doctorado), la presumible influencia de la educación fiscal y sus dimensiones se restringió al aspecto relacionado al combate a la corrupción, tal vez por la latente exposición actual en los medios de actos y hechos, relacionando el tema a gestores y entidades públicas. Parece una respuesta tempestiva de la sociedad a los acontecimientos.

Datos proporcionados por la Esaf, en junio de 2011, aprontaban que el PNEF y sus fundamentos ya habían alcanzado más de 70 mil diseminadores locales y más de 33 mil escuelas, con proyectos de formalización e implantación de programas en más de 140 municipios, sin contar con los más de 400 en proceso de sensibilización. Al analizarse esos números en relación a los resultados y considerando únicamente el nivel educacional de los que respondieron a las preguntas y el total de individuos que tuvieron entrenamiento específico sobre el PNEF (49,3% dijeron haber realizado el curso a distancia ofrecido por la Esaf), resulta evidente la necesidad de ser revisado todo el contexto de abordaje de esa práctica pedagógica, que, en tesis, no está siendo reflejada en la práctica: el ciudadano conoce los fundamentos, entiende su importancia, pero eso no influencia las acciones públicas para tornar el municipio más eficiente.

Por otro lado, es importante destacar algunos puntos sobre la variable de entendimiento sobre el combate a la corrupción como el mayor influente sobre la eficiencia.

La literatura sobre gestión pública refuerza que, a pesar de los principios mayores que rigen el sentimiento colectivo sobre el papel del Estado y el conjunto de reformas tomadas para mejorar su desempeño, este muchas veces no alcanza eficiencia y/o efectividad, por la existencia, por ejemplo, del fenómeno de la corrupción, y de la falta de ética de los operadores públicos (Resende, 2002).

Para el autor, reformas administrativas son políticas públicas, cuyo objetivo último es la elevación del desempeño de un sistema burocrático dado. El no alcance de los objetivos, o incluso la búsqueda de mejoras en los resultados, acaban por llevar los gobiernos a formularse nuevas políticas y programas orientados a crear las condiciones necesarias para la elevación de la performance (Resende, 2002). En el caso Brasileño, considera que esas tentativas han sido históricamente fracasadas, resultando en un contexto de fallos secuenciales.

En la trayectoria acumulada de reformas administrativas (en nivel nacional o subnacional), es nítido el fenómeno recurrente de que las reformas tienden a fallar secuencialmente, y los problemas de *performance* persisten. Las reformas difícilmente consiguen alcanzar sus objetivos y nuevas reformas son formuladas e implementadas para tratar con “antiguos problemas” y, en ese sentido, se puede decir que ellas fallan secuencialmente.

El caso brasileño históricamente representa un modelo de fallo secuencial, i.e., las reformas difícilmente consiguieron alterar la *performance* del aparato burocrático. Baja *performance* y elevados gastos han sido razones para nuevas reformas, no obstante, los “crónicos problemas” persisten: clientelismo, corrupción, reducida eficiencia, reducido grado de profesionalismo, elevados gastos y *déficits* en el sector público, así como otros males burocráticos (Resende, 2002, p.1).

Esos argumentos parecen justificar los resultados de la pesquisa, caracterizando el contexto de abordaje de la educación fiscal como una tentativa de solucionar problemas que pueden ser denominados coyunturales dentro de la historia brasileña. La propia institución de las acciones orientadas a la diseminación de la educación fiscal es históricamente marcada por la discontinuidad, como altos y bajos en su institucionalización, que data de febrero de 1945 con las primeras iniciativas advenidas de los cursos de perfeccionamiento para los servidores del Ministerio de Hacienda, instituido por el Decreto Ley n. ° 7.311 (1945), hasta diciembre de 2003, cuando fue editado el Decreto Interministerial n. ° 413 (2002) de los Ministerios de Hacienda y de Educación, donde fue definida la estructura general para la implementación del PNEF.

Por lo que todo indica, su continuidad depende, conforme analizado, de una revisión más, o reformulación, pero sin la característica de fallo secuencial apuntado por Resende (2002), de objetivar la mejora, y acabar por fomentar antiguos problemas.

Como la búsqueda por resultados es una fijación del nuevo paradigma público y, según el gobierno, eso significa atender a las demandas, a los intereses y a las expectativas de los beneficiarios, sean ciudadanos u organizaciones, creando valor público (Secretaría de Gestión del Ministerio de la Planificación, 2009, p. 6), parece que la primera iniciativa a ser tomada, delante de los resultados de la pesquisa, es extirpar el problema de la corrupción.

5. Conclusiones

La tentativa de medir la influencia de la educación fiscal sobre eficiencia pública en la gestión de recursos, utilizando las informaciones generadas por la contabilidad como elemento soporte evidenció que no hay reflejo directo significativo, en términos multidimensionales, de esa educación sobre la eficiencia investigada. Por tanto, dentro de los límites del trabajo, no se puede afirmar que el nivel de educación fiscal de los ciudadanos influencia positivamente la eficiencia de la gestión, medida por medio de indicadores económicos, financieros y presupuestarios de los municipios brasileiros.

De forma particular, se observó que, además del contingente de población, variable más influente en el modelo, la dimensión relacionada al combate a la corrupción ejerce alguna influencia sobre la eficiencia

comprobada, pero en niveles bien menos representativos. Se presume que el contexto de la pesquisa y la latente exposición en los medios de actos y hechos relacionando el tema a gestores y entidades públicas provocó la inclusión de esa dimensión en el modelo, como una respuesta social inmediata a los acontecimientos.

Desde el punto de vista de la gestión pública, los resultados evidencian la necesidad de que se investiguen y establecer, en el contexto del Programa Nacional de Educación Fiscal, acciones prácticas de alcance social que atiendan a las demandas, intereses y expectativas de los beneficiarios de esas acciones, materializando el paradigma público por la búsqueda de resultados, bajo pena de, una vez más, se confirmen los fallos secuenciales apuntados por Resende (2002).

Son muchas las cuestiones que se levantan a partir de los resultados observados, principalmente delante de las limitaciones inherentes a la pesquisa, a pesar de su rigor metodológico. Se destacan aquí las principales limitaciones, comprendiendo:

- **El instrumento de mensuración:** las dimensiones previstas para definición del instrumento llevan en consideración conceptos y principios entendidos por la gestora del PNEF como las bases principales para proponer un nivel de conocimiento sobre educación fiscal. Es un hecho, no obstante, que el programa debe tener un alcance sistémico, o sea, debe alcanzar todos los niveles y clases sociales que integran la sociedad, tales como riesgos, pobres, alfabetizados, no alfabetizados, entre otros, que pueden influenciar, por sus diferentes características, su sentimiento en relación a la función social de los tributos y a los deberes colectivos (del Estado y del ciudadano). Por tanto, pueden existir otras dimensiones no directamente observables por la metodología que fue adoptada.
- **El comprometimiento del pesquisado:** los resultados dependen, exclusivamente, del comprometimiento individual de cada persona que respondió a la pesquisa, pudiendo no representar su verdadera opinión, principalmente, porque trata de cuestiones de naturaleza ética, en la cual determinados comportamientos antiéticos, cuando analizados bajo la óptica del “*jeitinho*” (Maña) (Barbosa, 2006), pueden ser considerados positivos y necesarios a la supervivencia.
- **La base de Datos:** muchos gestores pueden no consolidar e informar adecuadamente los datos de naturaleza contable, financiera y presupuestaria en la STN, situación que puede determinar otro sentido a las informaciones que son utilizadas para el cálculo de los indicadores utilizados.
- **La generalización de los resultados en DEA:** los resultados observados son específicos para el estudio, o sea, los criterios de eficiencia adoptados no pueden ser generalizados como los medios más adecuados para otros análisis, pues son determinísticos en relación al estudio.

Por otro lado, es importante enfatizar que los resultados pasan a componer el conjunto de motivadores de pesquisa, pues presume: (a) una contribución a la fomentación y a la diseminación de la temática de la educación fiscal en el contexto académico en nivel de graduación y posgraduación asociado a la Contabilidad y a sus operadores; (b) confirma la posibilidad de mensuración de esa educación fiscal en forma de indicador; (c) comprueba que determinadas características que componen esa educación pueden influenciar la eficiencia, independientemente de la adopción, o no, del PNEF y sus bases (por la sensibilización); (d) en una lectura crítica, confirma y expone la discontinuidad continuada de las políticas y programas de gobierno brasileños orientados a desempeño; y, por fin, (e) abre campo científico para revalidación de los resultados en una perspectiva confirmatoria, tanto de la mensuración de la educación fiscal y de la eficiencia pública como de las relaciones entre esos dos indicadores, por la propuesta metodológica utilizada, o por tratamientos alternativos que se apliquen a la tipología de la presente pesquisa.

Por último, se recomiendan nuevos trabajos, que, entre otros aspectos relacionados al tema, investiguen: a) el PNEF y sus bases, a partir de una evaluación pedagógica del programa, con directrices didácticas específicas para grupos de usuarios con diferentes niveles educacionales y clases sociales; b) la mensuración

de los eventuales impactos de otras variables estructurales sobre el PNEF, tales como los niveles de competencia de la unidad gestora y sus prioridades en relación al programa y a las demás actividades que coordina y gerencia; c) la replicación de la presente pesquisa de forma segregada, por región, clases y niveles educacionales, objetivando averiguar si el contexto observado puede ser generalizado; d) el relacionamiento de la educación fiscal y la eficiencia pública medida por medio de indicadores sociales no utilizados en el presente trabajo; e) si la efectividad de campañas sobre educación fiscal a lo largo del tiempo es resultado de la diseminación de la pedagógica de los fundamentos, o del poder discrecional de las autoridades que coordinan las campañas; y, f) el direccionamiento de los objetivos de esta pesquisa exclusivamente a los beneficiarios de programas sociales, o analfabetos, inclusive funcionales, en una perspectiva confirmatoria.

6. Referencias

- Baracho, M. A. P. (2006). *A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governança e accountability*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Barbosa, L. (2006). *O Jeitinho Brasileiro: A arte de ser mais igual do que os outros*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Borges, E. F., Nascimento, V. C., Costa, F. M. de S. & Costa, G. M. (2008). Uma visão exploratória da educação fiscal presente na formação do graduando em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 1(174), pp. 69-83.
- Calmon, P. C. D. P. & Costa, M. M. (2009). Análise de Políticas Públicas no Brasil: estudos sobre a formação da agenda governamental. *Anais do ENANPAD*, 33, São Paulo, SP, Brasil.
- Campelo, C. A. G. B. (2003). *Eficiência Municipal: Um estudo no estado de São Paulo*. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2001). [Coleção Saraiva de Legislação].
- Chaves, A. J. F. (2007). *Bases Teóricas da Educação*. Universidade Estadual Paulista. Recuperado em 26 março, 2011, de <http://www.franca.unesp.br/oep/Eixo%201%20-%20Tema%203.pdf>.
- Cunha, J. V. A. & Coelho, A. C. (2011). Regressão Linear Múltipla. In: L. J. Corrar, E. Paulo & J. M. Dias Filho. *Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. (1ª ed.) São Paulo: Atlas, pp. 131-231.
- Decreto-Lei nº 7.311, de 8 de Fevereiro de 1945* (1945). Cria, no Ministério da Fazenda, os Cursos de Aperfeiçoamento, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Escola de Administração Fazendária [ESAF] (2004). *Programa Nacional de Educação Fiscal: Educação fiscal no contexto social (Série Educação Fiscal. Cadernos)*. Brasília, Recuperado em 30 maio, 2012 de http://www.esaf.fazenda.gov.br/parcerias/educacao-fiscal/caderno/caderno_1.pdf.
- Estévez, A. M.; Esper, S. C. (2009). Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria. *Administración Federal de Impuestos. Revista de Ciencias Económicas y Estadísticas-Saberes*. 1, pp. 63-74. Sección Artículos. Recuperado em 19 julho, 2011, de <http://www.fcecon.unr.edu.ar/revista/index.php/revista/article/view/5/37>.
- Faria, F. P.; Jannuzzi, P.M.; Silva, S. J. (2008). Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro. *RAP – Revista de Administração Pública*. 42(1), pp. 155 -177.
- Fernández, J. M. & Ruiz, M. A. G. (2002), *Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea*. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. 27/02. Madrid. Espanha.

- Freire, P. (2005). *Pedagogia do oprimido*. (44ª ed.) Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Freitas Jr, D. B. & Pereira, J. R. (2009). *Administração Pública Gerencial em Municípios Mineiros: Uma Avaliação por Meio de Indicadores*. Anais ENANPAD, 33, São Paulo, SP, Brasil.
- García, M. L. V. (2008). *Los impuestos, instrumentos de solidaridad El Programa de Educación Cívico-Tributaria de la Agencia Tributaria española*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Espanha.
- García, G. A. & Escobar, L. de P. (2011) *La conciencia fiscal y el fraude fiscal. Factores que influyen en La tolerancia ante el fraude*. Universidad Complutense de Madrid. Recuperado em 19 setembro, 2011 de <http://eprints.ucm.es/6859/1/0702.pdf>.
- Giarrizzo, V. & Sivori, J. S. (2010). *La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León . Num. 10 Pecunia, 10. pp. 95-124.
- Gil, A. C. (2006). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª ed. São Paulo: Atlas.
- Grzybovski, D. e Hahn, T. (2006). *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. Revista de Administração Pública (RAP). Rio de Janeiro 40(5): pp. 841-864.
- Hair, J. F.; Anderson, R.E.; Tatham, R.L. & Black, W.C. (2005). *Multivariate data analysis*. 5a. New Jersey: Prentice Hall.
- Instituto de Estudios Fiscales (2008). *Área de Sociología Tributaria: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles*. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Jubran, A. J. (2006). *Modelo de Análise de eficiência na administração pública: Um estudo aplicado as prefeituras brasileiras usando a Análise Envoltória de Dados*. Tese de doutorado (Doutorado em Engenharia) Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil.
- Jubran, A. J. & Jubran, L. M. P. (2010). *Simulação e análise da eficiência na gestão municipal suportadas por data envelopment analysis*. 4º Congresso Luso brasileiro para o planejamento urbano regional, integrado, sustentável – PLURIS 2010. Universidade do Algarve, em Faro, PORTUGAL.
- Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (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: Poder Executivo.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lima, A. S. S. (2008). *Uma contribuição ao marketing social e a educação fiscal no Brasil: Análise por meio de casos múltiplos*. Rio de Janeiro. Tese. Departamento de Dirección de Empresas y Sociología. Universidad de Extremadura. Badajoz. Espanha.
- Lobo, M. L. D.; Paramio, M. F.; Garcia-Verdugo; A. M., Muñoz; C.R. & Garcia, M.L.V. (2005). *La Educaion Fiscal en España*. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. 29/05. Madrid. Espanha.
- Matias-Pereira, J. (2009a) *Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil*. (5ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2009b) *Manual de Gestão Pública Contemporânea*. (3ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2009c). *Curso de Administração Pública*. (3ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Marques, M. C. C. (2004). *O setor público administrativo e a gestão pública*. Revista Brasileira de Contabilidade, 138, pp. 89-138.
- Meny, I & Thoenig, J.C. (1992). *Las políticas públicas*. Madrid: Ariel.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1980). *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. São Paulo: Campus.

- Neves, E. P. (2008). Educação Fiscal e Responsabilidade Social: Um estudo de caso na Delegacia da Receita Federal em Feira de Santana. Bahia. Dissertação (Mestrado Profissional Multidisciplinar em Desenvolvimento Humano e Responsabilidade Social) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu. Faculdade Visconde de Cairu.
- Niyama, J. K. & Silva, C. A. T. (2008). Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Peña, C. R. (2008). Um Modelo de Avaliação da Eficiência da Administração Pública através do Método Análise Envoltória de Dados (DEA). Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, 12(1), pp. 83-106.
- Pereira, A. A. (2005). Programa de Educação Tributária da Bahia: A Visão dos atores envolvidos no seu grupo e a implementação do programa. Bahia. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração. Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador, BA, Brasil.
- Pertuzatti, E. & Merlo, R. A. (2005). O programa de educação fiscal do Estado de Santa Catarina: Uma reflexão sobre o papel do contador. Revista Universo contábil. 1(3), pp. 48-62.
- Portaria Interministerial nº 413 de 31 de dezembro de 2002 (2002). Define competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Reis, L. G.; Slomski, V.; Pereira, C. A. & Mello, G. R. (2007). A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público. Revista de Informação Contábil (RIC/UFPE). 1(1), pp. 89-101.
- Resende, A.; Slomski V. & Corrar, L. J. (2005). A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. Revista Universo Contábil – Blumenau, 1(1), pp. 24-40.
- Resende, F. C. (2002). O dilema do controle e a falha sequencial nas reformas gerenciais. Revista do Serviço Público. 53(3), pp. 50-74.
- Rocha, A. V. M. A.; Macedo, M. A. S. & Corrar, L. J. (2010). Avaliação do desempenho das unidades de negócio da SABESP à Luz do seu Balanced Scorecard: um estudo apoiado em DEA. Anais do XIII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais SIMPOI, São Paulo, SP, Brasil.
- Sainz Bujanda, F. (1967). Teoría de la educación tributaria. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. 9(24), pp. 343-500.
- Saviani, D. A Filosofia da Educação e o problema da inovação em educação. In: GARCIA, Walter E. (Coord.). Inovação educacional no Brasil. Problemas e perspectivas. São Paulo: Cortez, 1980. p. 15-29.
- Saviani, D.. Pedagogia Histórico-Crítica: primeiras aproximações. 10ª ed. rev. Campinas. São Paulo: Editores Associados, 2008 (coleção educação contemporânea).
- Scarpin, J. E. (2006). Estudo dos Fatores Condicionantes do Índice de Desenvolvimento Humano nos municípios do Estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. São Paulo. Tese de doutorado em Controladoria e Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP. Brasil.
- Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização [GESPÚBLICA] (2009). Produto 4: Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública. Brasília, dezembro de 2009. Recuperado em 27 dezembro, 2010, de <http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-05-24.1806203210>.
- Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. Finanças Brasil. Recuperado em 17 maio, 2011, de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios.

- Sholz, R. T. (2005). O Princípio da informação no Direito Tributário. Dissertação (Mestrado em Direito) Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC. Curitiba, PR, Brasil, p. 192.
- Silveira, J. S. T. & Silveira, L. D. B. (2006). Desenvolvimento metodológico e aplicação de um índice de accountability aos municípios catarinenses. Anais ENANPAD, 30, Salvador, BA, Brasil.
- Slomski, V. (2008). Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Stiglitz, Joseph E. (1999). Economics of the Public Sector. (3ª. ed.) New York: Norton & Company.
- Stock, J.H. & Watson, M. W. (2004) Econometria: Tradução Monica Rosemberg. São Paulo: Addison Wesley.
- Wooldridge, J. M. (2006). Introdução a Econometria: Uma abordagem moderna. Tradução R. C. Souza & J. A. Ferreira, São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Yubero, F. D.; Lobo, M. L. D.; Verdugo, A. M. G.; Paramio, M. F.; Muñoz, C. R.; Garcia, M. L.V.; Anel, J. L.; Conesca, F. M.; Ramos, J. J. M. & Zuazu, M. G. R. (2009) La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española. Instituto de Estudios Fiscales, 13/09. Madrid. Espanha.
- Yubero, F.D.; Lobo, M. L. D. & Garcia, M. L. V. (2008). Los impuestos, instrumentos de solidaridad El Programa de Educación Cívico-Tributaria de la Agencia Tributaria española. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Espanha.