



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

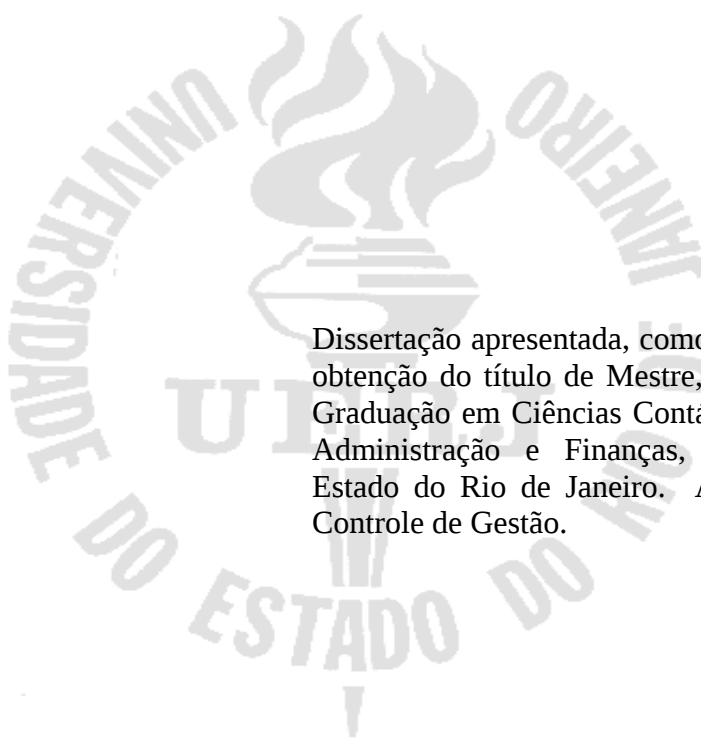
Maria Amália da Costa Bairral

**Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de
gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010**

Rio de Janeiro
2013

Maria Amália da Costa Bairral

Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro
2013

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

- B163 Bairral, Maria Amália da Costa.
Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010 / Maria Amália da Costa Bairral – 2013.
100 f.
- Orientador: Adolfo Henrique Coutinho e Silva.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 81-86.
1. Contabilidade pública – Brasil – Teses. 2. Transparência informacional – Setor público – Teses. I. Silva, Adolfo Henrique Coutinho e. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.
- CDU 336.126(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Maria Amália da Costa Bairral

Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em ____ de fevereiro de 2013

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Manoel Marcondes Machado Neto
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Moacir Sancovschi
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ

Rio de Janeiro
2013

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à memória de meu pai,
que partiu cedo demais, sem poder ver este momento de alegria.
Mas o seu incrível amor incondicional e sempre presente
é o esteio seguro do meu caminho.

AGRADECIMENTOS

No decorrer do curso e na elaboração deste trabalho várias pessoas contribuíram e merecem minha gratidão.

Agradeço a Deus que me cumulou de bênçãos espirituais durante toda minha vida, inclusive na realização deste trabalho. Rendo graças ao Senhor, pois sem sua benção nada disso seria possível.

Ao professor Dr. Moacir Sancovski, membro da banca examinadora, pelas suas sugestões no dia da defesa que contribuíram para o enriquecimento deste estudo.

Ao professor Dr. Manoel Marcondes Machado Neto, membro da banca examinadora, pelas importantes comentários apresentados na sessão de qualificação.

Ao professor Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva pela orientação fornecida ao longo da pesquisa.

A professora Dra Andréa Paula Osório Duque, pela sempre gentil disponibilidade e valiosas contribuições na formatação da pesquisa.

A todo corpo docente do Mestrado pelo esforço e dedicação ao Programa e ao pessoal da Secretaria, principalmente, Luis, Betinha e Felipe, e da Biblioteca pelo suporte durante o curso.

Aos colegas de mestrado pela ímpar convivência e companheirismo nesses dois anos.

A Controladoria Geral da União pela oportunidade de desenvolvimento acadêmico e profissional, mediante a parcial liberação no trabalho.

Um especial e enorme agradecimento as minhas filhas Letícia e Catarina (meus amores) pela compreensão nos momentos de minha ausência e pelo imenso amor e paciência, que me dedicaram nessa jornada em busca do conhecimento. E agradeço muitíssimo, palavras não são suficientes, a minha preciosa mãe (Merçês) que me possibilitou toda a tranquilidade e suporte ao cuidar com todo carinho de suas netas e, principalmente, por tudo que sou e conquistei em minha vida.

RESUMO

BAIRRAL, Maria Amália da Costa. *Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010*. 2013. 100 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

Essa dissertação objetiva oferecer uma contribuição acadêmica sobre o nível de transparência pública federal nos relatórios de gestão anuais e os incentivos (político, institucional, governamental, social e financeiro) associados à divulgação da informação. Aborda-se, a perspectiva do conflito de agência, assimetria informacional e *public accountability* na divulgação da informação pública, isto é, os gestores governamentais tendem a disponibilizar uma informação assimétrica ao cidadão. A pesquisa é empírico-analítica com regressão linear múltipla e análise de corte transversal nos relatórios de gestão de 2010 de 115 entes públicos federais. Para tanto foi construído um índice de transparência pública federal (total, obrigatório e voluntário) dicotômico (binário) e policotômico (ponderado), baseado em estudos anteriores e na legislação nacional, adaptado ao cenário brasileiro. Os resultados apontam um baixo nível de transparência pública federal (50%) dos itens de evidenciação, deficiência de *compliance* com as práticas de evidenciação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%). Ademais se verificou uma uniformidade na divulgação da informação pública (total, obrigatória e voluntária) entre os entes públicos da administração indireta (autarquias – 54% e fundações – 55%), mas diferenças estatísticas significativas quando considerados estes e os entes da administração direta (órgãos públicos – 46%), que tendem a divulgar menos informação. Relativo aos incentivos se observa uma relação positiva do tipo do ente (incentivo governamental), da acessibilidade (incentivo social) e da demografia de pessoal (incentivo institucional) com o índice de transparência pública federal, enquanto a burocracia pública (incentivo governamental) apresenta uma relação negativa. Todavia o porte (incentivo político), tamanho do núcleo de gestão (incentivo institucional), receita orçamentária e dependência federal (incentivo financeiro) não apresentaram relação com o índice. Assim, a contribuição do estudo é revelar o atual estágio da transparência pública dos entes públicos federais, bem como os incentivos associados, e estas informações, podem ser oportunidades de melhorias na evidenciação da informação pública nos relatórios de gestão anuais.

Palavras-chave: Transparência Pública. Relatórios de Gestão Anuais. Incentivos Governamentais.

ABSTRACT

This study aims to provide an academic contribution in determining the federal level of public transparency in the annual reports of public entities and identify the incentives (political, institutional, governmental, social and financial) associated with it. Covers up the prospect of agency conflict, asymmetric information and public accountability in the disclosure of public information, that is, government managers tend to provide an asymmetric information to citizens. The research is empirical-analytic with multiple linear regression and adopts a cross-sectional data analysis, using 2010 annual reports of 115 federal government entities. Using a self-developed federal transparency index (total, mandatory and voluntary) dichotomous (binary) and polichotomous (weighted), based on previous studies and national legislation, adapted to Brazilian scenario. The results indicate a low level of federal public transparency (48%) of the disclosure items, partial compliance with mandatory disclosure practices (81%) and low adherence to voluntary disclosure practices (19%). In addition there was a uniformity in disclosure of public information (total, mandatory and voluntary) between the public entities of indirect administration (municipalities - 54% and foundations - 55%) but statistically significant differences when considering these and the entities of direct administration (public agencies - 46%), who tend to disclose less information. Results from multiple regressions analysis show a positive relationship between type of entity (governmental incentive), accessibility (social incentive) and personal demographics (institutional incentive) and the federal public transparency index, while public bureaucracy (governmental incentive) showed a negative relationship. However the size (political incentive), core size management (institutional incentive), federal budget revenue and reliance on federal (financial incentive) were not related with the index. Thus, the contribution of the study is to reveal the current state of public transparency of federal government entities as well as the associated incentives, and this information may be opportunities for improvements in disclosure of public information in annual management reports.

Keywords: Public Transparency. Management Annual Reports. Governmental Incentives.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Elementos da transparência dos relatórios de gestão.....	20
Figura 2	Fluxo resumido da Prestação de Contas Anual.....	23
Figura 3	Normas do controle de contas conforme TCU.....	23
Figura 4	Ausência de <i>accountability</i> gerada pela assimetria informacional.....	31
Quadro 1	Síntese das pesquisas empíricas associadas à evidenciação no setor público.....	40
Tabela 1	Definição da amostra.....	46
Tabela 2	Síntese dos modelos internacionais aplicados no Pré-Teste.....	49
Tabela 3	Construção do modelo de ITPF.....	50
Quadro 2	Descrição operacional dos incentivos para divulgação da informação.	54
Quadro 3	Direção esperada das variáveis independentes.....	56
Tabela 4	Estatística descritiva das variáveis dependentes quantitativas da amostra total e estratificada.....	59
Tabela 5	Teste de diferenças de médias dos Índices de Transparência Pública Federal antes e depois da relevância atribuída para amostra total e estratificada.....	63
Tabela 6	Teste de diferenças de médias dos Índices de Transparência Pública Federal (ITPF) entre os entes.....	65
Tabela 7	Resultado dos testes dos modelos de regressão linear (n = 115 entes públicos).....	67
Tabela 8	Análise da composição do Índice de Transparência Pública Federal por subcategoria e categoria.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACCESS	Acessibilidade
AUDIT	Auditoria Interna
CGU	Controladoria Geral da União
DEMO	Demografia de Pessoal
DEP_FED	Dependência Federal
DN	Decisão Normativa
FASB	Financial Accounting Standard Board
GASB	Governmental Accounting Standards Board
BP	Burocracia Pública
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IN	Instrução Normativa
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ITPF	Índice de Transparência Pública Federal
ITPF_DIC	Índice de Transparência Pública Federal Dicotômico
ITPF_DIC_OBG	Índice de Transparência Pública Federal Dicotômico Obrigatório
ITPF_DIC_VOL	Índice de Transparência Pública Federal Dicotômico Voluntário
ITPF_POL	Índice de Transparência Pública Federal Policotômico
ITPF_POL_OBG	Índice de Transparência Pública Federal Policotômico Obrigatório
ITPF_POL_VOL	Índice de Transparência Pública Federal Policotômico Voluntário
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
POL	Competição Política
PORTE	Tamanho do Ente
REC_ORC	Receita Orçamentária
SEC	Security Exchange Commission
SIAFI	Sistema de Administração Financeira
TAM_NG	Tamanho do Núcleo de Gestão
TCU	Tribunal de Contas da União
TIPO	Tipo do Ente

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
1.1	Transparência na Gestão Pública.....	16
1.1.1	<u>Relatórios de Gestão no Setor Público.....</u>	18
1.1.2	<u>Relatórios de Gestão no Setor Público Brasileiro.....</u>	20
1.1.3	<u>Divulgação Obrigatória e Voluntária.....</u>	22
1.2	Tendências sobre a Literatura de Evidenciação em Pesquisa Contábil.....	24
1.2.1	<u>Teoria da Agência e Assimetria Informacional.....</u>	26
1.2.2	<u>Paradigma da <i>Public Accountability</i>.....</u>	29
1.2.3	<u>Modelos de Índice de Transparência.....</u>	31
1.2.4	<u>Incentivos para Divulgar no Setor Público.....</u>	33
1.3	Estudos Anteriores sobre Evidenciação, Incentivos e Variáveis no Setor Público.....	38
2	METODOLOGIA.....	44
2.1	Tipologia da Pesquisa.....	44
2.2	Seleção da Amostra e período do estudo.....	44
2.3	Coleta de Dados.....	46
2.4	Análise dos Dados.....	46
2.4.1	<u>Construção do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF).....</u>	47
2.4.2	<u>Definição Operacional dos Incentivos para Divulgação no Setor Público.....</u>	52
2.4.3	<u>Análise Univariada e Multivariada.....</u>	54
3	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	57
3.1	Análise Preliminar das Práticas de Transparência Pública por tipo Índice..	57
3.1.1	<u>Análise das Diferenças das Práticas de Transparência Pública entre os Índices Dicotômico e Policotômico.....</u>	61
3.1.2	<u>Análise das Diferenças das Práticas de Transparência Pública entre os Entes.....</u>	64
3.2	Análise Multivariada dos Incentivos e Variáveis associadas ao Nível de Transparência Pública dos Entes Governamentais Federais.....	66
3.3	Análise Qualitativa da Transparência Pública.....	70
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77

REFERÊNCIAS.....	81
APÊNDICE A – Lista dos Entes Públicos Analisados.....	87
APÊNDICE B – Índice de Transparência Pública Federal – ITPF.....	89
APÊNDICE C – Carta de Apresentação e Explicação do Questionário.....	93
APÊNDICE D – Análise Descritiva das Variáveis Independentes.....	94
APÊNDICE E – Teste de Normalidade das Variáveis Escalares e Dicotômicas (Teste de Kolmogorov-Smirnov de uma amostra).....	96
APÊNDICE F – Matriz de Correlação das Variáveis Escalares e Dicotômicas em relação ao Índice de Transparência Pública Federal – ITPF (total, obrigatória e voluntária).....	98
APÊNDICE G – Teste de Diferenças de Médias do Índice de Transparência Pública Federal – ITPF.....	99
APÊNDICE H – Resultado dos Testes dos Modelos de Regressão Linear com beta não padronizado.....	100

INTRODUÇÃO

A transparência da informação pública ganhou mais relevância social no Brasil a partir da promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que define normas rígidas sobre o endividamento dos entes federativos e o equilíbrio das contas públicas mediante o cumprimento de metas e resultados. E, recentemente, com a edição da Lei de Acesso à Informação Pública nº 12.527/2011, que regula o direito da sociedade em conhecer a execução das ações governamentais, bem como o dever da administração pública em divulgar uma informação transparente e relevante quanto a aplicação dos recursos públicos. Nesse contexto, a transparência pública assume significativa importância no processo de prestação de contas (*accountability*) por: (i) promover uma responsabilização do gestor público pela condução das ações governamentais, e (ii) possibilitar um alinhamento entre os interesses do cidadão e do Estado visando o bem estar social.

No entanto, as práticas de transparência pública ainda estão sujeitas a ideologias políticas e culturais, que podem gerar um desalinhamento desses interesses, como previsto pela Teoria da Agência. Esse potencial conflito na relação contratual gera incertezas para o cidadão (principal) quanto ao cumprimento dos seus interesses pelo gestor (agente). E como, no setor público, o monitoramento do trabalho deste último é avaliado mediante relatórios anuais de gestão, este pode revelar uma informação incompleta ou assimétrica, de forma a favorecer sua permanência no cargo e assegurar seus interesses pessoais em detrimento dos interesses do cidadão.

Nesse contexto, o processo de transparência pública na divulgação de informações, principalmente, no novo cenário de universalização de padrões e conceitos contábeis exigidos pelas *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*¹, torna-se cada vez mais pertinente, uma vez que um relatório de gestão anual compatível com as boas práticas de evidenciação proporciona um valioso *feedback* tanto para os órgãos de controle como para o cidadão. O primeiro com o objetivo de fiscalizar o desempenho da gestão pública, em

¹ Elaboradas a partir das *International Financial Reporting Standards (IFRS)* observadas às características do setor público, o conjunto de *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, (32 normas em 2012) dispõem sobre uma contabilidade patrimonial integral (registro dos bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido) e regime de competência para o reconhecimento das despesas e receitas. No Brasil, o processo de convergência as normas internacionais iniciou-se com a resolução CFC nº 1.111/07 que aprovou a interpretação das IPSAS, mediante a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que em 2012 agrega 11 normas. A adoção das NBCASP no cenário público brasileiro é gradual, e somente em 2014 todos os entes federativos estarão obrigados à adoção integral.

consonância com os princípios constitucionais vigentes², e o segundo para avaliar se os atos públicos estão sendo praticados com eficiência, a fim de fazer valer os termos do “contrato social”. Assim, os relatórios de gestão anuais são percebidos pela literatura internacional, como um dos instrumentos, capazes de mitigar o problema da assimetria informacional decorrente da relação de agenciamento estabelecida no “contrato social”, na medida em que, se adequadamente elaborados, disponibilizam tanto informações quantitativas como qualitativas acerca das ações governamentais. Somente de posse dessas informações, os cidadãos poderão escolher melhor seus representantes.

No ambiente acadêmico nacional apesar de o tema suscitar grande interesse entre os pesquisadores, ainda pouco se sabe sobre o nível de divulgação das informações públicas e sobre os incentivos associados à transparência pública. Assim os estudos científicos sobre o tema se configuram numa oportunidade singular de contribuição de forma direta e prática para a realidade do setor público.

A literatura internacional sobre transparência no setor público aborda:

(1) diferentes entidades governamentais: (a) federal (BAKAR;SALEH, 2011; HERATAWAY;HOQUE, 2007), (b) estadual (INGRAM, 1984; CHENG, 1992), (c) municipal (GANDIA; ARCHIDONA, 2008; MARTANI; LESTIANI, 2012), e, (d) regional (ZIMMERMAN, 1977; GIROUX, 1989);

(2) variados instrumentos de evidenciação: (a) *web sites* (LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005 e MAINGOT; ZEGHAL, 2008), (b) relatórios anuais (STECCOLINI, 2002; WEI; DAVEY; COY, 2008), e (c) demonstrativos financeiros (COPLEY, 1991; SMITH, 2004); e,

(3) diversos incentivos: (a) político (ZIMMERMAN, 1977), (b) institucional (GIROUX, 1989), (c) governamental (INGRAM, 1984), (d) financeiro e/ou econômico (SMITH, 2004), e, (e) social (CHENG, 1992) associados à transparência no setor público.

A literatura nacional se concentra nos entes federativos municipais e nos modelos de transparência pública a partir de *web sites* e relatórios fiscais: (LOCK 2003; SACRAMENTO; PINHO 2007; SANTANA JUNIOR 2008; PAIVA; ZUCCOLOTTO, 2009; CRUZ 2010).

Considerando o fato de que a importância de estudos sobre índices de transparência nos demais entes federativos (federal e estadual) e a utilização de outros instrumentos de evidenciação como os relatórios de gestão não deve ser subestimada, sendo foco, inclusive, de amplo interesse em estudos internacionais sobre o assunto, o presente estudo trata da seguinte

² O dever de fiscalizar contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial as contas do governo quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

questão de pesquisa:

Os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais do Poder Executivo estão associados aos incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais?

Baseado na contextualização e na formalização do problema de pesquisa, o estudo tem o seguinte objetivo:

OBJETIVO GERAL

Analisar os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais do Poder Executivo e os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais associados.

Adicionalmente, podem-se elencar os seguintes objetivos específicos ao estudo.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Construir um índice de transparência pública federal com métodos de pontuação dicotômico e policotômico, adaptado ao cenário brasileiro, a partir de estudos internacionais;
- b) Segregar o nível de transparência pública federal em obrigatória e voluntária; e;
- c) Identificar e analisar o grau de relevância dos itens de evidenciação do índice de transparência pública federal, a partir da opinião de analistas em relatórios de gestão.

A pesquisa pretende investigar a questão do nível de transparência pública na divulgação de informações contidas nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos do Poder Executivo Federal, por ser o poder, comumente, responsável pelo planejamento, execução das políticas públicas e controle (auditoria e fiscalização) dos recursos públicos, que beneficiam direta ou indiretamente o cidadão.

Os relatórios de gestão anuais analisados se referem a um único período, exercício de 2010, disponíveis no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU), e se justifica por ser o ano mais recente disponível.

A mensuração do índice de transparência se limitou ao conteúdo dos relatórios de gestão anuais, por representarem uma consolidação das informações financeiras e não financeiras da gestão pública, bem como serem instrumentos efetivos de prestação de contas (*accountability*) do gestor, pela utilização dos recursos públicos, perante os órgãos de controle e a sociedade (TOOLEY; HOOKS; BASNAN, 2010; STECCOLINI, 2002). E quanto aos incentivos associados ao nível de transparência pública, a pesquisa se restringe a análise dos incentivos políticos, institucionais, de governança, social e financeiro, classificados no estudo de Bakar e Saleh (2011).

Em face do exposto, as razões que justificam a pesquisa proposta são as seguintes: (a) carência de estudos empíricos, no cenário brasileiro, com foco na análise dos incentivos que afetam o nível de transparência pública; e, (b) ausência de estudos nacionais que mensuram, a partir de relatórios de gestão anuais, a transparência pública.

Adicionalmente, o presente estudo incorpora alguns aprimoramentos, sugeridos pela literatura internacional, relativo às limitações observadas em estudos anteriores, quais sejam: (a) identificação, a partir da literatura, de itens de evidenciação qualitativos e quantitativos da gestão pública; (b) segregação dos itens de evidenciação entre voluntário e obrigatório; (c) validação externa do modelo de índice de transparência; e, (d) utilização de dois métodos de pontuação (dicotômico e ponderado) para mensurar o índice de transparência pública federal.

Logo, o potencial contributivo do estudo reside na ampliação da reflexão crítica sobre evidenciação (*disclosure*) no setor público, e, mais significativamente, na identificação dos incentivos atrelados a transparência pública. Ademais, a partir dos achados, espera-se, também, uma contribuição prática, em termos de melhorias nos mecanismos de evidenciação da informação pública nos relatórios de gestão anuais, tanto para a sociedade como para os órgãos de controle.

O estudo está distribuído da seguinte forma: além desta seção introdutória, foram estabelecidas quatro seções: a primeira seção apresenta o referencial teórico do estudo, que aborda a Teoria da Agência e assimetria informacional, o paradigma da *public accountability*, a transparência na gestão pública, os incentivos para a divulgação das informações no setor público; e os resultados observados em estudos anteriores. A segunda seção exhibe o detalhamento dos procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa como: seleção da amostra, coleta de dados, construção do índice de transparência pública, e, especificação dos

testes estatísticos e análises realizadas. A terceira seção relata os resultados e análises da pesquisa empírica. A quarta seção apresenta as considerações finais. E por último os apêndices detalham a amostra de entes públicos federais analisados, o modelo de índice de transparência pública federal, o questionário e a carta de apresentação, o grau de relevância atribuído ao índice de transparência pública federal, a partir da opinião de analistas de finanças e controle, com foco em auditoria, em relatórios de gestão anuais e as tabelas de testes estatísticos.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção trata do arcabouço teórico, dos conceitos e estudos anteriores que serviram de fundamentação para a pesquisa e está dividida em três subseções. A primeira aborda os conceitos, os instrumentos de transparência pública e as questões de divulgação obrigatória e voluntária, contextualizados no cenário brasileiro. Na segunda subseção são apresentadas as tendências, e as teorias sobre evidenciação e os modelos de índices transparência utilizados em pesquisa contábil no setor público. Na terceira, os estudos empíricos anteriores internacionais e nacionais, no setor público, com abordagem sobre evidenciação e incentivos.

1.1 Transparência da gestão pública

O significado da transparência, consoante o código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2010) é “a obrigação de informar”, e os gestores precisam adquirir o “desejo de informar”, tendo consciência de que a adequada comunicação, interna ou externa, quando voluntária, acessível e célere, proporciona um clima de confiança, para os usuários, dentro e fora da entidade.

Logo, os instrumentos de informação no setor público devem possibilitar o conhecimento dos resultados da ação governamental, inclusive comparando com o setor privado, para que o cidadão obtenha no curto prazo, a confiança de que a governança pública está sendo competente no dispêndio dos recursos públicos.

A governança corporativa na gestão pública deve utilizar a definição dada pelo IBGC, pois estas entidades diferem apenas quanto à figura do acionista/cotista para o doador de recursos. E, desta maneira, as boas práticas de governança corporativa, nestas entidades, tem a finalidade de aumentar o valor da sociedade em termos de reconhecimento dos trabalhos prestados, bem como pelo seu resultado econômico produzido, facilitar seu acesso ao capital para manutenção via doações, subvenções etc. e, assim, contribuir para sua perenidade, para o atendimento de necessidades das gerações futuras (SLOMSKI, 2007, p. 129)

No Brasil, a transparência da gestão pública teve como marco regulatório a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e, mais recente a promulgação da Lei de Acesso a Informação Pública nº 12.527/2011. Ressalta-se, porém, que a estrutura básica legal sobre as regras de finanças públicas no Brasil é dada

pela Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais para a preparação, a execução, a contabilização e a apresentação orçamentária nas três esferas de governo.

Para Sacramento e Pinho (2007), a transparência pública se constitui no principal foco da LRF, visto que, além de necessária desde o planejamento, traz um efetivo controle social que possibilita a responsabilização dos gestores públicos, ou seja, a “*accountability*”. De acordo com o Pronunciamento Conceitual nº 1 do GASB (*Governmental Accounting Standards Board*), o conceito de “*accountability*” está associado à exigência de respostas do governo para os cidadãos acerca dos recursos públicos e sua eficiente destinação. Assim, acredita-se que os cidadãos têm direito de conhecer os atos praticados na gestão pública, de forma a possibilitar um debate público entre estes e os governantes eleitos.

Destaca-se que a LRF não representou apenas uma mudança na transparência da gestão fiscal do país, mas introduziu regras rígidas quanto à elaboração e evidenciação de relatórios fiscais nas diferentes esferas de governo e sobre a apresentação dessas informações a sociedade. Logo consoante Tolentino et al. (2002), essas mudanças também passaram a demandar maior capacidade de monitoramento do governo federal e do Poder Legislativo (tribunais de contas) para verificar o cumprimento das normas.

Entretanto, o conjunto de relatórios fiscais exigidos pela LRF, embora com informações relevantes, não possui a transparência ou a clareza necessária, devido a uma pesada terminologia técnica, que grande parte da sociedade não entende. Tal fato compromete o princípio da transparência no setor público, pois publicidade da informação pública não é sinônimo de transparência, para que isso se materialize, é necessário que as informações disponibilizadas expressem a realidade dos fatos, de modo a não apresentarem viés ou parecerem enganosas. (ISHIKURA et al. 2010). Nesse sentido, Grau (2005, p. 49) revela que: “A autêntica transparência não se limita a permitir acesso a certos dados maquiados e dissimulados 'desde dentro', mas sim à possibilidade de todo cidadão obter e interpretar a informação completa, relevante, oportuna, pertinente e confiável, sobre a gestão de recursos”.

Destarte, a transparência para Kim et al. (2005) significa que a informação deve ser completa (expressar com fidedignidade os atos e fatos da gestão), de fácil entendimento, acessível a todos que serão afetados pelas decisões delas decorrentes, e garantir uma comparabilidade com períodos anteriores, possibilitando estudos de caráter evolutivo acerca da atuação dos gestores. Deve ainda, atentar para os diversos meios em que é possível promover a “ampla divulgação” da gestão pública.

Todavia, a transparência da gestão pública ainda se encontra em um estágio incipiente, em decorrência da divulgação das informações públicas ocorrerem em um ambiente político

marcado por ideologias e interesses diversos (MATIAS-PEREIRA, 2006). Mas, gradativamente, imprimi-se uma redefinição do papel do Estado projetado para assegurar maior “*accountability*”, e consequente, redução da assimetria informacional, na medida em que os entes públicos divulguem, não somente, informações compulsórias conforme estabelecidas na legislação, mas também voluntárias mais relacionadas aos esforços destes em se legitimar perante a sociedade como bons gerenciadores dos recursos públicos.

1.1.1 Relatórios de gestão no setor público

A divulgação da informação pública atende aos quesitos de responsabilização e utilidade para decisão. Esta última plenamente identificável no setor privado, no público, ainda é, relativamente, recente, e, portanto, a divulgação da informação está mais associada à responsabilização (*accountability*). E os relatórios de gestão anuais são os principais mecanismos utilizados pelos entes governamentais para concretizar a responsabilização pública em relação aos usuários que inclui o legislativo e a sociedade (RYAN; DUSTAN; BROWN, 2000; STECCOLINI, 2002; HERATAWAY; HOQUE, 2007; WEI; DAVEY; COY, 2008; TOOLEY; HOOKS; BASNAN et al., 2010). Adicionalmente, os relatórios de gestão anuais também representam o cumprimento do dever de prestar contas, previsto na Constituição Federal, e abrangem toda a Administração Pública (direta e indireta) Federal.

Deste modo, os relatórios de gestão anuais são legalmente reconhecidos como a base primária do ciclo de responsabilização pública, que se inicia no processo orçamentário e termina na prestação de contas ao legislativo. Coy, Fischer e Gordon (2001, p.14, tradução nossa) afirmam:

O valor dos relatórios anuais consiste na disponibilização em um único documento de um amplo leque de informações resumidas e relevantes, que possibilitam aos usuários conhecer os objetivos e o desempenho da entidade, em termos financeiros e não financeiros. Nenhuma outra fonte de informação está disponível ao usuário numa base rotineira.³

Não obstante, alguns estudiosos criticam a validade dos relatórios anuais como instrumentos de responsabilização pública, na medida em que, a demanda por informação do setor público é baixa, o número de usuários é limitado, os relatórios não contem todas as

³ O texto em língua estrangeira é: “The value of the annual report rests in the provision of a wide range of summarized, relevant information in a single document, which enable all stakeholders to obtain a comprehensive understanding of [an entity’s] objectives and performance in financial and non-financial terms. No other single source of such information is available to all stakeholders on a routine basis”.

informações relevantes, as informações são apresentadas de forma complexa, não estão igualmente disponíveis para todos os potenciais usuários, e, a dificuldade em atender a todas as demandas dos potenciais usuários. (STECCOLINI, 2002; HERATAWAY; HOQUE, 2007). Logo, o gestor público deve na elaboração dos relatórios de gestão anuais, balancear os interesses dos diferentes grupos.

Outro aspecto relevante diz respeito ao conteúdo, cuja informação, na maioria, se resume a aspectos essenciais (orçamentários e financeiros), para atender o regular julgamento das contas e pouco amigável a sociedade. Notadamente, o conteúdo dos relatórios de gestão anuais deve explicitar tanto informações financeiras (quantitativas) como de desempenho (qualitativas) das ações governamentais, ambas essenciais, para uma adequada avaliação em termos de responsabilização pública (WEI; DAVEY; COY, 2008).

Embora normativos regulamentem o conteúdo da informação pública nos relatórios de gestão anuais, esta, ainda, fica sob o julgo do gestor público, que tende a omitir informações que possam causar impactos negativos sobre sua gestão. Nessa linha Coy e Pratt (1998, p.541-542, *apud* RYAN; STANLEY; NELSON, 2002, tradução nossa) expõem que “o conteúdo e a apresentação dos relatórios anuais estão menos associados às melhores práticas de divulgação, sendo mais o resultado de compromissos políticos entre as várias partes interessadas”⁴.

Notadamente, a divulgação da informação pública deve ser confiável e relevante para o processo de prestação de contas (*accountability*), ou seja, simples, com linguagem acessível e orientada para o entendimento pelo usuário. A figura 1, a seguir, apresenta os elementos necessários à transparência nos relatórios de gestão anuais:

⁴ O texto em língua estrangeira é: “the content and presentation of annual reports may have less to do with what are the best technical approaches, and be more the result of political compromises between the various interested parties”.

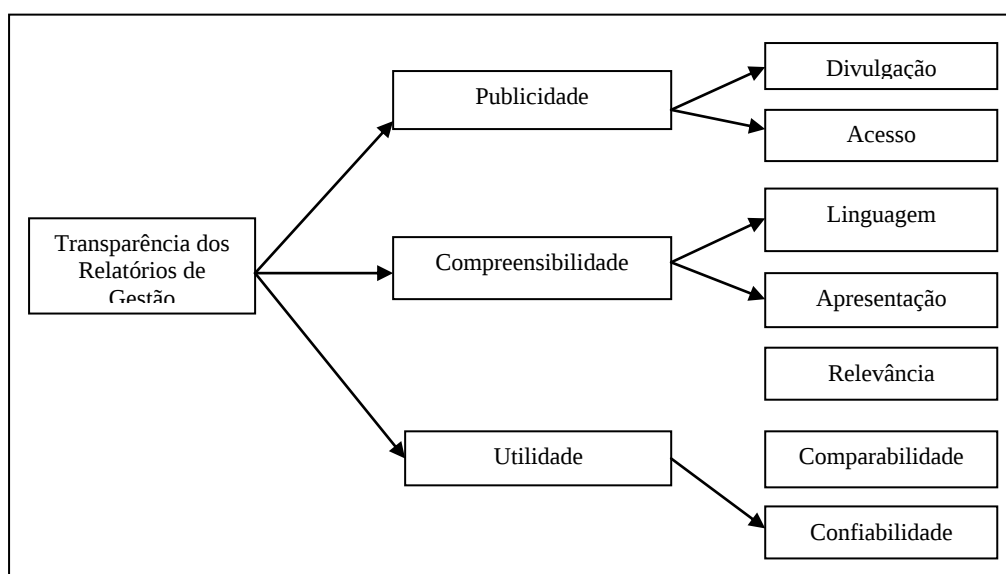


Figura 1 – Elementos da transparência dos Relatórios de Gestão

Fonte: Adaptado de Platt Neto et al. (2007)

Observa-se que embora esforços para a melhoria da qualidade dos relatórios de gestão anuais sejam desejados, estes ainda estão mais associados a aspectos normativos, isto é, leis que determinam o conteúdo e a tempestividade da divulgação da informação, do que práticas correntes de evidenciação voluntárias buscadas pelos gestores públicos.

1.1.2 Relatórios de gestão na administração pública brasileira

No contexto brasileiro, os relatórios de gestão anuais, foco do referido estudo, são uma exigência normativa a todos os entes governamentais (públicos ou privados), e constituem uma das peças relevantes do processo de prestação de contas, de periodicidade anual e obrigatória, estabelecido pelo Tribunal Contas da União (TCU)⁵. Contudo nem todos os relatórios de gestão anuais são passíveis de julgamento, mas tão somente, daqueles entes governamentais, definidos na decisão normativa, anual, sobre prestação de contas. Ressalta-se, todavia, que a obrigatoriedade de elaboração e disponibilização na internet dos relatórios de gestão abrange, anualmente, toda administração pública direta e indireta.

⁵ Órgão representativo do poder legislativo e responsável pelo regular julgamento das contas e imputação de sanções administrativas aos gestores públicos.

A legislação (Instrução Normativa TCU nº 63/2010), com periodicidade anual, embasa a elaboração dos relatórios de gestão⁶, em termos de conteúdos geral e específico obrigatórios, apresentação, tempestividade e a divulgação na internet, bem como estimula a discricionariedade do gestor relativa à divulgação voluntária de informações sobre as ações governamentais. No tocante, a divulgação pública dos relatórios de gestão anuais, a referida instrução normativa estabelece que os relatórios integrantes dos processos de prestação de contas ficarão disponíveis, na totalidade, no *site* do TCU. E, recentemente, a promulgação da Lei de acesso à informação nº 12.527/2011 garante o acesso à informação pública, excetuando aquelas classificadas como sigilosas.

A publicidade dos atos governamentais constitui uma exigência do Estado democrático e está consignada no arcabouço jurídico nacional. Assim preceitua a Carta Magna, no Art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (grifo nosso).

Mas a transparência pública deve ir além da mera publicidade dos atos públicos, pois a informação deve ser relevante, tendo como objetivos a tomada de decisão, tanto pelo gestor, como pelos órgãos de controle (executivo e legislativo), para melhoria da gestão pública e a responsabilização do gestor público perante o cidadão. Deste modo, a evidenciação justa ou plena, conforme explicam Iudícibus, Marion e Pereira (2003) é o processo de apresentação de informações que permitam avaliar o sistema patrimonial e das mutações do patrimônio, além de possibilitar perspectivas sobre o futuro.

Em se tratando de setor público, adquire maior relevância, na medida em que se presume que as informações de caráter patrimonial, orçamentário, financeiro e operacional das entidades governamentais devem ser objeto de ampla e clara evidenciação pelos gestores públicos. E, ainda que, divulgada, não será transparente se incompreensível à sociedade. Para tanto, a transparência pública depende, entre outros fatores, da relevância, da confiabilidade e da oportunidade, visto que dados irrelevantes, não verídicos ou não tempestivamente disponibilizados motivam o descrédito em relação ao governo.

⁶ Podem ser apresentados nas formas individual, agregado ou consolidado, composto basicamente por três partes (a) Conteúdo Geral: responsabilidades institucionais, estratégia de atuação, programas de governo, desempenho orçamentário e financeiro, reconhecimento de passivos, restos a pagar, recursos humanos, transferências financeiras, controles internos, gestão ambiental e licitações, gestão de bens imóveis, gestão de tecnologia da informação, renúncias tributárias, deliberações do TCU e recomendações da Controladoria Geral da União (CGU) (mínimo fixado pela Decisão Normativa TCU nº 107/2010), (b) Informações Contábeis da gestão e (c) Conteúdo Específico por ente com o dever de prestar contas. Destaca-se que o conteúdo específico não é aplicável a todos os entes, sendo exigido apenas dos entes determinados pelo TCU em face da peculiaridade de suas atividades (por exemplo: Receita Federal, Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários entre outros).

1.1.3 Divulgação obrigatória e voluntária

A divulgação da informação pode ser segregada em obrigatória e voluntária. A primeira abrange a procedimentos e regulamentos para a prestação de contas, enquanto a segunda abrange toda a informação não exigida por lei, e que proporciona ao usuário um maior leque de conhecimento tanto quantitativo como qualitativo (LIMA, 2009). No entanto, se ressalta que divulgação voluntária não deve conter viés, isto é, publicar apenas informação positiva sobre a gestão pública, há que ser fidedigna, completa, e, útil para o usuário, caso contrário, é apenas um amontoado de páginas escritas.

Relativo à divulgação obrigatória Dye (2001) menciona que, não há, ainda, uma teoria que a recepcione devido à reduzida pesquisa analítica sobre o tema, possivelmente decorrente da pouca importância que os pesquisadores dedicam à evidenciação obrigatória, pela premissa, equivocada, que esta será sempre divulgada.

A divulgação obrigatória, estabelecida pela portaria TCU nº 277/2010, visa disponibilizar a sociedade informações sobre como os recursos públicos estão sendo aplicados, mediante a definição de padrões mínimos de informação financeira e não-financeira, metas, indicadores de desempenho questões relativas a gestão ambiental, tecnologia da informação, recursos humanos, licitações, transferências federais e controles internos. E também que o relatório de gestão seja um instrumento de comparabilidade mínimo entre os pares.

O ordenamento jurídico nacional estabelecido em normas constitucionais e infraconstitucionais disciplina a prestação de contas da gestão pública. O art. 70 da CF/1988, em seu parágrafo único, define o dever de prestar contas: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

A prestação de contas não representa uma desconfiança em relação às atividades dos gestores públicos, mas um direito que a sociedade tem em conhecer a condução das ações governamentais, mediante a apresentação de informações relevantes e de fácil entendimento.

O fluxo resumido da prestação de contas anual é explicitado na figura 2:

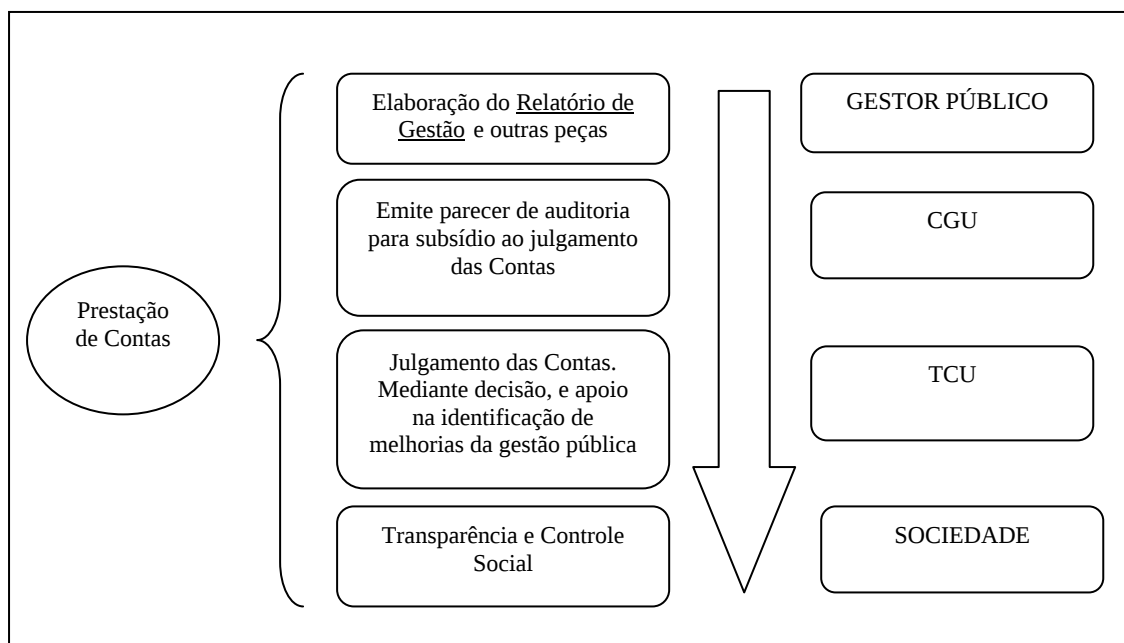


Figura 2 – Fluxo resumido da prestação de contas anual

Fonte: A autora (2013)

O conteúdo obrigatório da prestação de contas é orientado por uma base normativa que, resumidamente, abrange o relatório de gestão, as demonstrações contábeis e o relatório de auditoria de avaliação de gestão, emitido pela Controladoria Geral da União. A figura 3 ilustra o conteúdo normativo da prestação de contas anual dos entes da administração pública Federal.

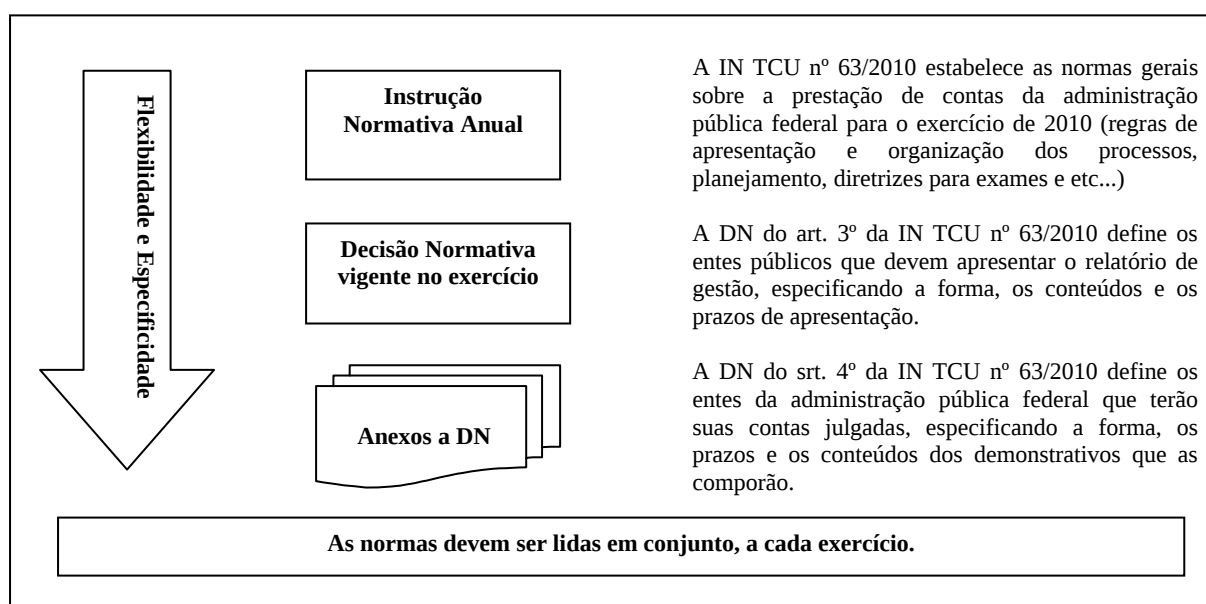


Figura 3: Normas do Controle de Contas conforme TCU

Fonte: Adaptado do site da CGU

As informações pertinentes ao conteúdo geral abordam aspectos relativos a (a) responsabilidades institucionais; (b) estratégias de atuação; (c) programas e ações governamentais; (d) desempenho operacional, e (e) estruturas de controle interno (avaliação de risco, procedimentos e monitoramento de controle). Adicionalmente, o ente governamental deve apresentar informações sobre gestão ambiental, gestão de tecnologia da informação e sobre processos licitatórios⁷. Portanto, o grau de atendimento pelos entes públicos relativo à divulgação obrigatória está associado ao maior ou menor grau de rigidez governamental (MARSTON; SHIRVES, 1991).

No tocante a divulgação voluntária, o *Financial Accounting Standard Board* (FASB, 2001) considera informação voluntária, aquela divulgada fora das demonstrações financeiras e que não se encontra regulada nem pelos princípios contábeis geralmente aceitos, nem pela *Securities and Exchange Commission* (SEC). No setor público, a divulgação voluntária (discricionária) caracteriza-se por toda a informação não exigida pela legislação de prestação de contas, e contribui, juntamente com a obrigatória, para fornecer aos usuários um melhor conhecimento da condução das ações governamentais. Porém, a tendência é certa aversão dos gestores públicos a disponibilização voluntária da informação, de forma a não expor sua visibilidade política ou arriscar sua permanência no cargo.

Destarte, embora os normativos referentes à prestação de contas estimulem o gestor público a fornecer adicionais informações que o mesmo julgue esclarecedoras e necessárias ao desempenho da sua gestão, a prática corrente é uma reduzida divulgação voluntária, ainda que voltada para aspectos positivos, nos relatórios de gestão anuais da administração pública federal. Vislumbra-se que a tendência dos relatórios de gestão anuais, no setor público, é mais voltada a atender as demandas legislativas em termos de responsabilização do gestor perante os órgãos de controle.

1.2 Tendências sobre a literatura de evidenciação em pesquisa contábil.

Diversas teorias são apresentadas em pesquisa contábil sobre evidenciação como fundamentação conceitual para o fenômeno. Verrecchia (2001, p.98) no seu estudo “*Essays on Disclosure*” ressalta que não existe uma teoria universal sobre evidenciação:

⁷ Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 27 ago. 2012.

Na literatura sobre evidênciação não existe um paradigma central, uma noção única convincente que fundamente as pesquisas, nem uma teoria bem integrada que possa interpretar o fenômeno. De fato a atual composição da literatura sobre evidênciação pode ser caracterizada como um mescla eclética de modelos altamente idiossincráticos (e altamente estilizados), baseados em pressupostos econômicos, cada qual na tentativa de examinar pequenos aspectos do genérico quebra-cabeça que é a evidênciação. (“tradução nossa”)⁸

Igualmente, Marcuccio e Steccolini (2008) argumentam que a evidênciação é um fenômeno extremamente complexo e uma única teoria central possibilitaria somente uma abordagem parcial.

Isto posto, Verrecchia (2001) propõe uma taxonomia que abrange três categorias de pesquisa contábil sobre evidênciação: (1) Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Associação (*association-based disclosure*); (2) Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Julgamento (*discretionary-based disclosure*); e (3) Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Eficiência (*efficiency-based disclosure*).

A primeira categoria trata da pesquisa contábil preocupada em investigar os efeitos exógenos do *disclosure*, ou seja, as mudanças no comportamentos dos investidores associados a fatores como mudanças de preços, volume de negócios ou outro fenômeno de mercado. A segunda foca nas pesquisas em contabilidade que tratam o *disclosure* como um processo endógeno a organização, considerando os incentivos que os gestores ou organizações têm para divulgar a informação, em outras palavras, como os gestores e as firmas exercitam a sua discricionariedade relativa à divulgação da informação que eles detêm conhecimento. A última categoria aborda as pesquisas que discutem que tipos de informações são preferidas e mais eficientes, na ausência de conhecimento passado, sobre a informação (VERRECCHIA, 2001; SALOTTI; YAMAMOTO, 2005).

Portanto, na literatura sobre evidênciação se observa uma diversidade de teorias que podem explicar o fenômeno, visto que as teorias empregadas em pesquisa contábil não seriam autônomas, mas sim complementares. O estudo adota os pressupostos da Teoria da Agência e do Paradigma da *Public Accountability* como principal base teórica para análise e compreensão do nível de transparência pública

⁸ O texto em língua estrangeira é: “In the disclosure literature, there is no central paradigm, no single compelling notion that gives rise to all subsequent research, no well integrated “theory”, however one interprets that term. Indeed, in its current composition the disclosure literature could probably best be characterized as an eclectic commingling of highly idiosyncratic (and highly stylized), economics-based models, each of which attempts to examine some small piece of the overall disclosure puzzle.”

1.2.1 Teoria da Agência e Assimetria Informacional

O crescimento das organizações resulta num aumento de transações que não podem ser cumpridas integralmente pelo proprietário, imprimindo a necessidade de delegação, ou seja, a contratação de profissionais que gerenciem a companhia e maximizam os interesses do proprietário. Contudo, o delegado pode assumir um comportamento oportunista, ou seja, a maximização do seu bem estar pessoal, não alinhado aos interesses do proprietário, gerando um conflito de interesses, que pode ser compreendido sob a ótica da Teoria da Agência.

A Teoria da Agência, de Jensen e Meckling (1976), baseia seus pressupostos numa relação contratual em que o principal encarrega o agente em desenvolver alguma atividade de seu interesse. Entretanto conflitos surgem nessa relação: (i) divergência de objetivos entre principal e agente, (ii) dificuldade de monitoramento das ações do agente e (iii) atitudes diferenciadas em relação ao risco (SLOMSKI et al. 2009).

Eisenhardt (1989, p.58) argumenta que a Teoria da Agência está relacionada com a solução de dois problemas: (i) o primeiro surge quando os interesses do principal conflitam com os do agente, sendo as consequências as diferentes opções eleitas pelos entes da relação de agenciamento quanto às preferências assumidas de risco; e, (ii) o segundo é a dificuldade ou os altos custos para o monitoramento, pelo principal, da atuação do agente, cuja consequência é a divulgação, pelo agente, de uma informação incompleta ou assimétrica.

Na relação de agência, a organização é percebida, segundo Martinez (1998), como uma cadeia de contratos que se relacionam em vários sentidos e entres diferentes partes da organização. Tais contratos não são necessariamente formais (existência física), podendo existir apenas no plano informal (tácito), porém em qualquer uma das formas, geram direitos e deveres, entre os participantes, com o objetivo de mitigar os problemas inerentes a qualquer organização como: dificuldade na tomada de decisões, oportunismo dos agentes; risco e incerteza das atividades.

Esse não alinhamento entre os interesses do principal e do agente é a assimetria informacional, que segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139):

O trabalho mais recente na área de teoria da agência tem-se concentrado nos problemas causados por informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas consequências não são por elas consideradas. Tais situações são conhecidas como *assimetrias informacionais*.

Percebe-se, assim, que o problema de agência fundamenta-se principalmente na questão da informação assimétrica, que remete à posse, pelo agente (gestor público), de um conjunto privilegiado de informações sobre as atividades desenvolvidas no relacionamento com o principal. Essa superioridade pode induzir à busca por benefícios adicionais pelo agente, pois se a informação fluísse a custo zero, não haveria problemas de agência porque um indivíduo não dependeria do outro, como teorizam Pratt e Zeckhauser (1985, p.2, apud SEGATTO-MENDES; ROCHA, 2005):

Na vida real a informação completa raramente é livremente disponível para todas as partes, e então o problema torna-se como estruturar um acordo que induzirão agentes a servir aos interesses do principal mesmo quando suas ações e informações não são observadas pelo principal. Sempre que um indivíduo depende da ação de outro, um relacionamento de agência surge.

Consoante o entendimento de Slomski et al. (2009), ocorre assimetria informacional quando os gestores dispõem de informações privilegiadas relativas à organização, de forma que para os outros usuários (partes interessadas) é diminuída essa regalia em decorrência da não participação direta na gestão dos recursos organizacionais dos quais são proprietários ou interessados.

Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) enfatizam o papel pós-decisório na relação de agência:

Dado que os principais sempre estarão interessados nos resultados gerados por seus agentes, a teoria de *agency* oferece bases para um papel importante para a contabilidade no fornecimento de informações após a ocorrência de um evento: um chamado papel pós-decisório. Esse papel é frequentemente associado à função de custódia da contabilidade, na qual um agente informa um principal a respeito dos eventos do período passado. É isto que dá a contabilidade seu valor como *feedback*, além de seu valor preditivo.

Esse papel pós-decisório (valor de *feedback*) da relação de agência, no setor público é extremamente relevante, na medida que proporciona aos usuários, mediante os relatórios de gestão anuais, possibilidade de melhor transparência das ações governamentais que resultará em melhor escolha dos seus representantes eleitos.

No setor público, a Teoria da Agência é apresentada por Slomisk et al. (2009) como uma das tendências teóricas para os estudos na gestão pública por admitir que o Estado e suas entidades possam ser vistos sob a ótica de vários contratos, sendo o mais significativo, aquele que apresenta o cidadão como principal e o gestor público como agente. Assim, a linha Agente-Principal pode ser expandida para a esfera pública, ao entender que o principal (cidadão) financiador, via tributos, dos recursos públicos, tem o direito de conhecer e

acompanhar os resultados das ações governamentais executadas pelo agente (gestor público), e que estas devem ser apresentadas de forma transparente para respaldar a escolha dos representantes e avaliar, adequadamente, as funções estatais.

Stiffert Filho (1996, apud Slomski et al., 2008, p. 133) defende a existência de três premissas básicas para relação de agência:

- 1) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2) a ação do agente afeta o bem-estar de ambas as partes;
- 3) as ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal (cidadãos), o que leva à existência de assimetria informacional (*informational asymmetry*)

Os problemas de agência aparecem no cenário de toda organização, e no contexto público, entre os representantes eleitos e os eleitores, e, a demanda governamental pela informação pública insipiente se comparada ao setor privado. Na essência as práticas contábeis governamentais são influenciadas pela presença ou ausência de incentivos por parte da sociedade em monitorar diretamente as atuações do gestor público (ZIMMERMAN, 1977).

Esse cenário explicita a existência de assimetria informacional, e a partir daí, surge à necessidade de avaliar se o agente (gestor público) sempre tomará as decisões que maximizem os interesses do principal (cidadãos). E, como os resultados do trabalho do agente serão avaliados em relatórios de gestão anuais, entre outros, analisados pelos órgãos de controle e pelo principal, o agente tende a revelar uma informação incompleta ou assimétrica, de forma que favoreça seus interesses. Em consequência, se materializa a necessidade de criação de mecanismos de governança que assegurem uma adequada prestação de contas (*accountability*) dos atos públicos por parte dos gestores nos mais diversos níveis governamentais.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2010, p. 19) postula que as organizações que seguem as boas práticas de divulgação devem adotar como princípios básicos: a transparência “obrigação de informar”, a equidade “tratamento justo dos *stakeholders*”, a *accountability* “prestação de contas dos atos” e a responsabilidade corporativa “sustentabilidade das organizações”.

1.2.2 Paradigma da *public accountability*

O IBGC (2010, 19) traduz *accountability* como uma obrigação em que “os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões”. Também o *International Federation of Accountants (IFAC)*, em seu estudo nº 13, definiu princípios concernentes à governança pública com o objetivo de auxiliar os órgãos de gestão. Esses princípios são aplicáveis às entidades governamentais nos diferentes níveis, e, conceitua *accountability* como “a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, pressupondo a existência de pelo menos duas partes: uma que atribui à responsabilidade e uma que a aceita, com a **obrigação de informar**, de que modo, está sendo executada⁹” (“tradução nossa” e grifo nosso). Assim, como destaca Ishikura et al. (2010), a *accountability* não corresponde somente à vontade exclusiva do gestor, **mas a uma obrigatoriedade exigida em Lei**, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções previstas.

O entendimento tradicional de *public accountability*, segundo Dowdle (2006), explicita a crença na responsabilização pública dos governantes ou gestores para com os cidadãos, associada aos conceitos de política e democracia. No entanto, a demanda da sociedade abarca mais do que simplesmente uma responsabilização política, ou seja, preocupa-se com o cumprimento das regras (*compliance*) na aplicação dos recursos públicos, a ênfase nos resultados e a avaliação do gestor, não apenas via processo eleitoral, mas principalmente por auditorias financeiras, controles hierárquicos e sociais (STECCOLINI, 2002). Adicionalmente, Bovens (2007), vê a *public accountability* como a responsabilização do gestor pela aplicação dos recursos públicos (escolhas) e pelo dever de prestar informação sobre o desempenho da gestão perante o usuário.

Essa ampliação do conceito original, ligado apenas à avaliação da conduta governamental via processo eleitoral, é resultado de uma gradual introdução, na esfera pública, de aspectos gerenciais, principalmente, baseado em resultados, das organizações privadas. E, consoante Steffeck (2010), um bom indicador dessa mudança conceitual na *public accountability* é à entrada da figura dos usuários (fornecedores, servidores públicos, cidadão), isto é, a parte interessada na informação pública.

⁹ O texto em língua estrangeira é: “The obligation to answer for a responsibility that has been conferred. It presumes the existence of at least two parties: one who allocates responsibility and one who accepts it with the undertaking to report upon the manner in which it has been discharged.”

Uma definição generalista de usuário, no cenário público, é todo aquele que têm um “razoável direito” de conhecer a informação relativa às entidades governamentais, ou seja, inclui todos os grupos ou indivíduos que podem afetar ou são afetados pelas atividades da organização pública (TOOLEY; HOOKS; BASNAN, 2010). Esse escopo mais amplo é indicado na linha de pensamento de Pacheco (1998, p.7) ao asseverar que “*New public management* considera que o processo de *accountability* passa a ser implementado pelos usuários das políticas públicas (e não mais genericamente pelos eleitores, como no paradigma clássico), apostando num permanente processo de *checks and balances* entre eles.”

Com vistas a mediar o problema da assimetria informacional na relação cidadão e gestor público, Albuquerque et al. (2007) cita a *accountability*, conjuntamente com a transparência, clareza e tempestividade da informação como uma forma de aproximação entre principal e agente. A figura 4 demonstra o ciclo de *accountability*:

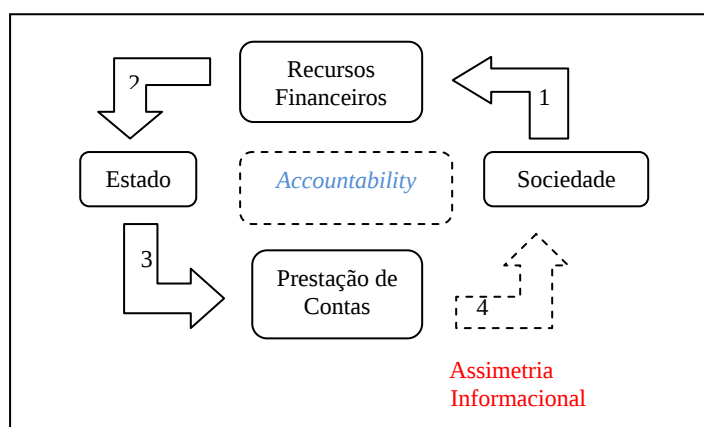


Figura 4 - Ausência de *accountability* gerada pela assimetria informacional
 Fonte: Adaptado de Albuquerque et. al. (2007)

O governo tem a função de gerir os recursos financeiros pagos, sob a forma de tributos, pelos cidadãos (fase 1) para a manutenção da máquina estatal e a geração de bem estar social, mediante a prestação de serviços públicos (fase 2) e, posteriormente, apresentar a prestação de contas de sua regular gestão (fase 3). No entanto, se a referida prestação de contas não se faz de forma clara, transparente e completa cria-se uma assimetria informacional resultando num distanciamento na relação entre Estado e sociedade (fase 4). No entanto, esta situação pode ser resolvida pela presença de *accountability* dos agentes (gestores públicos), resultando numa aproximação entre Estado de sociedade, eliminando e/ou minimizando essa lacuna informacional (ALBUQUERQUE et al. 2007).

Outra corrente de estudiosos (RYAN; STANLEY; NELSON, 2002; COY; DIXON, 2004; WEI; DAVEY; COY, 2008; STECCOLINI, 2002) entendem a responsabilização pública (*public accountability*) com a abordagem de divulgação da informação relativa às atividades sociais, econômicas e políticas. Nesse contexto três paradigmas podem ser delineados: a) mordomia/delegação, b) utilidade da informação, e c) responsabilidade pública¹⁰. O primeiro trata da tradicional relação de agência e os respectivos conflitos (assimetria informacional) cujos pressupostos são aplicáveis para validar pesquisas no setor público. O segundo é motivado pela escola econômica neoclássica, que defende a necessidade da informação para tomada de decisão pelos potenciais investidores e financiadores de capital. E o terceiro considera uma perspectiva mais abrangente, na proporção que, engloba aspectos sociais, políticos e uma maior diversificação dos interesses econômicos das entidades governamentais disponíveis para os diferentes usuários da informação (COY; DIXON, 2004).

Nesse cenário, dentre as diversas formas disponíveis no setor público para demonstrar responsabilização (*accountability*), os relatórios de gestão anuais são concebidos pela literatura como a principal mídia de disseminação da informação no domínio público (BAKAR; SALEH, 2011). Na mesma linha, Nelson e Banks (2003, p.12) asseveram que os relatórios anuais consistem em uma das fases do ciclo de responsabilização pública, e, são percebidos como: “a única demonstração compreensível de delegação (mordomia) disponível a sociedade” (“tradução nossa”)¹¹.

1.2.3 Modelos de índice de transparência

A divulgação da informação em relatórios anuais, segundo Marston e Shrivies (1991), é uma área que tem despertado o interesse acadêmico, e, o método mais utilizado para mensurar o nível de divulgação é um índice, empregado tanto para mensurar a informação obrigatória como voluntária. Segundo Coy e Dixon (2004, p.79), o índice é uma técnica de mensuração que melhor captura a informação tanto quantitativa como qualitativa:

Os índices de evidênciação são um método frequentemente aplicado em pesquisa contábil, particularmente, em estudos que envolvem relatórios anuais, utilizados para providenciar um

¹⁰ a) *stewardship*, b) *decision usefulness* e c) *public accountability*

¹¹ O texto em língua estrangeira é: “*the only comprehensive statement of stewardship available to the public*”.

indicador único, tanto em termos de conteúdo geral dos relatórios anuais entre as organizações, ou, de aspectos específicos dos referidos relatórios (ex: evidenciação voluntária e ambiental) (“tradução nossa”).¹²

Notadamente, os índices de evidenciação se traduzem numa técnica de codificação da informação (qualitativa e quantitativa), que podem ser empiricamente testados por meio de associações com incentivos ou variáveis representativas (JOSEPH, 2010).

Nos modelos de construção de índice, todos envolvem a elaboração de uma lista de itens de evidenciação, com características quantitativas e qualitativas, agrupados ou não em categorias e subcategorias, a serem observadas nos relatórios de gestão anuais ou em outras formas de divulgação da informação (COY; DIXON, 2004). Logo, a confecção da lista de itens é uma fase crítica, pois se inadequadamente realizada, não representa uma fiel amostragem dos itens passíveis de divulgação pelas organizações.

O primeiro modelo de índice envolve, unicamente, a opinião de um grupo de especialistas que julgam as informações em: (a) como são divulgadas e (b) como deveriam ser divulgadas. Essa abordagem tem a vantagem da imparcialidade dos avaliadores, pois não sofrem a influência de uma lista pré-definida. Entretanto, quando não existe esse público seletivo, se deve optar pelo segundo modelo, ou seja, a construção da lista de itens de evidenciação, a partir de estudos anteriores, inclusive este modelo é mais aplicável na literatura sobre índices de evidenciação (CHENG, 1992; COY; DIXON, 2004; HERATAWAY; HOQUE, 2007; WEI; DAVEY; COY, 2008; BAKAR; SALEH, 2011).

Outro fator relevante na construção de índices é o método de pontuação que pode ser dicotômico, ou seja, consiste na razão entre o número de itens de informação encontrado no relatório pelo total de itens da lista, sendo todos os itens igualmente importantes ou policotômico, caracterizado pela diferenciação na relevância dos itens (RYAN; STANLEY; NELSON, 2002; COY; DIXON, 2004). Estudos apontam que na prática, o uso deste último não afeta expressivamente os resultados dos índices (COY; DIXON, 2004 e WEI; DAVEY; COY, 2008), e, portanto, a sua utilização por graduar a relevância, é mais atrativo, e como não leva a conclusões muito díspares, os resultados não podem ser questionados. Destaca-se, todavia, a necessidade de definir critérios específicos de pontuação (escores).

Igualmente, importantes são os critérios de confiabilidade e validação da lista de itens de evidenciação. O critério de confiabilidade considera que o índice será confiável, se os

¹² O texto em língua estrangeira é: “Disclosure indices are an oft applied method in accounting research, particularly in studies of annual reports, being used to provide a single-figure summary indicator either of the entire contents of reports of comparable organisations or of particular aspects of interest covered by such reports (e.g. voluntary disclosures and environmental disclosures)”

resultados puderem ser replicados por outro pesquisador. E, portanto, a extração a partir de relatórios seria mais adequada, visto permanecem constantes no tempo. Assim os critérios operacionais (construção da lista e ponderação dos itens) devem ser detalhados, com vistas a conferir ao modelo confiabilidade (MARSTON; SHRIVES, 1991)¹³.

A validação trata do significado pretendido pelo pesquisador, ou seja, se o índice realmente mensura (quantifica) a informação divulgada. Nessa ceara, Marston e Shrives (1991) e Coy e Dixon (2004) apontam que a maioria dos pesquisadores prefere adaptar ou utilizar, na íntegra, índices de estudos anteriores, já validados pela literatura, e consequentemente, menos sujeitos a críticas. Por último, surge à questão da utilidade dos índices de evidenciação, ou seja, tratam da associação entre o maior ou menor nível de evidenciação ente as organizações e os respectivos motivos (incentivos) mediante a utilização de testes estatísticos¹⁴.

1.2.4 Incentivos para divulgar no setor público

No setor privado existe uma diversidade de estudos empíricos que abordam a questão do nível de evidenciação e testam sua relação com determinantes como: porte, preço de mercado, receita, lucro e outros. Todavia no setor público, segundo Steccolini (2002) índices sobre o nível de evidenciação são recentes, e ainda mais, os estudos empíricos sobre incentivos associados à evidenciação.

Os entes públicos são responsáveis perante a sociedade na disponibilização de informações transparentes e compreensíveis sobre as ações governamentais que desenvolvem. Contudo, os níveis de transparência da informação pública podem variar entre os entes governamentais, isto é, a escolha, diferenciada, de práticas de evidenciação obrigatórias e voluntárias. Essa variabilidade pode estar associada a incentivos que estimulam ou inibem a transparência no setor público. Zimmerman (1977) argumenta que diferentemente, do setor privado, o setor público não possui fortes incentivos para monitorar a ação dos governantes,

¹³ A parte metodológica na construção de índices é alvo de críticas dado há limitada abordagem dos procedimentos operacionais (MARSTON e SHRIVES, 1991)

¹⁴ Outras questões inerentes à construção de modelos de índice de transparência, também, são importantes como: escolha das escalas de mensuração (ordinal, intervalar ou de razão), atribuição de peso aos itens, seleção dos itens de investigação e definição das categorias e subcategorias.

os eleitores preferem apostar nos controles processuais como limitadores das opções disponíveis para atuação dos governantes.

Diversamente, Ingram (1984) menciona que, no mesmo contexto público, alguns governantes adotam práticas de evidenciação que resultam numa maior transparência dos seus relatórios. Essa motivação para melhores práticas de divulgação da informação pública estaria alicerçada em incentivos que influenciam a ação dos gestores públicos. Notadamente os poucos estudos nacionais tendem a associar níveis de transparência fiscal, mensurado a partir de websites, a determinantes econômico-sociais (SANTANA JUNIOR, 2008; CRUZ, 2010), enquanto, os estudos internacionais associam incentivos político, financeiro, governamental, institucional e social à transparência da informação pública (INGRAM, 1984; CHENG, 1992; SMITH, 2004; LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; BAKAR; SALEH, 2011; MARTANI; LESTIANI, 2012):

A) Incentivo político:

Associado ao processo eleitoral para informar a sociedade de que forma seus representantes estariam honrando os compromissos assumidos na fase pré-eleitoral. Assim, os representantes estariam dispostos a fornecer uma maior evidenciação da gestão pública como forma de melhor visibilidade para se eleger ou permanecer nos cargos (PEREZ; BOLIVAR; HERNANDEZ, 2008). As variáveis representativas do incentivo político utilizadas no estudo são: a competição política e o porte do ente.

A competição política tende a influenciar, positivamente, as práticas de transparência pública, pois com o crescimento populacional, econômico e social surgem grupos de interesses políticos que demandam informações sobre a gestão pública, acirrando a competição política entre os entes públicos (CHENG, 1992). Diferentemente, Zimmerman (1977) relata que os eleitores não possuem interesses diretos em adquirir informação sobre a gestão pública, logo a variável não influencia as práticas de evidenciação.

Em geral, os estudos concordam que a competição política deveria estar positivamente associada a melhores práticas de divulgação pública, todavia os resultados empíricos mostraram-se inconsistentes devido à dificuldade das métricas e pelos diferentes contextos políticos federativos (SMITH, 2004).

O porte considera que organizações maiores são mais visíveis e mais sujeitas à atenção pública. E, embora, as entidades públicas possuam padrões e objetivos contábeis diferenciados do setor privado, sugere que os entes públicos de maior porte tendem a divulgar

mais informações sobre suas atividades e programas governamentais como forma de adquirir legitimidade com a sociedade (JOSEPH, 2010). Adicionalmente, as organizações de maior porte possuem maiores custos de agência, e, portanto, compelidas a divulgar mais informação com vistas a reduzir tais custos. Bakar e Saleh (2011) apresentam como possíveis explicações para a associação do porte com o nível de evidenciação: (i) economia de escala relacionada ao custo de coletar e divulgar a informação; (ii) grandes organizações operam maiores atividades, logo, tem mais informação a divulgar; (iii) reduzir os potenciais conflitos da relação de agência.

B) Incentivo institucional:

As características da administração pública tendem a influenciar as práticas de evidenciação, visto que “as dimensões e o comportamento da administração pública são responsáveis por variações nas decisões políticas”¹⁵ (“tradução nossa”) (CHENG, 1992, p. 12). Assim, as organizações públicas operariam dentro um arcabouço político e social, e sua sobrevivência dependeria do cumprimento de determinadas regras e procedimentos, estabelecidos pela legislação, ou de padrões de práticas de evidenciação adotados pelo setor, como forma de garantir sua legitimidade perante a sociedade (JOSEPH, 2010).

As variáveis representativas do incentivo abordadas no estudo são: demografia de pessoal e tamanho da diretoria (núcleo de gestão). Notadamente, Ingram (1984) argumenta que a administração pública, em termos de atributos profissionais como: expertise, treinamento e salários, podem influenciar, de forma positiva, a extensão e a qualidade das práticas de evidenciação.

Em relação ao tamanho da diretoria (no estudo, denominado, núcleo de gestão), a literatura sugere que um maior corpo diretivo aumenta os problemas de comunicação e monitora de forma menos eficaz as atividades da organização, maximizando os conflitos de agência. Não obstante, os estudos no setor público, que testaram esta variável sugerem que a dimensão do corpo diretivo (enxuto ou amplo) da organização não afeta (positiva ou negativamente) as práticas de divulgação pública. (GORDON et. al., 2002; BAKAR; SALEH, 2011).

¹⁵ O texto em lingua estrangeira é: “*dimensions of the bureaucracy and bureaucratic behavior are responsible for variations in policy outputs*”.

C) Incentivo governamental:

O incentivo governamental está associado a questões de desempenho, ou seja, a forma como as organizações públicas formulam, planejam, implementam e controlam suas funções estatais, visando o bem estar social. As variáveis representativas do incentivo governamental apresentadas na pesquisa são auditoria interna, tipo do ente e burocracia pública.

O tipo do ente (organização) sugere que formas de administração gerencial tendem a adotar melhores práticas de divulgação, pois estariam mais alinhadas as necessidades da sociedade e ao mercado político. Ademais, são mais bem preparados em quesitos da administração pública que inclui práticas de desempenho (ZIMMERMAN, 1977). Na pesquisa adota-se que o tipo administrativo distinto (direta ou indireta) pode influenciar o nível de transparência apresentado nos relatórios de gestão anuais.

A auditoria interna testada em pesquisas anteriores evidencia que a presença e a qualidade desta variável influencia melhores níveis de divulgação da informação (qualitativa e quantitativa) principalmente em termos de *compliance* (GIROUX, 1989; CHENG, 1992, SMITH, 2004).

Quanto à burocracia pública, estudos sugerem a preferência de baixos níveis de evidenciação para manter o poder e, conseqüentemente, uma monitoração ineficiente, e, assim tenderia a apresentar um efeito negativo nas práticas de evidenciação (GIROUX, 1989 e CHENG, 1992).

D) Incentivo social:

Associado ao contexto de pressão social (direito da sociedade) influencia tanto a divulgação obrigatória como voluntária, com vistas a propiciar condições aos usuários para um controle da utilização, supostamente eficiente, dos recursos públicos. Estudos apontam que o fácil acesso aos relatórios ou informações sobre o ente público estimula um melhor nível de evidenciação e reflete o comprometimento com a transparência e a *public accountability* (ZIMMERMAN, 1977; LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; BAKAR; SALEH, 2011). A variável representativa do incentivo foi à acessibilidade (disponibilização no site).

E) Incentivo financeiro ou econômico:

Os estudos¹⁶ que investigaram determinantes financeiros ou econômicos (receita, endividamento e dependência federal) associados às práticas de divulgação da informação contábil nos entes governamentais, encontraram uma relação positiva. As variáveis representativas do incentivo financeiro empregadas no presente estudo são: dependência federal e receita governamental.

A dependência federal consistiria nas transferências federais para os entes públicos, mas consoante a Teoria da Agência, ao aplicar os recursos, os agentes (gestores públicos) podem utiliza-los para propósitos diferenciados dos objetivos do principal (cidadão). Logo, visando mitigar o conflito de agência os normativos legais obrigam os gestores públicos há um maior *compliance* com as práticas de evidenciação, condição para o recebimento dos recursos federais. Isto posto, alguns estudos apontam uma correlação positiva entre a dependência federal e melhores práticas de divulgação da informação pública (COPLEY, 1991; CHENG, 1992; PEREZ; BOLIVAR; HERNANDEZ, 2008).

Todavia outros estudos (BAKAR; SALEH, 2011 e MARTANI; LESTIANI, 2012) indicam que maiores ou menores graus de dependência federal não são um determinante para o ente público aumentar o seu nível de divulgação. Tal fato ocorre, provavelmente, porque as transferências federais não são baseadas em regras de *compliance* com padrões contábeis, mas sim automáticas.

Referente à receita governamental, pesquisas anteriores (LASWAD; FISHER; OLEYERE., 2005; MARTANI;LESTIANI, 2012) apontam uma influencia positiva com o nível de evidenciação, possivelmente, porque maiores níveis de receita aumentam a disposição dos gestores públicos em divulgar a informação pública, como forma de legitimidade perante a sociedade que contribui com os recursos

Por fim, no contexto do setor público não é surpreendente que os estudos cheguem a resultados inconsistentes para determinados incentivos, pois diferentemente do setor privado onde as práticas de evidenciação já estão mais consolidadas, no público ainda estão em estágio de aprimoramento. Adicionalmente, a diversidade de entidades governamentais, de objetivos e a dificuldade de coleta dos dados, por vezes requer o uso de métricas e conceitos complementares aos utilizados em estudos anteriores, contribuindo, sobremaneira, para

¹⁶ (ZIMMERMAN, 1977; CHENG, 1992; SMITH, 2004; LASWAD et. al., 2005; GANDIA e ARCHIDONA, 2008 PEREZ, 2008; CRUZ, 2010; BAKAR e SALEH, 2011; MARTANI e LESTIANI, 2012).

resultados diferenciados. Logo, os estudos de evidenciação no setor público requerem maior reflexão acadêmica.

1.3 Estudos anteriores com abordagem sobre evidenciação, incentivos e variáveis no setor público.

Estudos têm sido realizados com o objetivo de investigar a transparência na divulgação de informações no âmbito do setor público, nas diferentes esferas de governo e sob as variadas perspectivas de incentivos.

No quadro 1 é apresentado uma síntese de estudos com foco no nível de evidenciação e na análise dos incentivos políticos, financeiros, social, governamental e institucional. Notadamente, os estudos referenciados apresentam limitações que são relatadas, a seguir:

- (1) Igual relevância para todos os itens dos índices (para os estudos que utilizaram apenas índice dicotômico). Na pesquisa foram utilizados os índices dicotômico e policotômico (ponderado) para identificar a relevância dos itens de evidenciação e minimizar a subjetividade na ponderação;
- (2) Poucas variáveis independentes (alguns estudos) e seleção de variáveis mais conhecidas na literatura como: porte, receita, mídia ou acessibilidade e dependência federal. No estudo foram selecionadas 10 variáveis associadas aos incentivos pesquisados, algumas não tão amplamente utilizadas como: demografia de pessoal, burocracia pública e tipo de ente, visando possibilitar uma melhor poder explicativo dos incentivos em relação ao índice de transparência;
- (3) Dificuldade ou inadequada seleção das proxies, das variáveis independentes, ocasionando variabilidade ou inconsistência dos resultados para explicar os modelos de índice (variável dependente). Essa limitação foi tratada mediante a seleção de métricas complementares, mas, ainda assim, problemas de coleta dos dados (competição política) e de relação entre as variáveis (auditoria interna) surgiram;
- (4) Metodologia de construção do índice demasiadamente resumida, impossibilitando conhecer as características da variável dependente. Na pesquisa foram apresentados, de forma detalhada, os procedimentos metodológicos para a

construção do índice de transparência, bem como os itens de evidenciação constantes do ITPF;

- (5) Não segregação da amostra dos entes pesquisados quando pertencentes a grupos diferenciados. O estudo considerou a amostra total (115 entes públicos federais), e, para uma melhor análise foi realizada uma estratificação da amostra, de forma a identificar similaridades e diferenças, nas práticas de transparência pública, entre os grupos;
- (6) Não segregação, quando cabível, dos itens de evidenciação entre obrigatórios e voluntários. A pesquisa realizou a segregação dos itens visando uma análise tanto das práticas de evidenciação obrigatórias como voluntárias nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais. Adicionalmente, cabe mencionar que a maioria dos estudos anteriores se concentra nos aspectos voluntários de divulgação, todavia, a literatura (DYE; 2001) destaca que os aspectos de divulgação obrigatória devem ser estudados, pois podem apresentar variabilidade entre os entes;
- (7) Por fim, a associação explícita das variáveis explicativas aos incentivos é tratada em poucos estudos anteriores. Na presente pesquisa, essa associação foi realizada, com base na literatura e, principalmente, no estudo de Bakar e Saleh (2011).

Autor (ano) País do estudo	Ente (instrumento de análise)	Variável dependente	Incentivos Variável representativa (sinais esperados)	Resultado
Zimmerman (1977) EUA	96 cidades (relatórios anuais)	Extensão do relatório e frequência de auditoria	Político Competição política (-) Social Mídia (+)	A competição política sugere que os eleitores não tem interesse no controle das funções estatais resultando em baixos níveis de evidenciação. A mídia pode reduzir os conflitos de agência entre agente (políticos) e principal (eleitores), visto pressionar as organizações públicas a melhores práticas de evidenciação.
Ingram (1984) EUA	50 estados (relatórios anuais)	Índice de evidenciação	Político Competição política (+) Nível educacional (0) (urbanização) (+) Renda per capita (+) Relevância governamental (+) Governamental Seleção do auditor (0) Sistema contábil e administrativo (+) Profissionalismo (0) Tamanho do governo (+) Social Mídia (+) Econômico ou financeiro Dependência federal (+) Endividamento (+) Receita governamental (+)	A dependência federal e receita governamental influenciam em melhores práticas de evidenciação, entretanto maiores ou menores níveis de endividamento não afetam as práticas de divulgação. Quanto à mídia, comenta que o resultado diverge da literatura, que aponta uma relação negativa, sugerindo uma escolha inadequada da métrica utilizada ou que para a amostra selecionada a divulgação da informação pública pode acontecer mediante outras formas (informativos e boletins). A seleção do sistema contábil e administrativo melhora os níveis de evidenciação, enquanto que as demais variáveis não interferem. Basicamente o incentivo político apresentou uma relação explicativa positiva com melhores práticas de divulgação da informação, executando o nível educacional populacional que no modelo não explica a variável dependente.
Giroux (1989) EUA	167 cidades (demonstrações financeiras)	Índice de evidenciação contábil	Político Competição política (0) Institucional Tipo de governo (+) Burocracia (-) Governamental Qualidade da auditoria (-) Regulamentação (+) Financeiro Receita (+)	A burocracia apresentou resultados negativos em relação as práticas de evidenciação, pois a burocracia pública teria poucos incentivos para divulgar informação pública, visto arriscar suas carreiras. A relação negativa da auditoria com melhores práticas de divulgação seria a limitação que a burocracia oferece ao monitoramento das ações governamentais. A competição política não explica o índice de evidenciação, confirmando a falta de interesse dos políticos em relação aos seus eleitores.
Copley (1991) EUA	262 municípios (demonstrações financeiras)	Índice de evidenciação	Governamental Qualidade da auditoria (+)	Associação positiva entre o nível de transparência das demonstrações financeiras municipais e a reputação e tamanho da firma de auditoria.

Cheng (1992) EUA	50 Estados (demonstrações financeiras)	Índice de evidênciação contábil (atualização do modelo de Ingram, 1984)	Político Competição política (+) Força dos grupos de interesse (+) Poder legislativo (+) Social Mídia (+) Econômico / Financeiro Dívida (+) Dependência federal (+) Institucional Burocracia (+) Governança Poder de governança (+)	A competição política, governança, mídia, dívida e dependência federal explicam, de forma negativa, o índice de evidênciação. A burocracia e força dos grupos de interesse apresentaram relação positiva, enquanto o poder legislativo não explica o índice.
Lim e Mckinnon (1993) Austrália	50 Órgãos estatutários (relatórios anuais)	Índice ponderado de evidênciação voluntária financeira; não financeira e total.	Político Visibilidade política (+)	A variável não explica o índice de evidênciação.
Smith (2004) EUA	107 Cidades (demonstrações financeiras)	Índice ponderado de evidênciação voluntária de desempenho: orçamentário e financeiro	Político Eleitores (+) Competição política (+) Tipo de governo (+) Mídia (+) Econômico Dívida (+) Auditoria interna (+) Receita (+)	As variáveis independentes se mostraram com resultados inconsistentes nos modelos. Sugerindo uma fraca explicação ou inadequada utilização das métricas. Por exemplo, a auditoria interna se mostrou positivamente relacionada a um melhor nível de evidênciação voluntária de desempenho no índice orçamentário, porém não significativa no índice financeiro.
Martani e Lestiani (2012) Indonésia	92 Municípios (relatórios financeiros)	Índice de evidênciação financeiro	Governamental Receita (+) Dependência federal (+) Porte (+) Achados de auditoria (-) Institucional Tipo de governo (+)	A receita, porte e achados da auditoria estimulam melhores níveis de divulgação nos relatórios financeiros, enquanto a dependência federal e o tipo de governo não afetam as práticas de divulgação dos municípios na Indonésia.
Ryan, Stanley e Nelson (2002) Austrália	36 Municípios (relatórios anuais)	Índice de evidênciação contábil ponderado	Porte (+) Tempestividade do relatório (+)	O tamanho do ente influencia nas práticas de evidênciação, ou seja, maiores entes governamentais tendem a divulgar mais informação. A tempestividade na divulgação do relatório não mostrou relação com o <i>disclosure</i> . Os modelos de índice dicotômico e ponderado não revelaram resultados muito diferenciados.

Steccolini (2002) Itália	30 Municípios (relatórios anuais)	Análise de conteúdo dos relatórios anuais	Não aplicável.	Os relatórios anuais não representam uma ferramenta de transparência para o usuário.
Coy e Dixon (2004) Nova Zelândia	8 universidades (relatórios anuais)	Índice de evidenciação ponderado da responsabilização pública	Não aplicável	Estudo metodológico de construção de índices de evidenciação
Laswad, Fisher e Oleyere.(2005) Nova Zelândia	61 Órgãos estatutários (sites eletrônicos)	Índice dicotômico de evidenciação financeira voluntária. (sites com informação financeira e sites sem)	Competição política (+) Porte (+) Endividamento (+) Receita (+) Mídia (+) Tipo de governo (+)	Os resultados mostram uma inconsistência nos dois modelos, apenas a mídia foi positivamente relacionada aos índices de evidenciação, ratificando a literatura de que a mídia contribuiria para minimizar os conflitos de agência na relação eleitor versus governante. Destaca, ainda, como surpresa o fato da variável porte, na Nova Zelândia, não se relacionar aos índices, contrariando as predições da literatura majoritária.
Herawaty e Hoque (2007) Austrália	56 Departamentos governamentais (relatórios anuais)	Índice dicotômico de evidenciação voluntário e obrigatório	Não aplicável	Evidenciação voluntária superior à obrigatória, mas baixo nível geral do índice de evidenciação nos relatórios anuais.
Marcuccio e Steccolini (2008) Itália	17 Municípios (relatórios sociais)	Índice de evidenciação voluntário financeiro e não financeiro	Porte (+) Indicador de desempenho (0) Mídia (+) Competição política (+) Tipo de atividade (+)	Apenas o porte e tipo de atividade apresentaram relação positiva com os índices de evidenciação.
Maingot e Zeghal (2008) Canadá	44 Universidades (sítio eletrônico)	Índice de evidenciação voluntário de desempenho	Porte (+) Missão (0)	Relação positiva com índice sugerindo que quanto mais complexa a missão e maior o porte melhor o nível de evidenciação voluntário.
Wei, Davey e Coy (2008) Inglaterra e Nova Zelândia	16 museus (relatórios anuais)	Índice de evidenciação de desempenho contábil	Porte (+)	Relação positiva do porte com o índice de evidenciação, porém menciona a ausência de informações como satisfação dos empregados e limitada informação orçamentária e de indicadores.
Gandia e Archidona (2008) Espanha	130 municípios (sítios eletrônicos)	Índice de evidenciação (6 modelos)	Competição política (+) Mídia (+) Tecnologia Educação Endividamento (+) Porte (+)	Apenas a competição política e a mídia explicaram melhores práticas de evidenciação em todos os modelos, mas, os resultados evidenciam um baixo nível de evidenciação nos sítios eletrônicos dos entes.

Perez, Bolvar e Hernandez (2008) Espanha	65 Municípios (sitio eletrônico)	Índice de transparência municipal	Dívida (+) Acessibilidade (+) Competição política (+) População Receita (+) Dependência federal (+)	Apenas a dívida e acessibilidade apresentaram relação positiva com o índice de transparência municipal.
SantanaJunior (2008) Brasil	207 órgãos estaduais (sites eletrônicos)	Nível de transparência fiscal eletrônica	Indicadores econômicos e sociais: recita total, despesa total, resultado nominal, resultado primário, receita corrente líquida, ativo real, passivo real, dívida consolidada, população, taxa de alfabetização urbana, renda per capita e acessibilidade.	Baixa aderência a transparência fiscal. Há correlação dos indicadores econômicos e sociais com a transparência fiscal
Cruz (2010) Brasil	100 municípios (sites eletrônicos)	Nível de transparência municipal	Indicadores econômicos e sociais: região, localização, partido, acessibilidade, PIB per capita, receita orçamentária, IDH-M, taxa de alfabetização, índice Firjan-M, IPC, índice de responsabilidade fiscal, dinamismo municipal.	Média geral o ITGP foi 66%. Correlação positiva e significativa para as variáveis receita orçamentária e dinamismo municipal.
Bakar e Saleh (2011) Malásia	93 órgãos estatutários (relatórios anuais)	Índice de evidenciação	Porte (+) Acessibilidade (+) Dependência federal (+) Tamanho da diretoria (-)	O porte e a acessibilidade apresentaram relação positiva com o índice de evidenciação. A dependência federal não explica o índice, ou seja, as transferências federais não influenciam em maiores ou menores níveis de divulgação da informação pública, enquanto a variável tamanho da diretoria apresentou relação negativa com o índice de evidenciação.

Quadro 1 – Síntese das pesquisas empíricas associadas à evidenciação no setor público

Notas: (1) os sinais encontrados como resultados dos testes empíricos entre a variável dependente e as variáveis representativas dos incentivos são descritos ao lado de cada variável, cujos símbolos: (+) indica uma relação positiva com a variável dependente, ou seja, melhora a qualidade ou quantidade da informação avaliada nos diferentes instrumentos utilizados nos estudos; (-) indica uma relação negativa com a variável dependente, enquanto o sinal (0) indica que a referida variável não afeta a variável dependente nem positiva nem negativamente.

Fonte: Autora (2013)

2 METODOLOGIA

Esta seção descreve os aspectos metodológicos utilizados na pesquisa, começando com os critérios utilizados para a composição da amostra; a coleta manual de dados, que compreendeu várias fontes, o processo de construção do índice de transparência dicotômico e policotômico, a seleção dos incentivos e variáveis representativas, e, por fim a análise dos dados.

2.1 Tipologia da Pesquisa

Esta é uma pesquisa descritiva, que busca analisar o fenômeno da transparência pública e estabelecer as possíveis relações entre os incentivos e o nível de transparência, nos relatórios de gestão anuais, dos entes públicos federais. Quanto ao método, apresenta-se como quantitativa, ao utilizar testes estatísticos e de hipóteses, relativo à mensuração do índice de transparência pública federal. Em relação ao enfoque epistemológico, a pesquisa é do tipo empírico-analítica e utilizará regressão linear múltipla com corte transversal (*cross sectional*), usado para investigar características de grandes contingentes populacionais ou de organizações quando há várias questões associadas a eles. Notadamente, caracteriza-se como uma investigação *ex post facto* por se referir a fatos já ocorridos, dos quais o pesquisador não pode controlar nem manipular as variáveis (CRESWELL, 2010).

2.2 Seleção da amostra e período do estudo

Para composição da amostra da pesquisa partiu-se da população de entes públicos¹⁷ federais do Poder Executivo que apresentaram relatório de gestão, no exercício de 2010, para julgamento das contas públicas disponível no sítio eletrônico do TCU. A tabela 1 apresenta a população e a amostra probabilística estratificada considerada no presente estudo. A amostra

¹⁷ Abrangem Autarquias, Fundações e Órgãos Públicos, embora este último sem personalidade jurídica própria desempenha função estatal, imputada a pessoa jurídica a que pertence, que no caso federal, é a União.

final (Apêndice A) foi composta de 115 entes públicos federais, sendo 37 autarquias, 14 fundações e 64 órgãos públicos.

Tabela 1 – Definição da Amostra

Painel 1 – Composição da População		
	Quantidade	%
Entes públicos disponíveis na base de dados ¹	1075	100,0%
Entes públicos militares	(458)	(42,6%)
Entes públicos descentralizados	(286)	(26,6%)
Total de entes públicos para estudo	331	30,8%

Painel 2 – Estratificação da população e seleção da amostra.

Natureza do Ente	Total de Entes Públicos		Amostra		Relação (b / a)
	Quant. (a)	%	Quant. (b)	%	
Autarquia	106	32%	37	32%	35%
Fundação	40	12%	14	12%	35%
Órgão público	185	56%	64	56%	35%
Total	331	100%	115	100%	35%

Notas: (1) Dados obtidos na base de dados contas públicas (relatórios de gestão 2010) do site do TCU. Referem-se aos entes públicos da administração pública direta e indireta que devem encaminhar a prestação de contas anual sobre sua gestão definidos na Instrução Normativa TCU nº 107/2010; (2) Os entes públicos militares (todas as Forças Armadas) e os entes públicos descentralizados foram excluídos da base de dados

Fonte: Autora (2013)

Os entes públicos militares foram excluídos do total da população, por se apresentarem muito pulverizados e com características bastante peculiares do restante da população. Adicionalmente, foram excluídos os entes descentralizados (por exemplo, as secretarias regionais da Receita Federal do Brasil), considerando apenas os entes centrais.

O foco em relatórios de gestão anuais baseou-se no consenso de estudos anteriores de que estes são as principais fontes de disseminação da informação pública para a sociedade (BAKAR; SALEH, 2011; TOOLEY; HOOKS; BASNAN, 2010; WEI; DAVEY; COY, 2008; HERATAWAY; HOQUE, 2007; STECCOLINI, 2002). A escolha do exercício de 2010 se justifica por representar os relatórios, mais recentes, disponíveis no *site* do TCU, e compatível com estudos anteriores como de Smith (2004) que argumenta que a abordagem de corte transversal para análise dos dados é bastante comum em pesquisa contábil no setor público.

2.3 Coleta dos Dados

Na coleta de dados fez-se necessário à construção manual de um banco de dados próprio, com a utilização de fontes múltiplas para a adequada tabulação dos dados, visto a ausência de um único banco de dados, que contivesse todas as informações necessárias para a presente pesquisa. Tal procedimento é relevante, pois representa dados criteriosos que receberam atenção no momento de sua extração, reduzindo as inconsistências. Foram utilizadas as seguintes fontes: (a) relatórios de gestão¹⁸ do exercício de 2010, levantados no *site* do TCU, (b) portal da transparência da CGU¹⁹, (c) *site* dos entes públicos federais, e, (d) Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI.

Esta fase foi a mais extensa e importante do estudo envolvendo duas etapas. A primeira tratou da coleta de dados para mensuração da variável Índice de Transparência Pública Federal (ITPF) dos entes, da amostra, mediante análise de conteúdo dos respectivos relatórios de gestão anuais. Realizada de forma, objetiva e sistemática, com vistas a determinar, claramente, o conteúdo publicado ou escrito²⁰. Nessa fase também foram coletados, mediante um questionário fechado, o grau de relevância atribuída aos itens de evidenciação do ITPF, para a construção do modelo policotômico.

A segunda etapa, se refere a coleta de dados das variáveis representativas dos incentivos associadas ao nível de transparência pública, que além dos relatórios de gestão anuais de 2010, também foi utilizado as demais fontes, e, por vezes, em face da ausência da informação, a coleta considerou outros anos²¹.

2.4 Análise dos Dados

A análise dos dados empregada para responder à questão de pesquisa envolveu cinco etapas independentes e complementares:

¹⁸ Os números de páginas dos relatórios de gestão variaram de um mínimo de 55 páginas a um máximo de 854 páginas.

¹⁹ O Portal da Transparência exibe as informações referentes aos entes federais da administração pública direta e indireta. Essas informações são relativas às receitas, despesas, servidores públicos, entre outros.

²⁰ Procedimento similar foi utilizado em estudos internacionais de construção de índice do setor público, que tomam por base relatórios de gestão (HERATAWAY; HOQUE, 2007; JOSEPH, 2010).

²¹ Foram utilizados dados relativos ao exercício de 2012 para algumas variáveis independentes, visto não apresentarem disponíveis os dados no relatório de gestão de 2010.

2.4.1 Construção do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF)

Um dos principais métodos de captar o nível de divulgação da informação, aplicados em pesquisa contábil, é a construção de um índice que proporciona consoante Coy e Dixon (2004), um indicador resumido, de comparabilidade geral ou de determinados aspectos de interesse entre as organizações. Por conseguinte, na presente pesquisa foi construído um índice de transparência pública com abordagem dicotômica (sem relevância dos itens de evidenciação) e policotômica (com relevância), como sugere Ryan, Stanley e Nelson (2002)²².

Para a construção do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF) foram conduzidas as seguintes etapas:

1ª Etapa – Identificação dos modelos de índice de evidenciação para a construção do ITPF (Pré-Teste):

O objetivo do ITPF é mensurar a transparência pública dos entes governamentais divulgada nos relatórios de gestão. Para tanto, foi realizada uma revisão de literatura, nacional e internacional, que abordasse a construção de índices de transparência no setor público, e mais especificamente, que utilizassem relatórios para a coleta de dados. Resultando na seleção de seis modelos internacionais para a construção do ITPF, são eles: (1) Bakar e Saleh (2011), (2) Herataway e Hoque (2007), (3) Coy e Dixon (2004), (4) Wei, Davey e Coy (2008), (5) Ryan, Stanley e Nelson (2002) e (6) Lim e Mckinnon (1993). Adicionalmente, foram utilizados os normativos legais que regem a divulgação das informações obrigatórias, nos relatórios de gestão, na prestação de contas anuais da administração pública federal direta e indireta. São eles: (1) Instrução Normativa TCU nº 63/2010 e (2) Decisões Normativas TCU nº 107/2010 e 110/2010. A escolha dos modelos internacionais se justifica por serem os mais completos relativos à evidenciação no setor público e, pela ausência de estudos nacionais de análise do nível de transparência pública com foco em relatórios de gestão.

²² Ryan, Stanley e Nelson (2002) argumentam que caso o pesquisador opte pela construção do índice policotômico, considerado, pelo autor, mais adequado, este deve também aplicar na pesquisa o índice dicotômico para reduzir a subjetividade.

2ª Etapa – Elaboração de Pré – Teste dos modelos internacionais e construção do modelo de ITPF:

Após a identificação dos modelos-base foi conduzido um pré-teste, visando verificar a aplicabilidade ao cenário nacional. Foram selecionadas, integralmente, as listas de itens de evidenciação (itens, subcategorias e categorias) propostas nos seis modelos, para coleta nos relatórios de gestão de 2010 de seis entes federais²³. Foi utilizada a abordagem dicotômica (1 = presença e 0 = ausência), e para os itens não aplicáveis, ao contexto brasileiro e/ou ao ente público federal, adotou-se a classificação “não aplicável” sugerida por Herataway e Hoque (2007). A tabela 2 apresenta uma síntese dos modelos utilizados no pré-teste.

Tabela 2 – Síntese dos modelos internacionais aplicados no Pré-Teste

Modelo	País (Ente)	Quantitativo			Índice
		Item	Categoria	Subcategoria	
Bakar e Saleh (2011)	Malásia (93 órgãos estatutários federais)	115	24	5	Índice de evidenciação dicotômico
Herataway e Hoque (2007)	Austrália (56 departamentos governamentais)	67	0	8	Índice de evidenciação dicotômico
Coy e Dixon (2004)	Nova Zelândia (8 universidades)	58	0	8	Índice de evidenciação policotômico
Wei, Davey e Coy (2008)	Nova Zelândia e Inglaterra (16 museus)	18	0	5	Índice de desempenho contábil policotômico
Ryan, Stanley e Nelson (2002)	Austrália (36 municípios)	22	0	0	Índice contábil policotômico
Lim e Mckinnon (1993)	Austrália (50 órgãos estaduais)	30	0	0	Índice de evidenciação voluntária dicotômico

Nota: (1) Índice policotômico diferencia os itens da lista de acordo com o grau de relevância. Assim, na abordagem policotômica os itens são ponderados. (2) O zero representa que os estudos em questão não agruparam os itens de evidenciação da lista em subcategorias e categorias.

Fonte: Autora (2013)

O critério para seleção dos itens de evidenciação dos modelos para compor o ITPF foi à divulgação por algum ente público federal. O resultado do pré-teste demonstrou que o modelo de índice de evidenciação de Bakar e Saleh (2011) foi o mais adequado ao setor público brasileiro, se tornando modelo de referência. Não obstante, o referido modelo, ainda, continha itens não aplicáveis, que foram excluídos, bem como foram incluídos: (a) itens dos

²³ Na seleção dos entes para o Pré-teste foram incluídos uma autarquia, uma fundação, um órgão público, uma sociedade de economia mista, uma empresa pública e um serviço social autônomo.

outros modelos, justificados pela sua relevância e aplicabilidade, e, (b) itens previstos na legislação brasileira de prestação de contas federal.

Por fim, o modelo de ITPF é composto de 112 itens de evidenciação, agrupados em 26 subcategorias e 5 (cinco) categorias (Apêndice B). A tabela 3 resume o processo de construção da lista do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF).

Tabela 3 – Construção do Modelo de ITPF

Critério	Fonte	Categoria	Subcategoria	Item
Inclusões	Bakar e Saleh (2011)	5	24	115
	Herataway e Hoque (2007)	-	5	15
	Coy e Dixon (2004)	-	-	4
	Wei, Davey e Coy (2008)	-	-	1
	Ryan, Stanley e Nelson (2002)	-	-	3
	Lim e Mckinnon (1993)	-	-	1
	Decisões Normativas nº 107 e 110/2010	-	3	13
	Sub Total	5	32	152
Exclusões:				
(a) Não aplicável aos entes do pré – teste	Bakar e Saleh (2011)	-	6)	(33)
(b) Agrupamento de itens		-	-	(7)
	Total	5	26	112

Notas: (1) Adaptações ao modelo de referência foram realizadas: 2 (dois) ajustamentos do título do item de evidenciação e 2 (dois) agrupamentos de itens. As adaptações não foram computadas na contagem dos itens de evidenciação. (2) As decisões normativas se referem à prestação de contas do exercício de 2010.

Fonte: Autora (2013)

Nesta etapa questões práticas como sobreposições e repetição de itens foram resolvidas mediante o agrupamento de itens para simplificação do modelo, bem como para redução da subjetividade, no momento da análise, de forma a minimizar erros de classificação. Alguns itens sofreram adaptações de título para melhor adequação ao cenário público nacional, e houve ainda o caso de um item (revisão dos controles internos) que sofreu mudança na classificação da subcategoria proposta no modelo de referência²⁴. Por último, as situações de exclusões se limitaram aos itens de evidenciação não aplicáveis a todos os entes do pré-teste e casos de agrupamentos de itens.

²⁴ No modelo de referência (BAKAR; SALEH, 2011), o item revisão dos controles internos integrava a subcategoria auditoria interna. Todavia, nos relatórios de gestão o item revisão dos controles internos é exigido, porém não é uma função específica da auditoria interna, sendo inclusive obrigatório para os entes que não possuem auditoria interna.

3ª Etapa – Segregação dos itens de evidenciação entre voluntários e obrigatórios:

A segregação dos itens de evidenciação entre obrigatórios e voluntários não é frequente nos estudos, com a justificativa de que os itens obrigatórios estarão sempre presentes nos relatórios, e, portanto, sem reflexos no índice. No entanto, a pesquisa, adotou as linhas de argumentação de Coy e Dixon (2004) que incentivam a segregação face às diferenças na informação divulgada entre as organizações, e, de Herataway e Hoque (2007) que argumentam que os itens obrigatórios minimizam a subjetividade do índice. Logo, a classificação de obrigatória foi determinada pela norma legal (Instrução Normativa nº 63/2010 e Decisões Normativas nº 110 e 107/2010) e a voluntária para os demais casos. A segregação resultou em 52 itens obrigatórios e 60 voluntários (Apêndice B).

4ª Etapa – Definição dos critérios de pontuação:

A pesquisa adotou a abordagem dicotômica e policotômica na construção do ITPF consistente com estudos anteriores (COY; DIXON, 2004; RYAN; STANLEY; NELSON, 2002; WEI; DAVEY; COY, 2008). A abordagem dicotômica (lógica binária) com igual relevância dos itens de evidenciação e a classificação “não aplicável” para melhor adequação as características dos entes, enquanto a policotômica com uma ponderação (peso)²⁵ para cada item, apurado com base na opinião de analistas de finanças e controle, com foco em auditoria em relatório de gestão, da Controladoria Geral da União.

Essa opinião foi capturada via um questionário analítico fechado, que avaliou a relevância de cada item, utilizando uma escala de Likert de 5 (cinco) pontos, sendo 1 (um) para sem relevância e 5 (cinco) para muito relevante (APÊNDICE B). Por conseguinte, a pontuação máxima, do ente público federal, em cada método de pontuação é a seguinte: (1) no método dicotômico são 112 (todos os itens presentes); (2) no método policotômico são 430 (todos os itens presentes).

A amostra de respondentes (probabilística) de aproximadamente 2% (dois), da população de 2.224 analistas de gestão da CGU, totalizou 40 analistas²⁶. O referido quantitativo se justifica em face do demorado tempo para a reposta, visto o elevado número de itens do questionário (112), e, portanto, uma amostra maior dificultaria a realização da pesquisa. O questionário foi disponibilizado via rede institucional e as respostas obtidas

²⁵ A ponderação foi obtida mediante a média aritmética das respostas, da amostra de respondentes, para cada item de evidenciação do modelo de ITPF, em face do grau de relevância atribuído (Apêndice B). O critério de ponderação foi adaptado de Almeida (1988) que também utilizou a opinião de especialistas capturada via questionário.

²⁶ O quantitativo populacional de servidores da GCU (órgão de âmbito nacional) foi obtido em 30/06/2012 através do site Portal da Transparência.

totalizaram 35 (87,5% da amostra total) questionários. A carta de apresentação e a explicação do questionário encontram-se no Apêndice C.

5ª Etapa – Validação externa e teste de confiabilidade do modelo do ITPF:

A validação externa do índice teve o intuito de estimar, preliminarmente, a relevância, verificar a operatividade (clareza, objetividade e tempo de preenchimento), a validade (completude e utilidade) e a fidedignidade (imparcialidade das respostas em relação ao pesquisador) do modelo. Assim, uma amostra intencional de 6 (seis) analistas de gestão, da CGU, foram selecionados para avaliar a relevância e comentar o modelo mediante críticas e sugestões.²⁷ As sugestões, basicamente relativas a detalhamento de alguns itens, foram incorporadas ao modelo.

Na sequência, para minimizar a questão da subjetividade inerente aos estudos de construção de índice, um teste piloto, adaptado de Bakar e Saleh (2011), foi conduzido nos entes do pré-teste, incorporando a pontuação policotômica advinda da validação externa. O teste piloto objetivou garantir a confiabilidade do modelo para a coleta de dados nos relatórios de gestão, e, adicionalmente, verificar eventuais variações decorrentes da utilização dos dois métodos de pontuação. Os resultados, da aplicação dos métodos, apresentaram pequenas variações, consistente com a literatura.

6ª Etapa – Mensuração do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF):

O ITPF visa mensurar relativamente o nível de transparência pública de cada ente. Portanto, consistente com Herataway e Hoque (2007) é a razão do total de itens que efetivamente foram divulgados sobre o total de itens teoricamente aplicáveis ao ente. Para efeito de comparabilidade entre os entes, o índice de transparência pública federal foi convertido em percentual. Desta forma, o ITPF é representado pelas seguintes expressões matemáticas:

$$\text{Índice Dicotômico: ITPF} = \frac{\sum d_i}{n} \quad (1)$$

$$\text{Índice Policotômico: ITPF} = \frac{\sum d_i p_i}{n} \quad (2)$$

²⁷ A amostra intencional baseou-se em estudos anteriores (Bakar; Saleh a), 2011; Coy; Dixon, 2004; Wei, et al., 2008;) que utilizaram amostras qualitativas para validação de índice de evidenciação.

Onde:

ITPF = total de itens divulgados para o ente;

di = 1, se o item i for divulgado; 0, contrário;

pi = relevância atribuída baseada na média aritmética;

n = número de itens teoricamente aplicáveis ao ente.

O processo de mensuração do ITPF consiste em: (i) determinar a presença do item, mediante análise de conteúdo, no relatório de gestão; (ii) pontuar o item com 1 se presente, 0 se ausente e NA se não aplicável ao ente; (iii) apurar o índice de transparência conforme o método de pontuação (dicotômico e policotômico); e, (iv) calcular o ITPF.

2.4.2 Definição operacional dos incentivos para divulgação de informações

Para atender ao objetivo da presente pesquisa foram identificados os incentivos e as variáveis representativas associadas ao nível de transparência pública, cuja descrição operacional é apresentada no quadro 2.

A definição e a mensuração das variáveis independentes, em linhas gerais, seguiram os aspectos mencionados no estudo sobre incentivos para evidenciação no setor público de Bakar e Saleh (2011) e estudos internacionais similares. Entretanto, algumas variáveis podem captar aspectos complementares (aplicabilidade) para melhor adaptação ao setor público brasileiro, que devido, a diversidade dos entes, da legislação regulatória, da dificuldade na obtenção dos dados, e, do uso de métricas complementares para conceitos similares adotados em estudos anteriores, por vezes, leva a resultados diferenciados.

INCENTIVOS	VARIÁVEIS (SIGLA)	FONTE	PROXY	FONTE DA COLETA	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
POLÍTICO	Competição política (POL)	Gandia e Archidona (2008)	Filiação Partidária do gestor máximo.	Dirigente identificado no relatório de gestão ou <i>site</i> do ente e filiação partidária no site do TSE	Variável <i>dummy</i> , sendo 1 para membro do governo (PT ou base aliada) e 0 para os demais casos
	Tamanho do ente (PORTE)	Bakar e Saleh (2011)	Número de empregados	Relatório de Gestão	Logaritmo do número de empregados do ente.
INSTITUCIONAL	Demografia pessoal (DEMO)	Ingram (1984) Bakar e Saleh (2011) adaptado	Custo de Pessoal	Relatório de Gestão	Custo de pessoal dividido pelo número de empregados
	Tamanho do núcleo de gestão (TAM_NG)	Bakar e Saleh (2011) adaptado	Quantitativo do núcleo de gestão	Relatório de Gestão ou site do ente	Membros do núcleo de gestão (dirigente e quantitativo de cargo em comissão subordinados).
GOVERNAMENTAL	Burocracia Pública (BP)	Bakar e Saleh (2011) adaptado	Cargos em comissão em relação ao nº de empregados	Relatório de Gestão	Total de cargos em comissão dividido pelo nº de empregados
	Tipo do ente (TIPO)	Gandia e Archidona (2008) adaptado	Tipo de administrativo (direta ou indireta)	Relatório de Gestão	Variável do tipo <i>dummy</i> , onde 0 = direta e 1 = indireta.
	Auditoria interna (AUDIT)	Bakar e Saleh (2011) adaptado	Existência da função de auditoria interna no ente.	Relatório de Gestão ou site do ente.	Variável <i>dummy</i> , sendo 1 = entes com auditoria interna e 0 = sem auditoria interna
SOCIAL	Acessibilidade (ACCESS)	Bakar e Saleh (2011)	Divulgação do Relatório de Gestão no site do ente.	Site do ente	Variável <i>dummy</i> , sendo 1 = disponível o relatório no <i>site</i> e 0 = não disponível o relatório no <i>site</i> .
FINANCEIRO	Dependência federal (DEP_FED)	Bakar e Saleh (2011)	Transferências federais de recursos	Relatório de Gestão	Transferência orçamentária divida pela receita orçamentária
	Receita orçamentária (REC_ORC)	Bakar e Saleh (2011)	Receita orçamentária (receitas próprias + transferências)	Relatório de Gestão, Portal da transparência da CGU e SIAFI.	Logaritmo da receita orçamentária (próprias e transferências).

Quadro 2 – Descrição Operacional dos Incentivos para divulgação da informação

Notas: (1) Os sites do ente e o Portal da Transparência do Governo Federal foram pesquisados no período de Jun/Dez de 2012, enquanto os relatórios de gestão e o SIAFI correspondem ao exercício de 2010. (2) A variável competição política foi excluída do estudo, em face de impossibilidade de coletar a filiação partidária dos dirigentes dos entes da amostra analisada.

Fonte: Autora (2013)

Adicionalmente, o critério de acessibilidade, ou seja, disponibilidade para a coleta de dados das variáveis também foi utilizado, e, dividiu as variáveis independentes em dois grupos: (i) qualitativas (dicotômicas): competição política, tipo do ente, auditoria interna e acessibilidade; (ii) quantitativas (escalares): porte, demografia de pessoal, tamanho do núcleo de gestão, governança, dependência federal e receita orçamentária.

2.4.3 Análise univariada e multivariada dos dados.

No tratamento estatístico dos dados foram empregadas análises univariada e multivariada²⁸. As informações analisadas foram codificadas, tabuladas e analisadas com auxílio do *software SPSS 20 (Statistical Package for the Social Sciences)*.

A análise univariada consistiu em testes de diferenças de média, tanto paramétricos (*t student* e *paired t test*) e não paramétricos (teste de *Mann-Whitney* e *Wilcoxon*), respectivamente para amostras independentes (tipos de ente) e pareadas (tipos de índice), bem como a realização de testes de correlação, também paramétricos (*Pearson Correlation*) e não paramétricos (*Spearman's rho*). Para verificar a normalidade das variáveis foi realizado o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, e, conseqüentemente, determinar o teste estatístico mais adequado para cada variável.

Assim os testes estatísticos consistiram na análise das seguintes hipóteses:

H_a: Não existe diferença no nível de transparência pública federal (ITPF) dicotômico e policotômico.

H_b: Não existe diferença no nível de transparência pública federal (ITPF) entre os entes públicos federais.

O nível de significância considerado para fins de análise dos dados estatísticos considerados neste estudo é de 10%.

Já a análise multivariada utilizou regressão linear múltipla, que permitiu analisar a relação existente entre a variável dependente quantitativa (ITPF) e as variáveis explicativas independentes. A especificação do modelo utilizado é demonstrada a seguir:

²⁸ Esse tipo de análise dos dados também foi utilizado em estudos de índice de transparência como: Bakar e Saleh (2011); Martani e Lestiani (2012); Cruz (2010).

$$\text{ITPF}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{PORTE}_i - \beta_2 \text{DEMO}_i - \beta_3 \text{TAM_NG}_i + \beta_4 \text{TIPO}_i - \beta_5 \text{GOV}_i + \beta_6 \text{AUDIT}_i + \beta_7 \text{ACESS}_i + \beta_8 \text{REC_ORC}_i + \beta_9 \text{DEP_FED}_i + \mu_i \quad (3)$$

Onde:

ITPF = variável quantitativa (*proxy* empregada é o *escore* de cada ente governamental);

i = ente público federal; As variáveis explicativas (independentes) estão indicadas no quadro 3.

A variável ITPF foi apurada, para todos os entes públicos federais (115), na forma total (112 itens de evidenciação) e, na forma segregada, ITPF obrigatório (52 itens) e ITPF voluntário (60 itens), tanto nos métodos de pontuação dicotômico e policotômico, resultando em 6 (seis) modelos distintos usados nos testes estatísticos. Assim as seguintes hipóteses são testadas na análise multivariada:

H_c: Não há correlação entre o nível de transparência pública federal divulgado nos relatórios de gestão em relação ao porte (incentivo político), em relação ao tamanho do núcleo de gestão e demografia pessoal (incentivo institucional), em relação ao tipo do ente, auditoria interna e governança (incentivo governamental), em relação à acessibilidade (incentivo social) e em relação a receita orçamentária e a dependência federal (incentivo financeiro).

As direções esperadas para as variáveis representativas dos incentivos em relação a variável dependente (ITPF) são detalhadas no quadro 3:

Incentivo	Variável Independente	Sigla	Sinal esperado ^a
Político	Tamanho do ente	PORTE	(+)
Institucional	Demografia de Pessoal	DEMO	(?)
	Tamanho do núcleo de gestão	TAM_NG	(-)
	Tipo do ente	TIPO	(+)
Governamental	Burocracia Pública	BP	(?)
	Auditoria interna	AUDI	(+)
Social	Acessibilidade	ACESS	(+)
Financeiro	Dependência federal	DEP_FED	(+)
	Receita Orçamentária	REC_ORC	(+)

Quadro 3: Direção esperada das variáveis independentes

Nota: (a) (+) aumenta o nível de transparência, (-) diminui o nível de transparência e (?) sem previsão

Fonte: Autora (2013)

Os sinais esperados são baseados nos achados de estudos anteriores internacionais, logo se ressalta que estes podem não ser aplicáveis ao contexto brasileiro. Ademais, para as variáveis independentes burocracia pública e demografia de pessoal, devido à variabilidade de métricas utilizadas nos estudos e resultados inconsistentes, não possibilitou a previsão de sinal, mas foram selecionadas para o estudo pressupondo avaliar essas lacunas, e possivelmente, contribuir para uma inicial reflexão acadêmica.

3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A presente seção objetiva analisar o índice de transparência pública federal (ITPF) e, a relação entre este e os incentivos políticos, social, institucional, governamental e financeiro. Para analisar a relação entre as variáveis estudadas, são empregadas as técnicas estatísticas de diferença de médias e regressão linear múltipla.

3.1 Análise preliminar das práticas de transparência pública por tipo de índice

A tabela 4 apresenta a distribuição dos índices de transparência pública pelos entes governamentais (órgãos públicos, autarquias e fundações) e por tipo (total, obrigatório e voluntário). O índice dicotômico de transparência pública federal dos entes é, 48%, ou seja, são divulgados, aproximadamente, 53 itens de evidenciação do total de 112 itens, constantes do ITPF. Todavia, esse percentual se eleva para 50% (índice policotômico) quando considerada a relevância atribuída aos itens de evidenciação.

O ITPF médio 48% é consistente com os achados de estudos anteriores de índices de evidenciação como de Bakar e Saleh (2010) com um índice dicotômico de 46%, para 93 agências estatutárias na Malásia, mas inferior aos achados de Herataway e Hoque (2007) com um índice dicotômico de 61,5% para 56 departamentos governamentais australianos, e, de Wei, Davey e Coy, (2008) com um índice dicotômico de 61% para 16 museus na Inglaterra e Nova Zelândia. Portanto, os resultados mostram uma tendência de menores níveis de evidenciação no setor público em países em desenvolvimento.

Contudo, a característica chave, do índice de transparência pública federal é possibilitar conhecer que se trata de uma distribuição, significativamente, dispersa, da divulgação da informação nos relatórios de gestão dos entes governamentais, pois os resultados variam de 26% a 71% (dicotômico), e, de 27% a 74% (policotômico), que revelam, por um lado as deficiências de divulgação dos órgãos públicos (26%), mas por outro, que as autarquias apresentam as melhores práticas de evidenciação (71%).

Essa variabilidade na divulgação da informação pública pode ser mais nitidamente percebida na análise da amostra estratificada:

(a) Os órgãos públicos, pertencentes à administração direta, foram os entes que apresentaram os menores índices de transparência pública e com a maior variação de 27% a 62% (policotômico), ou seja, entre 28 a 66 itens são divulgados nos relatórios de gestão anuais desses entes, do total de 112 itens, indicando deficientes práticas de evidenciação quanto à eficiente e regular aplicação dos recursos públicos, informação relevante para o cidadão.

(b) As fundações, pertencentes à administração indireta, mostram uma variabilidade de 42% a 70% (policotômico), ou seja, divulgam entre 48 a 76 itens, um expressivo aumento em relação aos órgãos públicos. Outro aspecto a salientar é que as fundações revelam a maior proximidade entre os índices máximos e mínimos, ou seja, as práticas de evidenciação para esse grupo tendem a ser mais uniformes.

(c) As autarquias, também pertencentes à administração indireta, tiveram uma variação nos índices de transparência pública de 39% a 74%, divulgando entre 42 a 82 itens. Esse grupo apresentou os melhores índices de evidenciação, todavia a variabilidade é maior que nas fundações. Uma possível explicação é que as autarquias apresentam mais heterogeneidade nas suas atividades (agências regulatórias, universidades, bancos, mercados de capitais, meio ambiente, e, etc..), enquanto que as fundações abrangem atividades mais alinhadas a ensino, pesquisa e cultura.

Em suma, os dados do índice de transparência pública total apontam uma proximidade nas práticas de evidenciação entre as autarquias e as fundações, enquanto que os órgãos públicos revelam um maior distanciamento. Essa situação sugere que a administração pública indireta, com características mais gerenciais e técnicas, e mais distante do núcleo de poder propicia melhores práticas de evidenciação, enquanto que os órgãos públicos, da administração direta e mais burocráticos, tendem a divulgar menos informação.

Tabela 4: Estatística descritiva das variáveis dependentes quantitativas da amostra total e estratificada

Painel 1: Índice de transparência pública federal dicotômico e policotômico

	<u>Dicotômico</u>												<u>Policotômico</u>											
	<u>Total</u>				<u>Obrigatório</u>				<u>Voluntário</u>				<u>Total</u>				<u>Obrigatório</u>				<u>Voluntário</u>			
	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo
Total	48%	8%	26%	71%	81%	11%	46%	100%	19%	9%	2%	48%	50%	9%	27%	74%	80%	12%	45%	100%	19%	9%	2%	51%
Autarquia	53%	8%	38%	71%	87%	7%	65%	98%	23%	10%	3%	48%	54%	8%	39%	74%	87%	8%	64%	98%	23%	10%	4%	51%
Fundação	54%	7%	42%	68%	89%	6%	79%	100%	22%	9%	8%	43%	55%	7%	42%	70%	89%	6%	77%	100%	23%	10%	8%	45%
Órgão Público	45%	7%	26%	60%	75%	10%	46%	96%	16%	6%	2%	32%	46%	7%	27%	62%	74%	11%	45%	96%	16%	7%	2%	32%

Painel 2: Quantidade de itens evidenciados

	<u>Total</u>				<u>Obrigatório</u>				<u>Voluntário</u>			
	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo
Total	53	10	28	82	42	6	24	52	11	5	1	31
Autarquia	59	9	42	82	45	4	34	51	14	6	2	31
Fundação	60	8	48	76	47	3	41	52	14	6	6	26
Órgão Público	48	8	28	66	39	6	24	50	10	4	1	19

Nota: (1) ITPF dicotômico é o índice de transparência pública binário (1= presença e 0 = ausência do item); ITPF policotômico é o índice de transparência pública agregado à relevância dos itens. (2) Obrigatório são os itens obrigatórios divulgados dividido pelo total de itens obrigatórios (52) constantes do ITPF; Voluntário são os itens voluntários divulgados dividido pelo total de itens voluntários (60) constantes do ITPF. (3) As quantidades dos itens evidenciados (112) são as mesmas nos índices dicotômico e policotômico. No entanto a pontuação dos índices é diferente, isto é, para o dicotômico a pontuação máxima é 112, enquanto para o policotômico é 430. (4) O total de ente públicos analisados foi 115, sendo 64 órgãos públicos, 37 autarquias e 14 fundações.

Fonte: autora (2013)

Adicionalmente, Marcuccio e Stecollini (2008) mencionam que tipos governamentais mais próximos ao cidadão, seja, pela prestação de serviços públicos, ou pelas atividades regulatórias apresentam melhores níveis de evidenciação, tanto qualitativa como quantitativa, nos relatórios de gestão.

Nesse sentido, as autarquias e fundações, embora federais, exercem atividades regulatórias, educacionais (universidades), sociais e culturais, melhores identificadas pelo cidadão, e sob esse aspecto, podem afetar as práticas de evidenciação desses entes.

O índice de transparência pública obrigatória (80%) foi o melhor dos índices, revelando que os entes governamentais federais são mais influenciados pelas práticas de divulgação obrigatória (órgão público: 75%, autarquia: 87% e fundação: 89%), exigida pela legislação de prestação de contas, que as práticas voluntárias de divulgação da informação acerca da gestão pública (painel 1 da tabela 4).

Os resultados são consistentes com Martani e Lestiani (2012) que relatam que, no setor público, os instrumentos mandatórios de evidenciação, quando exigidos pelo parlamento, compelem os governantes a serem mais transparentes, e consequentemente, afetam positivamente as práticas de evidenciação.

Contudo, se observa que os índices de evidenciação obrigatória, ainda são baixos, pois deveriam estar integralmente, presentes em todos os entes públicos federais. No entanto, variações de 100% (função) a 45% (órgão público), apontam, por exemplo, que os órgãos públicos divulgaram apenas 24 itens, do total dos 52 itens obrigatórios, e, que apenas uma fundação divulgou todos os itens.

Por conseguinte, explicita que a legislação vigente de divulgação obrigatória não está sendo cumprida, e pode provocar limitação quanto à responsabilização nas prestações de contas dos entes governamentais. Adicionalmente, a ausência dessas informações obrigatórias, também, compromete o adequado conhecimento do cidadão sobre a regular aplicação dos recursos públicos.

Em relação ao índice de transparência pública voluntária, a média de 19%, se mostrou expressivamente baixa, ou seja, em média dos 60 itens de evidenciação voluntária, constantes do ITPF, somente 11 itens foram divulgados. Entretanto, similar a estudos anteriores como de Steccolini (2002) e Maingot e Zeghal (2008), ambos, com um índice voluntário de 19%, para 30 municípios italianos e 44 universidades no Canadá, respectivamente. Mas inferior aos achados de Herataway e Hoque (2007) e Lim e Mckinnon (1993) de 65% e 55,80%, respectivamente, ambos na Austrália.

Notadamente, o painel 1 da tabela 4 permite visualizar que, no conjunto, os entes públicos federais estão menos dispostos a fornecer ao usuário, informações voluntárias acerca da aplicação dos recursos públicos, uma vez que, a dispersão do índice voluntário foi a menor, sendo o órgão público com o menor índice de 16%, e, as autarquias e fundações com o mesmo índice de 23%. No entanto, quando analisados, separadamente, se encontra casos específicos de melhores índices de transparência pública voluntária como 51 % nas autarquias e 45% nas fundações, que sinalizam perspectivas de mudanças.

No cenário apresentado se confirma que o setor público brasileiro ainda é resistente à divulgação da informação voluntária, e que o gestor governamental está mais inclinado em atender, ainda que de forma incompleta, as práticas de evidenciação obrigatória, cujo não cumprimento impõe sanções legais. Enquanto que as práticas de evidenciação voluntária da regular aplicação dos recursos públicos, ainda possuem espaço para significativas melhorias.

3.1.1 Análise das diferenças das práticas de transparência pública entre os índices dicotômico e policotômico.

A tabela 5 apresenta o resultado do teste de diferenças de médias paramétrico²⁹ (teste t pareado) para os índices de transparência pública federal dicotômico e policotômico total, obrigatório e voluntário (teste da hipótese H_a). Os resultados (painel 1 da tabela 5) apresentados mostram que a diferença é estatisticamente significativa e, consequentemente, permite rejeitar a hipótese nula de igualdade dos índices de transparência dicotômico e policotômico para um nível de significância de 1%.

Todavia, a diferença de média entre os pares é bem pequena, logo os resultados não são muito divergentes, consistente com estudos anteriores (COY; DIXON, 2004; RYAN; STANLEY; NELSON, 2002) que sugerem a utilização de dois índices para minimizar o problema da subjetividade da ponderação, visto a variação entre ambos, ser pequena.

Percebe-se, também, que o teste paramétrico da amostra total (vide painel 1 da tabela 5) revela uma diferença cada vez menor entre os índices dicotômico e policotômico (total,

²⁹ Foram realizados, também, os testes não paramétricos (*teste de Wilcoxon*) cujos resultados foram consistentes com os paramétricos, inclusive relativo ao par 3 das fundações o referido teste também não apresentou diferenças de médias estatisticamente significativas. (painel 2 do APENDICE G).

obrigatório e voluntário), conforme indica o coeficiente t de *student*³⁰. Assim, observa-se que as menores diferenças de médias encontram-se nos índices voluntários, devido ao reduzido quantitativo de itens divulgados e, possivelmente, sem muita variabilidade destes entre os entes públicos federais.

Em relação à amostra estratificada (painéis 2, 3 e 4 da tabela 5), observa-se que as menores diferenças dos índices pareados se encontram nas fundações (painel 3, da tabela 5), inclusive para o par 3, a hipótese nula não foi rejeitada, ou seja, não há diferenças estaticamente significativas entre os índices dicotômico e policotômico relativo aos aspectos voluntários, permitindo inferir que a atribuição de relevância aos itens de evidenciação voluntária não provoca divergências, estatisticamente significativas, nas médias dos índices.

Notadamente, as autarquias (painel 2, da tabela 5) e os órgãos públicos (painel 4, da tabela 5), quanto ao par 1, apresentam valores absolutos para o coeficiente t de *student* bem similares, enquanto que os demais pares mostram maior variabilidade.

Em resumo, apesar de os testes estatísticos confirmarem as diferenças de médias entre os índices dicotômico e policotômico, se constata, que a pequena variabilidade, em face da atribuição de relevância aos itens de evidenciação, não afeta de forma significativa a mensuração do índice de transparência pública federal. E, portanto, reduz a subjetividade na ponderação, e, confirma a importância e necessidade de diferenciação dos itens de evidenciação na composição de índices de transparência.

³⁰ As variáveis dependentes ITPF dicotômico e policotômico (total, obrigatório e voluntário) apresentaram distribuição normal (teste de *Komolgorov-Smirnov*), com a não rejeição da hipótese nula ao nível de significância de 5%, tanto para a amostra completa quanto para as amostras estratificadas (APÊNDICE E)

Tabela 5: Teste de diferenças de médias dos índices de transparência pública federal antes e depois da relevância atribuída para a amostra total e estratificada.

Painel 1: Amostra total (n=115)

<u>Índices Pareados</u>		Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	t	df	Sig. (2 extremidades)
Par 1	ITPF_DIC ITPF_POL	-0,011	0,006	0,001	-19,149	114	0,000
Par 2	ITPF_DIC_OBG ITPF_POL_OBG	0,006	0,007	0,001	9,553	114	0,000
Par 3	ITPF_DIC_VOL ITPF_POL_VOL	-0,007	0,010	0,001	-6,805	114	0,000

Painel 2: Amostra estratificada autarquia (n=37)

<u>Índices Pareados</u>		Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	t	df	Sig. (2 extremidades)
Par 1	ITPF_DIC ITPF_POL	-0,0135	0,0061	0,0010	-13,365	36	0,000
Par 2	ITPF_DIC_OBG ITPF_POL_OBG	0,0033	0,0072	0,0012	2,745	36	0,009
Par 3	ITPF_DIC_VOL ITPF_POL_VOL	-0,0083	0,0090	0,0015	-5,647	36	0,000

Painel 3: Amostra estratificada fundação (n=14)

<u>Índices Pareados</u>		Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	t	df	Sig. (2 extremidades)
Par 1	ITPF_DIC ITPF_POL	-0,0101	0,0060	0,0016	-6,286	13	0,000
Par 2	ITPF_DIC_OBG ITPF_POL_OBG	0,0051	0,0056	0,0015	3,401	13	0,005
Par 3	ITPF_DIC_VOL ITPF_POL_VOL	-0,0092	0,0226	0,0060	-1,529	13	0,150

Painel 4: Amostra estratificada órgão público (n=64)

<u>Índices Pareados</u>		Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	t	df	Sig. (2 extremidades)
Par 1	ITPF_DIC ITPF_POL	-0,0094	0,0055	0,0007	-13,540	63	0,000
Par 2	ITPF_DIC_OBG ITPF_POL_OBG	0,0077	0,0061	0,0008	10,126	63	0,000
Par 3	ITPF_DIC_VOL ITPF_POL_VOL	-0,0050	0,0062	0,0008	-6,500	63	0,000

Nota: (1) ITPF_DIC: índice de transparência pública federal binário (1= presença e 0 = ausência do item); ITPF_POL: índice de transparência pública federal agregado a relevância. (2) OBG e VOL segregação dos índices em obrigatório, com base na legislação de prestação de contas, e voluntário.

Fonte: Autora (2013)

3.1.2 Análise das diferenças das práticas de transparência pública entre os entes.

A tabela 6 apresenta o resultado do teste paramétrico³¹ de diferenças de médias para amostras independentes (teste da hipótese H_0) para os índices de transparência dicotômico e policotômico (total, obrigatório e voluntário) entres os grupos de entes públicos federais.

Os resultados (painel 1 da tabela 6) revelam que entre os entes públicos autarquias e fundações a hipótese nula não foi rejeitada, ou seja, não há diferenças de médias estaticamente significativas entre os entes para os de índices de transparência. Revelando que na administração pública indireta, as práticas de evidenciação dos entes públicos federais (autarquias e fundações) são similares³².

Relativamente, aos grupos autarquia e órgão público (painel 2 da tabela 6) e fundação e órgão público³³ (painel 3 da tabela 6) a hipótese nula foi rejeitada ao nível de significância de 5% para todos os índices de transparência pública, ou seja, existe diferenças estaticamente significativas nas práticas de evidenciação entre esses grupos. Verifica-se que os testes de diferenças de médias confirmaram os resultados, inicialmente, apurados no índice de transparência pública dos entes, ou seja, existem práticas de evidenciação da informação distintas entre a administração pública direta (órgãos públicos) e indireta (autarquias e fundações).

³¹ Foram realizados, também, os testes não paramétricos (*teste de Mann-Whitney*) cujos resultados se mostram consistentes com os paramétricos (Painel 1 do APENDICE G).

³² Constata-se que ao nível de significância de 5% as variâncias assumidas, para esse grupo (painel 1 da tabela 7), são homogêneas em todos os tipos de índices de transparência pública.

³³ As variâncias assumidas não se apresentaram, estatisticamente, homogêneas entres os pares para todos os índices de transparência pública.

Tabela 6: Teste de diferenças de médias do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF) entre os entes.

Painel 1: Teste t de amostras independentes entre autarquia (n= 37) e fundação (n = 14)

<u>Índices de Transparência</u>	Variâncias assumidas	<u>Teste de Levene para igualdade de variações</u>			<u>Teste t para Igualdade de Médias</u>			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença
ITPF_DIC	Iguais	1,538	0,221	-0,397	49	0,693	-0,009	0,023
	Diferentes			-0,435	28,589	0,667	-0,009	0,021
ITPF_POL	Iguais	1,537	0,221	-0,242	49	0,810	-0,006	0,025
	Diferentes			-0,263	27,904	0,795	-0,006	0,023
ITPF_DIC OBG	Iguais	2,083	0,155	-1,037	49	0,305	-0,023	0,022
	Diferentes			-1,170	30,637	0,251	-0,023	0,019
ITPF_DIC VOL	Iguais	0,247	0,621	0,100	49	0,921	0,003	0,030
	Diferentes			0,109	27,993	0,914	0,003	0,028
ITPF_POL OBG	Iguais	1,969	0,167	-0,904	49	0,371	-0,021	0,023
	Diferentes			-1,015	30,252	0,318	-0,021	0,020
ITPF_POL VOL	Iguais	0,004	0,951	0,064	49	0,949	0,002	0,033
	Diferentes			0,065	24,175	0,949	0,002	0,032

Painel 2: Teste t de amostras independentes entre autarquia (n= 37) e órgão público (n= 64)

<u>Índices de Transparência</u>	Variâncias assumidas	<u>Teste de Levene para igualdade de variações</u>			<u>Teste t para Igualdade de Médias</u>			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença
ITPF_DIC	Iguais	0,345	0,558	5,150	99	0,000	0,080	0,016
	Diferentes			5,064	71,498	0,000	0,080	0,016
ITPF_POL	Iguais	0,305	0,582	5,160	99	0,000	0,084	0,016
	Diferentes			5,085	72,003	0,000	0,084	0,017
ITPF_DIC OBG	Iguais	4,320	0,040	6,206	99	0,000	0,123	0,020
	Diferentes			6,832	95,809	0,000	0,123	0,018
ITPF_DIC VOL	Iguais	6,517	0,012	4,155	99	0,000	0,068	0,016
	Diferentes			3,707	53,314	0,001	0,068	0,018
ITPF_POL OBG	Iguais	3,856	0,052	6,247	99	0,000	0,128	0,020
	Diferentes			6,831	94,763	0,000	0,128	0,019
ITPF_POL VOL	Iguais	6,298	0,014	4,146	99	0,000	0,071	0,017
	Diferentes			3,700	53,348	0,001	0,071	0,019

Painel 3: Teste t de amostras independentes entre fundação (n = 14) e órgão público (n = 64)

<u>Índices de Transparência</u>	Variâncias assumidas	<u>Teste de Levene para igualdade de variações</u>			<u>Teste t para Igualdade de Médias</u>			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença
ITPF_DIC	Iguais	0,805	0,373	4,208	76	0,000	0,090	0,021
	Diferentes			4,606	21,242	0,000	0,090	0,019
ITPF_POL	Iguais	0,843	0,362	4,022	76	0,000	0,090	0,022
	Diferentes			4,360	20,979	0,000	0,090	0,021
ITPF_DIC OBG	Iguais	5,553	0,021	4,940	76	0,000	0,146	0,029
	Diferentes			7,244	36,792	0,000	0,146	0,020
ITPF_DIC VOL	Iguais	1,959	0,166	3,244	76	0,002	0,065	0,020
	Diferentes			2,734	16,497	0,014	0,065	0,024
ITPF_POL OBG	Iguais	5,247	0,025	4,905	76	0,000	0,149	0,030
	Diferentes			7,045	34,921	0,000	0,149	0,021
ITPF_POL VOL	Iguais	3,664	0,059	3,147	76	0,002	0,069	0,022
	Diferentes			2,423	15,569	0,028	0,069	0,029

Nota: (1) ITPF_DIC: índice de transparência pública federal binário (1= presença e 0 = ausência do item); ITPF_POL: índice de transparência pública federal agregado a relevância. (2) OBG e VOL segregação dos índices em obrigatório, com base na legislação de prestação de contas, e voluntário.

Fonte: Autora (2013)

3.2 Análise dos incentivos associados ao nível de transparência pública dos entes governamentais federais.

A tabela 7 apresenta os resultados apurados nos modelos de regressão linear múltipla da análise dos incentivos em relação às práticas de transparência dos entes públicos federais (teste da hipótese H_c)³⁴.

Com base nas informações apresentadas na tabela 7 é possível observar que todos os modelos são estatisticamente significantes ($p > 0,001$), e assim a hipótese nula é rejeitada, isto é, os modelos de regressão explicam a variável dependente e pelo menos uma das variáveis independentes testadas explica o nível de transparência pública federal (total, obrigatório e voluntário)³⁵.

Em relação ao poder explicativo (R^2 ajustado) do índice de transparência pública federal total (modelos 1 e 2) se apresentou relativamente baixo (34%) e sem variações entre os modelos, indicando que a atribuição de relevância (modelo 2) aos itens de evidenciação não afeta, os incentivos associados ao nível de transparência apresentado nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais. Destaca-se que esses resultados são consistentes com os coeficientes de variação (R^2) encontrados em Ingram (1984) - 0,35; Giroux (1989) – 0,24; Laswad, Fisher e Oleyere (2005) – 0,23 e Bakar e Saleh (2011) - 0,32.

Os modelos 3 e 4 (índice de transparência obrigatório dicotômico e policotômico) apresentaram o maior poder explicativo (45%), possivelmente face aos melhores níveis de divulgação (80%), visto a exigência legal, enquanto os modelos 5 e 6 (índice de transparência voluntário dicotômico e policotômico) apresentaram o menor R^2 (17%), que pode ser explicado pelo baixo nível de evidenciação da informação complementar (19%) nos relatórios de gestão anuais.

³⁴ Somente um par de variáveis independentes tipo do ente (TIPO) e auditoria interna (AUDIT) apresentou alta correlação de 0,844 ($> 0,70$). Em função de tal característica, a variável auditoria interna (AUDIT) não foi considerada no modelo de regressão. A matriz de correlação de (paramétrica e não paramétrica) das variáveis independentes utilizadas no estudo está demonstrada no Apêndice F.

³⁵ Os testes das premissas estatísticas foram conduzidos para evitar a multicolinearidade, autocorrelação e heterocedasticidade entre as variáveis nos modelos de regressão. Para determinar se a multicolinearidade afetava os resultados da regressão foi calculado o VIF (*variation inflation factor*) para todas as variáveis independentes, sendo o maior VIF encontrado de 1,77. Também não foi encontrado evidências de heterocedasticidade entre as variáveis e os testes de autocorrelação como demonstrado na tabela 7 não evidenciaram problemas.

Tabela 7: Resultado dos testes dos modelos de regressão linear (n= 115 entes públicos)

$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{PORTE}_i + \beta_2 \text{DEMO}_i - \beta_3 \text{TAM_NG}_i + \beta_4 \text{TIPO}_i + \beta_5 \text{BP} + \beta_6 \text{ACESS}_i + \beta_7 \text{REC_ORC}_i + \beta_8 \text{DEP_FED}_i + \mu_i$							
Variável dependente:		ITPF_DIC	ITPF_POL	ITPF_DIC OBR	ITPF_POL OBR	ITPF_DIC VOL	ITPF_POL VOL
Incentivos	Variáveis independentes (sinal esperado)	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
	Constante	(11,175) 0,000	(10,903) 0,000	(15,746) 0,000	(15,184) 0,000	(2,705) 0,008	(2,545) 0,012
POLÍTICO	PORTE (+)	0,106 (1,047) 0,298	0,098 (0,965) 0,337	0,109 (1,184) 0,239	0,091 (0,989) 0,325	0,116 (1,028) 0,306	0,119 (1,049) 0,296
INSTITUCIONAL	DEMO (-)	0,130 (1,672) 0,097	0,130 (1,675) 0,097	0,074 (1,051) 0,296	0,073 (1,029) 0,306	0,167 (1,920) 0,058	0,174 (2,001) 0,048
	TAM_NG (-)	-0,022 (-0,249) 0,804	-0,021 (-0,246) 0,806	-0,032 (-0,400) 0,690	-0,028 (-0,357) 0,722	-0,018 (-0,162) 0,856	-0,021 (-0,216) 0,830
SOCIAL	ACESS (+)	0,161 (2,058) 0,042	0,168 (2,139) 0,035	0,183 (2,561) 0,012	0,191 (2,671) 0,009	0,086 (0,986) 0,326	0,089 (1,015) 0,312
FINANCEIRO	REC_ORC (+)	0,113 (1,397) 0,165	0,118 (1,458) 0,148	0,100 (1,352) 0,179	0,103 (1,400) 0,165	0,083 (0,911) 0,364	0,085 (0,943) 0,348
	DEP_FED (+)	-0,028 (-0,346) 0,730	-0,032 (-0,403) 0,688	0,016 (0,218) 0,828	0,016 (0,219) 0,827	-0,054 (-0,605) 0,546	-0,065 (-0,726) 0,470
GOVERNAMENTAL	TIPO (+)	0,381 (4,065) 0,000	0,381 (4,059) 0,000	0,449 (5,258) 0,000	0,455 (5,322) 0,000	0,317 (3,024) 0,003	0,314 (2,997) 0,003
	BP (-)	-0,207 (-2,422) 0,017	-0,207 (-2,419) 0,017	-0,245 (-3,141) 0,002	-0,244 (-3,130) 0,002	-0,083 (-0,868) 0,387	-0,77 (-0,806) 0,422
Parâmetros dos modelos	R ² Ajustado	0,344	0,342	0,455	0,453	0,178	0,177
	Durbin-Watson	1,587	1,584	1,907	1,909	1,452	1,459
	F-estatístico	8,474	8,399	12,900	12,262	4,468	4,463
	Sig	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Nota: (1) A tabela apresenta o coeficiente beta padronizado e os respectivos níveis de significância. (2) Os valores entre parênteses de referem à estatística t. (3) **PORTE**: LOG n° de servidores; **DEMO**: custo de pessoal/n° servidores; **TAM_NG**: cargo do dirigente e os cargos diretamente subordinados; **REC_ORC**: LOG da receita; **DEP_FED**: transferências orçamentárias/receitas orçamentárias; **ACESS**: variável dummy da divulgação, no site, do relatório de gestão de 2010; **TIPO**: variável dummy da administração indireta; **BP**: quantitativo de cargos em comissão dividido pelo número de servidores. (4) Os entes classificados no grupo “1” correspondem: (a) **ACESS**: entes que divulgam o relatório de gestão no site e (b) **TIPO**: entes que pertencem à administração pública indireta.

Fonte: Autora (2013)

As variáveis estatisticamente significantes nos modelos de regressão foram: (a) demografia de pessoal (+), (b) acessibilidade (+), (c) tipo do ente (+) e (d) burocracia pública (-).

No presente estudo, o tipo do ente – TIPO (incentivo governamental) apresentou relação positiva com o nível de transparência pública em todos os modelos, demonstrando que os entes públicos federais da administração indireta (autarquias e fundações) são mais transparentes que os entes da administração direta (órgãos públicos). E corroborando os resultados encontrados na análise univariada, ou seja, as autarquias e fundações apresentam melhores práticas de evidenciação com índices médios, respectivamente, de 54% e 55% (total) 87% e 89% (obrigatório) e 23% (ambas no voluntário), enquanto que os órgãos públicos obtiveram índices médios de 46% (total), 74% (obrigatório) e 16% (voluntário).

Percebe-se que quanto mais próximo do núcleo do poder menos transparente (conflito de agência) possivelmente, pelos interesses burocráticos e políticos. Ademais os achados são consistentes com Laswad, Fisher e Oleyere (2005) que apontam que o tipo governamental está associado positivamente a variações nos níveis de transparência no setor público, pois uma administração mais gerencial tende a ser mais transparente. Portanto, a hipótese nula foi rejeitada para o incentivo governamental, pois apresenta relação positiva, isto é, o tipo do ente influencia o nível de transparência pública divulgado nos relatórios de gestão de 2010.

A demografia de pessoal - DEMO (incentivo institucional) mostrou relação positiva com o nível de transparência pública total (modelos 1 e 2), análogo a Ingram (1984) e Cheng (1992) que apontam que o profissionalismo público (treinamento, salários, expertise técnica e formação educacional) influencia de forma positiva a extensão e a qualidade da divulgação da informação no setor público. Adicionalmente, o índice de transparência voluntário (modelos 5 e 6) também apresentou relação positiva com a variável. Esse resultado pode indicar que os entes públicos com maiores custos de pessoal por funcionário tendem a ser mais transparentes nas práticas de evidenciação, inclusive voluntárias, de forma a justificar e legitimar sua necessidade perante a sociedade, na lisura e qualidade do desempenho na aplicação dos recursos públicos.

O resultado, também, confirma a estatística univariada, pois as autarquias com o maior custo médio de pessoal (estatística descritiva - apêndice D) apresentaram os melhores índices de evidenciação voluntária (48%) e total (71%). Logo, relativo ao incentivo institucional à hipótese nula foi rejeitada.

Sobre a acessibilidade – ACESS (incentivo social) apresentou uma relação positiva, rejeitando a hipótese nula, com as práticas de transparência pública, consistente com a

literatura prévia (ZIMMERMAN, 1977 e BAKAR;SALEH, 2011), e, com a Teoria da Agência (reduz assimetria informacional). Assim, quanto mais acessível à informação governamental para a sociedade, reflete um melhor comprometimento com a transparência e possibilita uma maior responsabilização pública.

Destaca-se, que no setor público brasileiro, a divulgação dos relatórios de gestão anuais nos sítios eletrônicos dos entes públicos federais é um requisito obrigatório, previsto na legislação de prestação de contas, contudo, se constatou que não é integralmente cumprido, inclusive o poder explicativo da variável, se mostrou baixo para o índice de transparência obrigatório (modelos 3 e 4). Adicionalmente, a acessibilidade não apresentou relação explicativa com o índice de transparência pública voluntário (modelo 5), ou seja, os gestores são resistentes a, voluntariamente, disponibilizar informações sobre a gestão dos recursos públicos aos cidadãos.

Por fim, a burocracia pública – BP (incentivo governamental) afeta os índices de transparência pública total (modelos 1 e 2) e obrigatório (modelos 3 e 4) , no entanto, de forma negativa, isto é, quanto maior o percentual dos cargos comissionados (burocráticos) no ente público federal, menor o nível de evidenciação nos relatórios de gestão anuais.

Esse resultado é similar ao estudo de Giroux (1989)³⁶ que argumenta que a burocracia pública possui reduzido incentivo em divulgar informação vista à possibilidade de comprometer seus cargos (conflito de agência), e dessa forma prefere práticas de evidenciação que ofereçam um limitado monitoramento das ações governamentais. Ressalta-se que a estatística descritiva (apêndice D) confirma esse resultado na medida em que indica que os órgãos públicos que possuem o maior percentual de cargos burocráticos (34%) em relação ao outros entes (25% - autarquias e 20% - fundações), apresentaram os menores índices de transparência pública.

Quanto ao porte, receita orçamentária, tamanho do núcleo de gestão e dependência federal não demonstraram, significância estatística em nenhum modelo, sendo o resultado das duas últimas variáveis semelhante a Bakar e Saleh (2011), que argumentam que as transferências de recursos federais, na Malásia, seriam automáticas, e, portanto, não estariam condicionadas a melhores práticas de divulgação, ainda que obrigatórias. A argumentação cabe, perfeitamente, no cenário público brasileiro, uma vez que a transferência federal está atrelada a disponibilidade orçamentária e são automáticas, não considerando o desempenho do ente. E o tamanho do núcleo de gestão (maior ou menor) também não afeta os níveis de

³⁶ Também Ingram (1984) encontrou uma relação positiva da governança (burocracia) com o índice orçamentário, enquanto Cheng (1992) não encontrou relação da burocracia com as práticas de evidenciação contábil.

divulgação da informação pública nos relatórios de gestão anuais dos entes federais. Adicionalmente, o fato de o porte do ente público federal não afetar a transparência pública, se mostrou contrário a literatura majoritária, todavia consistente com o estudo de Laswad, Oleyere e Fisher (2005) que também obteve um resultado não significativo, ou seja, o tamanho do ente público não é fator preditivo para melhores níveis de transparência pública.

Em resumo, os resultados obtidos indicam a existência de assimetria informacional entre o gestor público e os cidadãos, quanto à aplicação dos recursos públicos e a execução das ações governamentais, visto que os níveis de transparência pública federal ainda são relativamente baixos, principalmente, quando considerado a evidenciação voluntária. Portanto, o desenvolvimento de mecanismos, como procedimentos de divulgação obrigatória (prestação de contas) promovem uma melhoria nos níveis de divulgação da informação entre os entes públicos.

Os achados também evidenciam que o incentivo governamental (tipo do ente) é o fator de maior predição para as práticas de evidenciação no setor público. Todavia esforços devem ser canalizados no âmbito do setor público brasileiro, para permitir maior acessibilidade aos relatórios de gestão anuais, pois como fundamentado no referencial teórico, estes contribuem para melhores práticas de transparência e maior responsabilização dos gestores públicos.

3.3 Análise qualitativa da transparência pública

A tabela 8, a seguir, apresenta a frequência de divulgação dos itens de evidenciação por categoria e subcategoria do índice de transparência pública federal dos entes governamentais nos relatórios de gestão anuais de 2010.

Inicialmente, surpreende o fato de que das cinco categorias, quatro obtiveram um percentual de divulgação inferior a 50% dos itens possíveis de divulgação, confirmando a baixa transparência da informação ao usuário no setor público.

A categoria geral apresentou o maior nível de divulgação (65%), cuja subcategoria mais expressiva, foi o histórico do órgão (92%), por conter itens atinentes à identificação do órgão, e, portanto, de divulgação quase integral pelos entes. Merece destaque, nessa categoria, o item de evidenciação - divulgação do relatório de gestão (nos sites institucionais), de caráter obrigatório, e que obteve um índice médio de 66% (fundações: 86%; autarquias: 59% e órgão público: 52%). Este item é um nítido indicador da deficiência da transparência no setor

público, pois mesmo obrigatório, ainda assim os níveis de divulgação dos relatórios de gestão anuais atingem pouco mais da metade dos entes públicos federais.

Tabela 8: Análise da composição do Índice de Transparência Pública Federal por subcategoria e categoria

	<u>Subcategoria de evidenciação</u>	<u>Total Possível (a)</u>			<u>Total divulgado (b)</u>			<u>Relação (b/a)</u>			<u>RM</u>
		<u>Total</u>	<u>OBR</u>	<u>VOL</u>	<u>Total</u>	<u>OBR</u>	<u>VOL</u>	<u>Total</u>	<u>OBR</u>	<u>VOL</u>	
1	Histórico do relatório de gestão	345	345	0	291	291	0	0,84	0,84	0	3,99
2	Acesso à informação.	460	345	115	345	345	0	0,75	1,00	0	3,11
3	Histórico do órgão	690	690	0	635	635	0	0,92	0,92	0	3,39
4	Objetivo do órgão	460	230	230	264	157	107	0,57	0,68	0,46	3,65
5	Informação Corporativa	805	345	460	477	163	205	0,59	0,47	0,45	3,80
6	Mensagem sobre a gestão	805	345	460	421	291	130	0,52	0,84	0,28	3,88
7	Diretoria ou equivalente	230	0	230	48	0	48	0,21	0	0,21	3,09
Categoria Geral		3795	2300	1380	2481	1882	490	0,65	0,82	0,35	3,62
8	Governança da diretoria ou equivalente	920	0	920	36	0	36	0,04	0	0,04	2,83
9	Auditoria Interna	51	0	51	1	0	1	0,02	0	0,02	3,85
10	Controles Internos	115	115	0	100	100	0	0,87	0,87	0	4,70
Categoria Governança		1086	115	971	137	100	37	0,13	0,87	0,04	3,19
11	Demonstrações financeiras	115	0	115	10	0	10	0,09	0	0,09	4,52
12	Certificado financeiro	345	115	230	153	114	39	0,44	0,99	0,17	4,17
13	Análise do desempenho orçamentário e financeiro	805	345	460	311	257	54	0,39	0,74	0,12	4,20
Categoria Financeira		1265	460	805	474	371	103	0,37	0,81	0,13	4,22
14	Indicadores de desempenho	460	460	0	270	270	0	0,59	0,59	0	4,33
15	Indicador de satisfação: usuário /empregado	460	0	460	82	0	82	0,18	0	0,18	4,05
16	Visão geral dos programas governamentais	690	460	230	408	334	74	0,59	0,73	0,32	4,21
17	Desempenho dos programas governamentais	1495	575	920	604	452	152	0,40	0,79	0,16	4,26
Categoria Desempenho		3105	1035	1610	1364	786	308	0,44	0,76	0,19	4,23
18	Recursos humanos	1495	575	920	687	493	194	0,46	0,86	0,21	3,80
19	Informação socioambiental	460	115	345	168	95	73	0,37	0,83	0,21	3,58
20	Principais ativos	460	345	115	223	223	0	0,48	0,65	0	3,41
21	Compras	115	0	115	24	0	24	0,21	0	0,21	3,85
22	Consultores	230	0	230	65	0	65	0,28	0	0,28	3,98
23	Licitações e contratos	230	230	0	209	209	0	0,91	0,91	0	4,45
24	Transferências	115	115	0	88	88	0	0,77	0,77	0	4,45
25	Tecnologia da informação	115	115	0	99	99	0	0,86	0,86	0	4,15
26	Outras informações	230	115	115	103	94	9	0,45	0,82	0,08	4,06
Categoria Outros		3450	1610	1840	1666	1301	365	0,48	0,81	0,19	3,80

Nota: (1) OBR: item de evidenciação obrigatório; VOL: item de evidenciação voluntário. (2) A subcategoria Auditoria Interna apresenta um total de observações de 51 invés de 115, porque na estrutura organizacional dos órgãos públicos não há a obrigatoriedade da auditoria interna, portanto a esse item foi aplicado a nomenclatura não aplicável para todos os órgãos públicos. (3) **RM:** relevância média das subcategorias calculada com base na relevância média dos itens de evidenciação, sendo 1 não relevante, 2 pouco relevante, 3 médio relevante, 4 relevante e 5 muito relevante., atribuída pelos analistas em relatórios de gestão da Controladoria Geral da União – CGU.

Fonte: Autora (2013)

A categoria financeira obteve um baixo grau de evidenciação (37%), explicado pela subcategoria demonstrações financeira (9%) pois, normalmente, não integram o relatório de gestão anual. Este resultado foi oposto ao apresentado em Bakar e Saleh (2011), que encontraram para categoria, o maior grau de evidenciação (62,6%), relacionado com as demonstrações e certificados financeiros (certificado de auditoria, declaração do dirigente sobre as contas públicas e declaração do agente responsável pela elaboração das demonstrações financeiras).

Não obstante, esse fato não indica uma anomalia, porque no setor público brasileiro, não é exigido a apresentação dos demonstrativos financeiros nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos, visto constarem no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do governo federal. Contudo, em termos de transparência pública para o cidadão é uma séria limitação, uma vez que o usuário não tem acesso ao sistema em questão, e, portanto, as informações financeiras não são conhecidas.

Todavia, a ausência dessa informação poderia ser parcialmente, minimizada com a subcategoria análise do desempenho orçamentário e financeiro, mas os resultados também revelam um baixo nível de transparência (39%), ratificando a relutância do gestor público em divulgar informações, principalmente, financeiras.

Notadamente, a categoria governança revelou o menor nível de divulgação (13%), explicado, pelas subcategorias governança da diretoria ou equivalente e auditoria interna com mínima evidenciação de 4% e 2%, respectivamente. Entretanto, relativo à primeira, a baixa evidenciação é consistente com os achados de Bakar e Saleh (2011) e Ryan, Stanley e Nelson (2002), que apontaram um grau de evidenciação de 3,6% e 2,7%, respectivamente para a referida subcategoria. A baixa evidenciação decorre, provavelmente, do fato que os respectivos itens são voluntários e se referem às qualificações e remunerações dos dirigentes.

Na categoria outros, a subcategoria recursos humanos revelou baixa evidenciação (46%), consistente com Herataway e Hoque (2007) e Bakar e Saleh (2011) que obtiveram 48% e 43,5%, respectivamente. Entretanto, as subcategorias de menor evidenciação foram Compras (21%) e Consultores (28%), de natureza voluntária, e, consequentemente, pouco suscetíveis de divulgação. Ressalta-se, que a primeira se refere à avaliação das compras relativa à política do órgão, e, não ao quantitativo, que abrange a subcategoria Licitação e Contratos, de natureza obrigatória, e com uma divulgação de 91%.

A categoria desempenho (foco das ações governamentais) obteve uma baixa evidenciação de 44%. Aqui, a subcategoria, indicadores de desempenho, apesar, da obrigatoriedade, obteve apenas, uma divulgação de 59%, isto é, os instrumentos utilizados

para avaliação das ações governamentais são pouco divulgados, ou, mais preocupante, que, provavelmente, não foram implementados pelos entes públicos federais.

Prosseguindo, a subcategoria, indicador de satisfação usuário/empregado alcançou uma evidenciação de 18%, consistente com Bakar e Saleh (2011), com um percentual de 13,5%, e, consoante os autores, vislumbra uma situação desfavorável, pois este tipo de indicador é percebido como muito importante no setor público.

Quanto à relevância dos itens de evidenciação, pontuados pelos respondentes de 1 a 5, se observa que as categorias financeira e de desempenho foram classificadas entre relevantes (4) e muito relevantes (5), com destaque para as subcategorias demonstrações financeiras (4,52) e indicadores de desempenho (4,33). Todavia essas subcategorias apresentaram baixos níveis de divulgação, 9% e 59%, respectivamente. Merece destaque, que embora, a subcategoria demonstrações financeiras seja voluntária, é percebida pelos respondentes como muito relevante na elaboração do relatório de gestão anual. Verifica-se, ainda, que a subcategoria com a maior relevância foi controles internos (4,70), obrigatória, e com um nível de divulgação de 87%.

As categorias geral, governança e outros foram consideradas de média relevância, sendo a subcategoria governança da diretoria ou equivalente a de menor relevância (2,83). Interessante, destacar que esta subcategoria engloba aspectos como: remuneração, qualificação e reuniões, mas que na percepção dos respondentes não são tão essenciais na elaboração dos relatórios de gestão no setor público.

Adicionalmente, o presente estudo evidenciou que entre os 112 itens de evidenciação, 10 itens (voluntários), ou seja, 17%, não são divulgados por nenhum ente público federal, quais sejam: horário de funcionamento, número de reuniões anuais do núcleo de gestão/diretoria, data das reuniões, resumo das reuniões, presença individual dos diretores, política de remuneração, remuneração individual dos dirigentes, revisão e avaliação do risco gerencial, independência da função de auditoria e lista dos principais ativos (tamanho). Enquanto sete itens (obrigatórios), ou seja 13%, são divulgados por todos, quais sejam: endereço, contato: telefone, e-mail, site eletrônico, situação:ativa ou liquidação, natureza jurídica, estatísticas de recursos humanos e total da remuneração.

Observa-se que nenhum item voluntário consta como 100% de divulgação entre os entes públicos federais, mas, o inquietante é verificar que dos 52 itens obrigatórios do ITPF, apenas sete foram integralmente divulgados, sendo que desses, cinco itens se referem, simplesmente, a identificação da instituição.

A seguir são apresentados alguns exemplos de evidenciação voluntária, que influenciaram na mensuração do Índice de Transparência Pública Federal.

A) Categoria Geral – informação sobre estratégias corporativas:

A prospecção dos ambientes interno e externo à organização resultou, muitas vezes, na **tomada de decisões de estratégias** que, eventualmente, alteraram a priorização das demandas contextuais e, consequentemente, os planos de ação da agência (ANAC, Relatório de Gestão 2010, p.34). (grifo nosso).

A proposta de adoção de um novo modelo regulatório para exploração e produção de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos nas áreas do pré-sal e em áreas classificadas como **estratégias corporativas** mobilizou esforços da ANP para a elaboração das minutas do Edital e do Contrato de Partilha de Produção, antes mesmo que o Projeto de Lei fosse convertido em lei e esta regulamentada. (ANP, Relatório de Gestão 2010, p. 50). (grifo nosso).

B) Categoria Governança – competências das diretorias ou equivalentes:

Diretoria Executiva: compete em orientar, coordenar e supervisionar as atividades das Diretorias setoriais e dos órgãos regionais; assegurar o funcionamento eficiente e harmônico do DNIT; planejar, administrar, orientar e controlar a execução das atividades relacionadas às licitações; planejar, orientar, coordenar e supervisionar as atividades relativas à definição de custos referenciais de obras e serviços afetos à infraestrutura de transportes e por fim, coordenar e supervisionar as atividades da secretaria da Diretoria Colegiada (DNIT, Relatório de Gestão de 2010, p.25).

A Diretoria de Administração e Gestão tem como competência planejar, coordenar e supervisionar a execução das atividades relacionadas com os sistemas federais de Recursos Humanos, de Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade, de Informação e Informática, e de Serviços Gerais no âmbito da Funai (FUNAI, Relatório de Gestão de 2010, p.07).

C) Categoria Financeira – declaração do dirigente máximo da entidade sobre as contas/gestão pública e compromissos e/ou contingências:

O **contingenciamento** impactou a gestão orçamentária, impedindo um andamento uniforme nas contratações e projetos necessários ao bom funcionamento da Autarquia. Como consequência, alguns projetos foram adiados para 2011 (CVM, Relatório de Gestão de 2010, p.65). (grifo nosso).

O **contingenciamento** de recursos orçamentários e financeiros provocou atrasos na viabilização da execução de alguns contratos e aquisições, o que explica parcialmente a inscrição de alguns restos a pagar da Instituição. Além disso, alguns atrasos nas liberações de limites financeiros provocaram a ocorrência de multas e juros em contratos continuados. Esse **contingenciamento** e a carência de pessoal na Instituição podem ser considerados os principais eventos negativos que prejudicaram a execução orçamentária em 2010 (IBAMA, Relatório de Gestão de 2010, p.71). (grifo nosso).

No que se refere aos indicadores de gestão, sob os aspectos da aplicação da economia, eficiência e transparência visando o interesse público, a **avaliação da gestão** do presente exercício é satisfatória, haja vista os resultados alcançados (ITI, Relatório de Gestão de 2010, p.43). (grifo nosso)

O conjunto de indicadores e realização das metas previstas de 2010 gerou a nota final de avaliação de 9,06 que significa o conceito MUITO BOM (CETEM, Relatório de Gestão de 2010, p 73).

Isto posto, e tendo em vista todas as informações contidas nos itens anteriores, depreende-se que os resultados obtidos pela Fundaj, de uma maneira geral, foram exitosos, resultando no

atingimento, em média, de mais de 100% das metas físicas e de 91,94% das metas financeiras (FUNDAJ, Relatório de Gestão de 2010, p.152).

D) Categoria Desempenho – satisfação do cliente, planos futuros, fatores (externos ou internos que influenciaram no desempenho corrente:

No âmbito do Programa da Qualidade Fiocruz, em 2010, foram alcançados resultados significativos relacionados à melhoria de gestão da Fiocruz, redução de desperdícios, tratamento de resíduos, aumento de eficiência/produzividade, **maior satisfação dos clientes/usuários** e maior motivação dos funcionários (FIOCRUZ, Relatório de Gestão de 2010, p.29). (grifo nosso).

O IbiCT disponibilizou para todas as instituições interessadas, uma metodologia inovadora para avaliar produtos e serviços de informação, na qual a triangulação de métodos qualitativos e quantitativos permite, ao mesmo tempo, obter uma visão contextualizada das práticas informacionais dos usuários e enriquecer as condições de uso dos produtos e serviços oferecidos, além de conhecer **o grau de satisfação dos usuários** e a extensão de acesso e uso dos produtos e serviços avaliados (IBICT, Relatório de Gestão de 2010, p.11). (grifo nosso).

Iniciativas para 2011

- Documentar todos os processos realizados pela DET.1

Objetivo: Evitar a dependência de colaboradores terceirizados e facilitar a transição contratual quando da realização de uma nova contratação Meta: 90% dos processos documentados

- Contratar equipe técnica terceirizada para a sustentação de sistemas.

Objetivo: manter em operação todos os sistemas disponibilizados, substituindo o modelo de prestação de serviços a fim de atender à IN 04/2010. Meta: Quantidade de sistemas sustentados tendo o SLA maior que 98% de disponibilidade para 90% dos sistemas (INCRA, Relatório de Gestão de 2010, p.428).

Ações para 2011

1. Manter certificação internacional após avaliação da nova unidade hospitalar;
2. Certificação em pelo menos dois programas em 2011 e continuidade na preparação para certificação de outros seis em 2012;
3. Participar do prêmio de gestão pública (Gestão Pública) de 1.000 pontos;
4. Atualizar toda a documentação referente aos processos que se modificam de modo acelerado devido à mudança de sede e ampliação dos serviços;
5. Realizar novos eventos e treinamentos relacionados à qualidade (INTO, Relatório de Gestão de 2010, p. 203).

A taxa de otimização do Relacionamento Institucional entre a ANS e os Órgãos de Defesa do Consumidor alcançou e superou desde 2008 a meta estabelecida para 2010. Isso se deve a **dois fatores**: a reestruturação do Programa Parceiros da Cidadania, que contou com 26 termos de cooperação assinados [...] (ANS, Relatório de Gestão de 2010, p.25) (grifo nosso)

As restrições que afetaram a ação governamental não foram específicas de sua execução, ficando por conta de **fatores conjunturais e orçamentários** e, mesmo assim, não assumiram proporções que impedissem o atendimento das metas de sua programação (CNEM, Relatório de Gestão de 2010, p83). (grifo nosso)

E) Categoria Outros – política de remuneração e informações sobre saúde e/ou segurança ocupacional:

O **plano de cargos, carreiras e salários** (PCCS) dos funcionários foi aprovado pelo Conselho Diretor em junho de 2010 que busca tornar a carreira dos colaboradores estimulante e competitiva. Contempla duas gratificações por tempo de serviço: triênio de 3% com contagem retroativa da antiguidade dos colaboradores e a adoção do 14º salário aos funcionários com especialização liberados no mês de aniversário, ora em estudo pela Universidade Federal de Alagoas. Foi dado um reajuste, em junho de 2010, de 4% acima do reajuste do governo federal, para os colaboradores (UFAL, Relatório de Gestão de 2010, p.310). (grifo nosso)

As mudanças propostas possibilitam a ampliação do escopo institucional da FUNDACENTRO e fortalecimento de sua missão, de modo a participar da avaliação permanente da situação da **segurança e saúde** dos trabalhadores em nível nacional, regional e setorial (FUNDACENTRO, Relatório de Gestão de 2010, p.157). (grifo nosso).

Para o ano de 2011, além da continuidade das ações já consolidadas, continuaremos a aperfeiçoar as ações de capacitação técnica nas diretorias finalísticas e unidades regionais, bem como implementar o projeto de qualidade de vida para os servidores, sob gestão da Seção **de Saúde Ocupacional** (INPI, Relatório de Gestão de 2010, p.59). (grifo nosso).

Os exemplos apresentados nesta subseção permitem conhecer boas práticas de divulgação de informações complementares (voluntárias) por alguns entes públicos federais, e que indubitavelmente agrega qualidade à evidenciação no setor público. Estes exemplos mostram que a divulgação voluntária, quando percebida pelos gestores públicos, como uma informação relevante para o cidadão, e para os órgãos de controle contribui para a redução da assimetria informacional e para um aprimoramento na prestação de contas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a relação entre os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão dos entes públicos federais e os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais. Para esse propósito, foi necessário atingir os objetivos específicos: (a) análise do índice de transparência pública federal (ITPF) dicotômico e policotômico dos entes públicos; (b) análise do nível de transparência pública obrigatória e voluntária, e, (c) identificação e análise do grau de relevância dos itens de evidenciação do ITPF.

Para alcançar os objetivos propostos foi construído um índice de transparência pública federal, baseado na legislação e em estudos anteriores, apurado a partir dos relatórios de gestão anuais de 2010. A análise quantitativa dos dados consistiu em testes de correlação, testes de diferenças de médias paramétricos e não paramétricos para amostras independentes e pareadas. E, regressão linear múltipla, quanto aos incentivos associados à transparência pública federal. Em linhas gerais, os dados demonstraram que:

- a) O índice médio de transparência pública federal é, de aproximadamente, 48%, revelando, de um modo geral que a transparência ainda é baixa;
- b) Existem evidências estatísticas que os índices de transparência pública dicotômico e policotômico são diferentes, contudo, essas diferenças são pequenas, minimizando o problema da subjetividade na ponderação dos itens de evidenciação;
- c) Existem evidências estatísticas que o nível de transparência pública entre a administração direta (órgãos públicos) e a administração indireta (autarquias e fundações) é diferente, isto é, os últimos mostram melhores práticas de evidenciação da informação nos relatórios de gestão anuais (54% e 55% contra 46% dos órgãos públicos). Nessa linha, Martani e Lestiani (2012) asseveram que gestores mais burocráticos, no caso os órgãos públicos, possuem poucos incentivos para divulgar a informação, e, portanto, preferem piores práticas de transparência da ação governamental;
- d) Não há diferenças, estaticamente significativas, no grau de transparência pública entre as autarquias e fundações, resultado, inclusive ratificado pela análise multivariada. E o tipo de ente afeta, no caso a administração indireta, positivamente as práticas de divulgação;

- e) Os níveis de transparência obrigatória (80%) são expressivamente superiores à voluntária (19%), não obstante, ainda mostram deficiências visto que deveriam ser de cumprimento integral;
- f) A demografia de pessoal, a acessibilidade, o tipo do ente e a burocracia pública apresentaram relação positiva (as três primeiras), e negativa (a última) com o nível de transparência pública federal. Por outro lado, não foi encontrada relação estatisticamente significativa das variáveis porte, tamanho do núcleo de gestão, receita orçamentária e dependência federal com o ITPF;
- g) As categorias financeira e de desempenho, que representam a condução financeira e física da gestão pública, obtiveram baixos índices de divulgação, 37% e 44%, respectivamente;
- h) A percepção dos respondentes mostrou que as subcategorias como demonstrações financeiras e indicadores de desempenho foram consideradas de maior relevância, contudo apresentaram baixos índices de evidenciação nos relatórios de gestão analisados. Logo, a divulgação dessas informações representa uma oportunidade de melhoria na elaboração dos relatórios de gestão. Por outro lado, as subcategorias, acesso a informação e histórico do órgão que apresentaram os melhores índices de divulgação foram consideradas pouco relevantes;
- i) Nenhum ente público divulgou todos os itens de evidenciação, sendo o grau máximo do ITPF de 74% das autarquias.

Do exposto, se observa que o baixo índice de transparência da informação pública reflete o conflito de agência entre gestor público e cidadão, que de acordo com Zimmerman (1977) decorre da falta de interesse da sociedade no controle das funções estatais e/ou o reduzido interesse dos governantes em disponibilizar informações acerca da gestão pública com intuito de proteger seus interesses.

No estudo, surpreende bastante, o fato de que apenas uma fundação divulgou, integralmente, todos os itens de evidenciação obrigatória dos 115 entes analisados. Além das implicações legais, tal situação espelha uma deficiência no processo de responsabilização (*accountability*) nos relatórios de gestão anuais, bem como que os entes públicos federais, ainda, se encontram distantes de uma divulgação transparente.

O índice de transparência voluntário revelou uma aderência expressivamente baixa (19%) dos entes públicos federais. Este fato evidencia, segundo Laswad, Fisher e Oleyere (2005), que as práticas de evidenciação voluntária ainda estão num estágio de

desenvolvimento no setor público, e, portanto requerem uma maior reflexão pelos gestores públicos.

Pode-se concluir que embora exista uma regulamentação pelos órgãos de controle tanto interno como externo, até bem incisiva, concernente às práticas de divulgação obrigatória para os entes governamentais, no setor público brasileiro. Estes não divulgam adequadamente as informações relacionadas à condução das ações governamentais, e, com isso os usuários podem não tomar conhecimento da regular e eficiente aplicação dos recursos públicos.

Nessa linha, a contribuição prática do estudo é: (a) apresentar o atual estágio, antes das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), das práticas de transparência pública nos relatórios de gestão anuais dos entes governamentais federais; (b) demonstrar oportunidades de melhorias na evidenciação da informação pública nos relatórios de gestão; (c) recomendar a maior divulgação (acessibilidade) dos relatórios de gestão anuais, via internet, ao cidadão; e, (d) alertar os gestores públicos e, principalmente os órgãos de controle, para a necessidade de divulgação de mais informações voluntárias e maior atendimento as exigências das práticas de evidenciação obrigatórias, no sentido de promover uma apropriada responsabilização (*accountability*) dos gestores, bem como informar melhor a sociedade em relação ao setor público.

No campo acadêmico se confirmaram a importância dos incentivos institucional, governamental e social como motivadores para melhores índices de transparência no setor público, mas também foram apresentadas evidências empíricas, no contexto brasileiro, de características peculiares quanto à prestação de contas e elaboração dos relatórios de gestão. Ressalta-se, ainda, o reduzido número de estudos, no setor público brasileiro, e nesse sentido, a contribuição para reflexão acadêmica sob a ótica da análise da transparência pública nos relatórios de gestão e, mais especificamente, pelos incentivos que motivam ou não, em maior ou menor grau, a evidenciação das informações.

As principais limitações encontradas no presente estudo são expostas a seguir:

- a) Estudo com abordagem de corte transversal (relatórios de gestão de 2010), entretanto as práticas de transparência podem apresentar mudanças no decorrer dos períodos, assim um estudo longitudinal captaria melhor essas variações. Adicionalmente a adoção no setor público das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) podem alterar significativamente os resultados em exercícios subsequentes;
- b) Subjetividade inerente à construção de índices de evidenciação, na quantificação e identificação das informações constantes dos relatórios de gestão. Para minimizar a

subjetividade medidas foram tomadas: (i) inclusão de itens obrigatórios na construção do índice de transparência pública federal, (ii) validação externa, e, (iii) teste de confiabilidade do modelo;

- c) O índice de transparência pública federal se baseou em estudos anteriores e na legislação de prestação de contas, e embora, critérios fossem adotados para elaboração de uma lista de itens de evidenciação que contemplasse tanto aspectos financeiros como de resultados da gestão pública, incorre-se no risco de não se capturar informações relevantes baseadas nas experiências dos órgãos analisados e em instrumentos orçamentários e fiscais (Plano Plurianual Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual) não utilizados no estudo;
- d) A análise do conteúdo se baseou somente nos relatórios de gestão. Contudo, a divulgação da informação pública pode se utilizar de outras formas como: (i) *websites*, (ii) fóruns de debate, e, (iii) relatórios institucionais;
- e) A pontuação da relevância considerou apenas os analistas de finanças e controles, que auditam os relatórios de gestão anuais, da Controladoria Geral da União, e nesse quesito pode conter algum viés;
- f) Limitação das *proxies* (variáveis) empregadas para representar os incentivos analisados ou ausência de variáveis relevantes. É bastante questionável a utilização de algumas variáveis na representação dos principais incentivos observados na literatura. Adicionalmente, outras variáveis sugeridas na literatura não são aplicáveis ao cenário brasileiro ou não existem dados disponíveis para a coleta;
- g) Os resultados não podem ser generalizados para todo setor público brasileiro, pois a amostra não inclui entes militares, da administração direta, nem as empresas públicas, sociedades de economia mista, da administração indireta, bem como outras categorias que desempenham funções públicas, como organizações sociais, conselhos e serviços sociais autônomos. Ademais se limita ao poder executivo; e
- h) Possíveis erros na coleta manual dos dados das variáveis, utilizadas nos testes estatísticos, e na mensuração do índice.

Para futuras sugestões de desdobramento para o presente estudo podem ser apontadas as seguintes questões: (i) ampliar a amostra para outros entes públicos, como por exemplo, os militares, e outros poderes, legislativo e judiciário; (ii) mensurar a transparência pública após a implementação das *IPSAS*; (iii) utilizar outro público para graduar a relevância dos itens de evidenciação do índice; (iv) aumentar o número de variáveis analisadas, como por exemplo, ligadas a questões sobre desempenho.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. H. M. et al. Um estudo sob a óptica da Teoria do Agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-Sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. p. 26-39.

BAKAR, A. N. B.; SALEH, Z. Disclosure of Accountability Information in Public Sector: the case of Malaysian federal statutory bodies. In: COMPARATIVE INTERNATIONAL GOVERNMENTAL ACCOUNTING RESEARCH CONFERENCE: BRIDGING PUBLIC SECTOR AND NON-PROFIT SECTOR ACCOUNTING, 13., 2011, Ghent. *Anais Eletônicos...* Ghent: Cigar, 2011. Disponível em: <http://www.researchgate.net/publication/215487678_Disclosure_of_Accountability_Information_in_Public_Sector_The_Case_of_Malaysian_Federal_Statutory_Bodies>. Acesso em: 12 jan. 2012.

BAKAR, A. N. B.; SALEH, Z. Incentives for Disclosure of Accounting Information in Public Sector: a literature survey. *International Research Journal of Finance and Economics*, Victoria, v. 75, 2011. Disponível em: <<http://www.eurojournals.com/finance.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2012

BOVENS, M. Analysing and Assessing Accountability: a conceptual framework. *European Law Journal*, Chichester, v.13, n. 4, p 447-468, 2007. Disponível em: <<http://igitur-archive.library.uu.nl/USBO/2009-0819-200149/Analyzing%20and%20assessing%20accountability.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2012

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jun. 2012.

BRASIL. Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2012.

BRASIL. Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso à informação previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art.37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.acessoainformação.gov.br>>. Acesso em: 14 jun. 2012.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2012.

CHENG, R. H. An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, Maryland, v. 11, n. 1, p. 1-42, 1992.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). *Normas de Controle de Contas conforme o Tribunal de Contas da União*. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br> >. Acesso em: 10 ago. 2012.

COPLEY, P. A. The Association between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, Maryland, v. 10, n. 4, p. 245-266, 1991.

COY, D.; DIXON, K. The Public Accountability Index: crafting a parametric disclosure index for annual reports. *British Accounting Review*, Bristol, v. 36, n.1, p. 79-106, 2004. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838903000817>>. Acesso em 27 fev. 2012.

COY, D.; FISHER, M.; GORDON, T. Public Accountability: a new paradigm for college and university annual reports. *Critical Perspectives on Accounting*, Toronto, v. 12, p. 1-31, 2001. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235400904167>>. Acesso em: 3 set. 2012

CRESWELL, J. W. *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 3 ed. Porto Alegre: Armed, 2010.

CRUZ, C. F. *Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros*. 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

DOWDLE, M. *Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006

DYE, R. A. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, Cambridge, v. 32, n. 1-3, p. 181-235, 2001. Disponível em: <<http://tippie.uiowa.edu/accounting/mcgladrey/winterpapers/rondye.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2012.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC:) Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Financial Accounting Standards Board, nº4, Norwalk, 1980.

EISENHARDT, K. M. Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, New York, v. 14, p. 57-74, 1989. Disponível em: <<http://www.jstor.org/discover/10.2307/258191?uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21101706822397>>. Acesso em: 13 ago. 2012

GANDIA, J. L.; ARCHIDONA, M.C. Determinants of web’ site information by Spanish city councils. *Online Information Review*, v. 32, n.1, p. 35-57, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1711357>>. Acesso em: 14 jan. 2012

GORDON, T.; FISHER, M.; MALONE, D.; TOWER, G. A Comparative Empirical Examination of Extent of Disclosure of Private and Public Colleges and Universities in the United States. *Journal of Accounting Public Policy*, Maryland, v. 21, p. 235-275, 2002.

GIROUX, G. Political interests and governmental accounting disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, Maryland, v. 8, n. 3, p. 35-57, 1989.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Concepts Statement nº 1 – Objectives of Financial Reporting*, may. 1987. Disponível em: <http://jameslchan.com/papers/GASB_CS1.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2012.

GRAU, N. C. A democratização da administração pública: os mitos a serem vencidos. *Cadernos Da Fundação Luís Eduardo Magalhães*, Salvador, n.8, 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRED, M. F. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Ed Atlas. 1999.

HERAWATY, M.; HOQUE, Z. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: A research note. *Journal of Accounting and Organizational Change*, Victoria, v. 3, n. 2, p. 147-168, 2007. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1611012&show=html>>. Acesso em: 14 jan. 2012

INGRAM, R. Economic Incentives and the choice of the state government accounting practice. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 22, n. 1, p. 126-134, 1984. Disponível em: <<http://www.jstor.org/discover/10.2307/2490704?uid=3737664&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21101710315787>>. Acesso em 26 out. 2012

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. 5.ed. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Public Sector Committee. Budget Reporting*, New York, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/budget-reporting>>. Acesso em: 14 jun. 2012.

ISHIKURA, E. R.; BOGONI, N. M.; ZONATTO, V. C. S.; FERNANDES, F.C. Proposta de um Modelo de Relatório para o Setor Público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n.1, p. 42-119, 2010.

IUDÍCIBUS, S.O; MARION, J. C.; PEREIRA, E. *Dicionário de termos de contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Ed Atlas, 2003.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm - Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, oct.1976. Disponível em: <<http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>> Acesso em: 23 jun. 2011.

JOSEPH, C. Content analysis of sustainability reporting on Malaysian local authorities websites. *Journal of Administrative Sciences*, Selangor, v. 7, n. 1, p. 101-125, 2010.

Disponível em: <http://espace.library.curtin.edu.au/R/?func=dbin-jump-full&object_id=149374&local_base=GEN01-ERA02>. Acesso em 7 mar. 2012

KIM, P. S. et al. Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. *Public Administration Review*, Chicago, v. 65, n. 6, 2005. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan026997.pdf>>. Acesso em 7 mar. 2012

LAMBRIGHT, K. T. Agency Theory and Beyond: Contracted Providers' Motivations to Properly Use Service Monitoring Tools. *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 19, p. 207 – 227, apr. 2008. Disponível em: <<http://connection.ebscohost.com/c/articles/37258428/agency-theory-beyond-contracted-providers-motivations-properly-use-service-monitoring-tools>>. Acesso em 7 mar. 2012

LASWAD, F.; FISHER, R.; OLEYERE, P. Determinants of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal Accounting and Public Policy*, Maryland, v. 24, p. 101– 121, 2005.

LIM, S., MCKINNON, J. Voluntary Disclosure by NSW Statutory Authorities: The Influence of Political Visibility. *Journal of Accounting and Public Policy*, Maryland, v. 12 n. 1, p. 189-217, 1993.

LIMA, G. A. *Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras*. 2007. 108 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

LOCK, F. N. *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet*. 2003. 111f (Dissertação – Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

MAINGOT, M.; ZEGHAL, D. An Analysis of Voluntary Disclosure of Performance Indicators by Canadian Universities. *Tertiary Education and Management*, Ontario, v. 14, n.4, p. 269-283, 2008. Disponível em: <http://www.eric.ed.gov/ERICWebPortal/search/detailmini.jsp?_nfpb=true&_&ERICExtSearch_SearchValue_0=EJ873121&ERICExtSearch_SearchType_0=no&accno=EJ873121>. Acesso em 14 jan. 2012

MARCUCCIO, M.; STECCOLINI, I. Patterns of Voluntary Extended Performance Reporting in Italian Local Authorities. *International Journal of Public Sector Management*, Nottingham, v. 22, n. 2, p. 146-167, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1771398&show=html>>. Acesso em: 14 jan. 2012

MARSTON, L.C.; SHRIVES, J. P. The Use of Disclosure Indices in Accounting Research: a review article. *British Accounting Review*, v. 23, p. 195-210, 1991. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/089083899190080L>>. Acesso em: 14 jan. 2012.

MARTANI, D.; LESTIANI, A. Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, Victoria, v. 3, n.1, p. 67-84, 2012. Disponível em: <<http://wbiaus.org/6.%20Dwi.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2012

MARTINEZ, A. L. Agency Theory na Pesquisa Contábil. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXII, 1998, Foz de Iguaçu. *Anais...* Foz do Iguaçu, 1998. 1 CD-ROM.

MATIAS - PEREIRA, J. *Finanças Públicas*. São Paulo: Ed Atlas, 2006.

NELSON, M.; BANKS, W.; FISHER, J. Improved Accountability Disclosures by Canadian Universities. *Canadian Accounting Perspectives*, v. 2 n. 1, p. 113-137, jun. 2003.

PACHECO, R. S. Reformando a administração pública no Brasil: eficiência e Accountability democrática. In: SEMINÁRIO A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: POSSIBILIDADES E OBSTÁCULOS, FUNDAÇÃO JOAQUIM NABUCO, Recife, 1998. *Anais Eletrônicos...* Recife: FUNDAJ, 1998. Disponível em: <<http://www.fundaj.gov.br/docs/eg/semi4.rtf>>. Acesso em: 02 Out. 2012.

PAIVA, C. P. R.; ZUCCOLOTTO, R. Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXXIII., 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2009. 1 CD ROM.

PEREZ, C. C.; BOLIVAR, M. P. R.; HERNANDEZ, A. M. L. E-Government Process and Incentives for Online Public Financial Information. *Online Information Review*, v. 32, n.3, p. 379-400, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1732683>>. Acesso em 14 jul. 2012.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n.1, p. 75-94, jan/mar. 2007. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>>. Acesso em: 30 jul. 2012

RYAN, C M.; DUSTAN, K.; BROWN, J. The value of public sector annual reports and annual reports awards as a signal of management performance. *Australian Journal of Public Administration*, Victoria, v.8, n. 1, p. 69-76, 2000. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP03.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2012

RYAN, C. M.; STANLEY, T. A.; NELSON, M. Accountability Disclosure by Queensland Local Government Councils: 1997-1999. *Financial Accountability and Management*, v. 18, n. 3, p. 261-289, 2002.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 1, p. 48-61, 2007.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 2, n. 1, p. 53-70, jan./jun. 2005.

SANTANA JUNIOR, J. J. B. *Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal*

do Brasil. 176f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Recife, 2008.

SEGGATO-MENDES, A.P; ROCHA, K. C. Contribuições da Teoria da Agência ao estudo dos processos de cooperação tecnológica universidade-empresa. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 40, n.2, p. 172–183, abr./mai./jun. 2005.

SLOMSKI, V. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. 1. ed. São Paulo: Ed Atlas, 2007.

SLOMSKI, V. et al. Transparência Fiscal Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados no sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 3, n. 3, p. 62-84, set./dez. 2009.

SMITH, K. A. Voluntarily Reporting Performance Measures to the Public: a test of accounting reports from U.S. cities. *International Public Management Journal*, Siena, v. 7, n. 1, p. 19-48, 2004.

STECCOLINI, I. Local Government Annual Report: An Accountability Medium? In: WORKING PAPER SERIES, 81., 2002, SDA Bocconi, 2002. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=376204>. Acesso em 14 jan. 2012

STEFFECK, J. Public Accountability and the Public Sphere of International Governance. *Ethics & International Affairs*, New York, v. 24, n.1, p. 45-68, 2010.

TOLENTINO et al. Lei de responsabilidade fiscal: dificuldades e benefícios da implementação e operacionalização na microregião de Bocaiúva. *Unimontes Científica*, Montes Claros, v.3, n. 3, p. 38-55, jun 2002.

TOOLEY, S.; HOOKS, J.; BASNAN, N. Performance reporting by Malaysian local authorities: identifying stakeholders needs. *Financial Accountability and Management*, Edinburgh, v. 26, n. 2, p. 103-133, 2010.

VERRECCHIA, R. E. Essays on Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, Cambridge, v. 32, n. 1-3, p. 97-180, 2001. Disponível em: <<http://tippie.uiowa.edu/accounting/mcgladrey/winterpapers/rondye.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2012.

WEI, T. L.; DAVEY, H.; COY, D. A disclosure index to measure the quality of annual reporting by museums in New Zealand and the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, v. 9, n.1, p. 29–51, 2008.

ZIMMERMAN, J. The Municipal Accounting Maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, Chicago, p. 107-144, 1977. <<http://www.jstor.org/discover/10.2307/2490704?uid=3737664&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21101710315787>>. Acesso em 26 out. 2012

APÊNDICE A – Lista de Entes Públicos analisados

AUTARQUIAS

1	Agência Espacial Brasileira - AEB	20	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília - IFB
2	Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC	21	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo - IFSP
3	Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL	22	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
4	Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS	23	Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI
5	Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA	24	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA
6	Agência Nacional do Cinema – ANCINE	25	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação - ITI
7	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP	26	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional – IPHAN
8	Banco Central do Brasil - BACEN	27	Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA
9	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais – CEFET/MG	28	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM
10	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	29	Superintendência de Seguros Privados - SUSEP
11	Comissão Nacional de Energia Nuclear – CNEN	30	Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS
12	Departamento Nacional de Infraestrutura e Transporte - DNIT	31	Universidade Federal de Alagoas - UFAL
13	Departamento Nacional de Obras Contra as Secas - DNOCS	32	Universidade Federal de Alenas - UNIFAL
14	Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM	33	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
15	Fundo Nacional de Desenvolvimento Educação - FNDE.	34	Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
16	Instituto Brasileiro de Museus - IBRAM	35	Universidade Federal do Pará - UFPA
17	Instituto Brasileiro de Turismo - EMBRATUR	36	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB
18	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA	37	Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
19	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas - IFAL		

FUNDACAO

38	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPQ
39	Fundação Biblioteca Nacional - FBN
40	Fundação Casa de Rui Barbosa - FCRB
41	Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES
42	Fundação Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada - IPEA
43	Fundação Joaquim Nabuco – FUNDAJ
44	Fundação Jorge Duprat Figueiredo de Segurança e Medicina do Trabalho - FUNDACENTRO
45	Fundação Nacional de Artes - FUNARTE
46	Fundação Nacional do Índio - FUNAI
47	Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ
48	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT
49	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS
50	Fundação Universidade Federal de Uberlândia – UFU
51	Fundação Universidade Federal do Acre – UFAC

APÊNDICE A – Lista de Entes Públicos analisados (continuação)

ORGÃO PÚBLICO	
52	Advocacia Geral da União – AGU
53	Agência Brasileira de Inteligência – ABIN
54	Arquivo Nacional – NA
55	Centro Brasileiro de Pesquisas Física – CBPF
56	Centro de Tecnologia da Informação Renato Archer – CTI
57	Comissão Executiva do Plano da Lavoura Cacaueira – CEPLAC,
58	Controladoria Geral da União – CGU
59	Departamento de Informática do SUS – DATASUS
60	Departamento de Polícia Federal – DPF
61	Departamento Nacional de Trânsito – DENATRAN
62	Departamento Penitenciário Nacional – DEPEN
63	Fundo Nacional do Meio Ambiente – FNMA
64	Gabinete da Vice-Presidência da República – GVPR
65	Gabinete de Segurança Institucional – GSI
66	Imprensa Nacional – IN
67	Instituto Benjamin Constant – IBC
68	Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia – IBICT
69	Instituto Evandro Chagas – IEC
70	Instituto Nacional de Educação de Surdos – INES
71	Instituto Nacional de Meteorologia – INMET
72	Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais – INPE
73	Instituto Nacional de Tecnologia – INT
74	Instituto Nacional de Traumatologia e Ortopedia – INTO
75	Instituto Nacional do Semiárido – INSA
76	Laboratório Nacional de Agropecuária – LANAGRO/SP
77	Museu de Astronomia e Ciências Afins – MAST
78	Museu Paraense Emílio Goeldi – MPEG
79	Observatório Nacional – ON
80	Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB
81	Secretaria de Agricultura Familiar – SAF
82	Secretaria de Articulação Institucional – SAI
83	Secretaria de Articulação Institucional e Cidadania Ambiental – SAIC
84	Secretaria de Assuntos Internacionais – SAIN/MF
85	Secretaria de Assuntos Internacionais – SEAIN/MPOG
86	Secretaria de Desenvolvimento do Centro-Oeste – SCO
87	Secretaria de Comunicação Social – SECOM
88	Secretaria Executiva da Cultura – SE/MINC
89	Secretaria Executiva dos Transportes – SE/MT
90	Secretaria Executiva da Educação – SE/MEC
91	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica – SETEC
92	Secretaria de Políticas e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – SEPED
93	Secretaria de Infraestrutura Hídrica – SIH
94	Secretaria de Recursos Humanos – SRH
95	Secretaria de Infraestrutura e Fomento da Pesca e Aquicultura – SEIF
96	Secretaria Nacional de Segurança Pública – SENASP
97	Secretaria de Patrimônio da União – SPU
98	Secretaria Executiva da Ciência e Tecnologia – SE/MCT
99	Secretaria Executiva da Fazenda – SE/MF
100	Secretaria Executiva da Casa Civil – SE/PR
101	Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde – SGTES
102	Secretaria Executiva da Justiça SE/MJ
103	Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa – SGEP
104	Secretaria Nacional de Políticas de Turismo – SNPTUR
105	Secretaria-Executiva da Pesca e Aquicultura – SE/MPA
106	Secretaria Nacional de Desenvolvimento do Esporte e de Lazer – SNDEL
107	Secretaria Executiva da Previdência Social – SE/MPS
108	Secretaria de Recursos Hídricos e Ambiente Urbano – SRHU
109	Secretaria Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SESAN
110	Secretaria Executiva do Planejamento Orçamento e Gestão – SE/MPOG
111	Secretaria Executiva do Turismo – SE/MTUR
112	Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos – SCTIE
113	Secretaria Nacional de Transporte e Mobilidade Urbana – SNTMU
114	Secretaria de Cidadania e Cultura – SCC
115	Secretaria Nacional de Assistência Social – SNAS

Nota: (1) Entes públicos em ordem alfabética. (2) Entes públicos estratificados, após exclusões indicadas na metodologia, em autarquia, fundação e órgão público que apresentaram relatórios de gestão no site do TCU. (3) O órgão público STN não foi incluído na amostra em virtude da impossibilidade de coleta de sua receita orçamentária.

Fonte: Autora (2013)

APENDICE B - ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA FEDERAL - ITPF

Subcategoria	No.	Item de Evidenciação	Relevância	Tipo	Principal Fonte
CATEGORIA: GERAL					
Histórico do relatório de gestão	1	Numeração das paginas	3,45	O	Bakar e Saleh (2011)
	2	Glossário/índice	4,03	O	Bakar e Saleh (2011)
	3	Publicação do RG / acessibilidade	4,48	O	Bakar e Saleh (2011)
Acesso à informação	4	Endereço	3,09	O	Bakar e Saleh (2011)
	5	Contato: tel, email	3,21	O	Bakar e Saleh (2011)
	6	Sítio eletrônico	3,39	O	Bakar e Saleh (2011)
	7	Horário de funcionamento	2,76	V	Bakar e Saleh (2011)
Histórico do órgão	8	Ano de criação	2,70	O	Bakar e Saleh (2011)
	9	Ato legal e normas de criação	3,52	O	Bakar e Saleh (2011)
	10	Ministério vinculado	3,36	O	Bakar e Saleh (2011)
	11	Situação (ativa ou liquidação)	3,39	O	Base Legal
	12	Natureza jurídica	3,48	O	Base Legal
	13	Principal atividade/função	3,88	O	Bakar e Saleh (2011)
Objetivos do órgão	14	Missão e/ou visão	3,76	O	Bakar e Saleh (2011)
	15	Valores éticos, filosofia	3,45	V	Bakar e Saleh (2011)
	16	Objetivos	3,94	O	Bakar e Saleh (2011)
	17	Carteira de clientes e/ou público alvo	3,45	V	Bakar e Saleh (2011)
Informações corporativas	18	Organograma	4,00	V	Bakar e Saleh (2011)
	19	Nome da principal autoridade	3,85	V	Bakar e Saleh (2011)
	20	Nome dos adjuntos e/ou gerentes/responsáveis dos programa	3,67	V	Bakar e Saleh (2011)
	21	Manuais e publicações relacionados a atividade	3,33	O	Base Legal
	22	Alterações legislativas que afetam a gestão	3,91	O	Lim e Mckimnon (1993)
	23	Patrocinadores financiadores e apoiadores	3,70	V	Wei et al (2008)
	24	Lista dos principais eventos ocorridos no ano relacionado ao desempenho do órgão	4,12	O	Bakar e Saleh (2011)
Mensagem sobre a gestão	25	Comentários gerais, eventos que influenciaram o desenvolvimento do programa	4,03	O	Bakar e Saleh (2011)
	26	Resultados físicos e financeiros do PAP comparativo com anos anteriores	4,15	V	Bakar e Saleh (2011)
	27	Resultados financeiros do PAP: orçado x realizado (exercício corrente)	4,36	O	Base Legal
	28	Resultados físicos do PAP: previsto x realizado (exercício corrente)	4,36	O	Base Legal
	29	Perspectivas futuras e estratégias corporativas	3,88	V	Bakar e Saleh (2011)

Diretores ou equivalentes	30	Agradecimento aos colaboradores para o sucesso alcançado	4,24	V	Bakar e Saleh (2011)
	31	Mensagem da principal autoridade	2,15	V	Bakar e Saleh (2011)
	32	Nome dos membros da diretoria	2,58	V	Bakar e Saleh (2011)
	33	Atos de designação e encerramento de mandato/cargo	3,61	V	Bakar e Saleh (2011)
CATEGORIA: GOVERNANÇA					
Governança dos Diretores ou equivalentes	34	Competências das diretorias ou equivalentes	3,24	V	Bakar e Saleh (2011)
	35	Educação e qualificação	2,76	V	Bakar e Saleh (2011)
	36	No. De reuniões anuais	2,94	V	Bakar e Saleh (2011)
	37	Datas das reuniões	2,70	V	Bakar e Saleh (2011)
	38	Resumo do comparecimento	2,48	V	Bakar e Saleh (2011)
	39	Presença individual dos diretores ou equivalentes	2,58	V	Bakar e Saleh (2011)
	40	Política de remuneração ou valor total	2,79	V	Bakar e Saleh (2011)
	41	Remuneração individual	3,18	V	Bakar e Saleh (2011)
Auditoria Interna	42	Revisão e avaliação do risco gerencial	3,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	43	Independência da função de auditoria	4,48	V	Bakar e Saleh (2011)
Controles Internos	44	Revisão e/ou avaliação dos controles internos	4,70	O	Bakar e Saleh (2011) Adaptado
CATEGORIA: FINANCEIRA					
Demonstrações contábeis	45	Demonstrações Contábeis	4,52	O	Herataway e Hoque (2007)
Certificados financeiros	46	Certificado de Auditoria	4,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	47	Declaração do dirigente máximo da entidade sobre as contas/gestão pública	4,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	48	Declaração pelo agente responsável pela elaboração das demonstrações contábeis	4,09	O	Bakar e Saleh (2011) Adaptado
Análise do desempenho orçamentário financeiro	49	Análise sobre o desempenho orçamentário financeiro	4,12	O	Coy e Dixon (2004)
	50	Abordagem adotada para a identificação de áreas de risco financeiro ou operacional e acordos para gerir tais riscos	4,36	V	Herataway e Hoque (2007)
	51	Informações sobre o orçamento: comparativo entre o previsto e o realizado e as justificativas para as variações	4,27	O	Ryan et al (2002)
	52	Discussão sobre mudanças relevantes em relação ao orçamento	4,33	V	Herataway e Hoque (2007)
	53	Investimentos e Inversões	4,12	O	Ryan et al (2002)
	54	Compromissos e contingencias	4,27	V	Coy e Dixon (2004); Ryan et al (2002)
	55	Índices financeiros	3,91	V	Coy e Dixon (2004); Ryan et al (2002)
CATEGORIA: DESEMPENHO					

Indicadores de desempenho	56	Indicadores de desempenho	4,48	O	Bakar e Saleh (2011)
	57	Indicador de referência	4,30	O	Base Legal
	58	Fórmula de cálculo do indicador	4,21	O	Base Legal
	59	Comparativo entre orçado x realizado	4,30	O	Bakar e Saleh (2011)
Indicador de satisfação: usuário/empregado	60	Satisfação do cliente	4,18	V	Bakar e Saleh (2011)
	61	Satisfação dos empregados	4,09	V	Bakar e Saleh (2011)
	62	No. De reclamações recebidas	3,94	V	Bakar e Saleh (2011)
	63	No. De reclamações válidas resolvidas	4,00	V	Bakar e Saleh (2011)
Visão geral do programa governamental	64	Objetivo e descrição do programa governamental	4,09	O	Bakar e Saleh (2011)
	65	Progresso na implementação do programa	4,24	O	Bakar e Saleh (2011)
	66	Problemas na implementação	4,24	O	Bakar e Saleh (2011)
	67	Fatores (externos/internos) que influenciaram no desempenho corrente	4,36	V	Bakar e Saleh (2011)
	68	Fixação de metas para o ano seguinte	4,27	O	Base Legal
	69	Planos futuros	4,03	V	Bakar e Saleh (2011)
Desempenho do programa governamental	70	Entradas: recursos financeiros	4,39	O	Bakar e Saleh (2011)
	71	Entradas: recursos não financeiros aplicados aos programas	4,27	V	Bakar e Saleh (2011)
	72	Saídas /resultados	4,39	O	Bakar e Saleh (2011)
	73	Impacto	4,18	V	Bakar e Saleh (2011)
	74	Eficiência	4,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	75	Efetividade	4,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	76	Produtividade	4,21	V	Bakar e Saleh (2011)
	77	Comparativo entre o desempenho atual e previsto do exercício corrente	4,45	O	Bakar e Saleh (2011)
	78	Análise crítica: onde o desempenho previsto difere do realizado e os motivos para a mudança	4,55	O	Herataway e Hoque (2007)
	79	Comparativo do realizado entre o ano corrente e os anos anteriores	4,27	V	Bakar e Saleh (2011)
	80	Informações sobre tendências	3,85	V	Herataway e Hoque (2007)
	81	Mudanças significativas na natureza de serviços ou atividades	4,09	V	Herataway e Hoque (2007)
	82	Resultados contra os objetivos e metas	4,33	O	Coy e Dixon (2004)
CATEGORIA: OUTROS					
Recursos Humanos	83	Estatísticas de RH (qtd, férias, cedidos)	3,42	O	Bakar e Saleh (2011)
	84	Planejamento da força de trabalho, rotatividade, aposentadoria	4,09	O	Bakar e Saleh (2011)
	85	Treinamentos	3,76	V	Bakar e Saleh (2011)
	86	Isonomia de acesso ao emprego - concurso público	3,94	V	Bakar e Saleh (2011)

	87	Impacto dos treinamentos no desenvolvimento das atividades	3,91	V	Bakar e Saleh (2011)
	88	Premiação/reconhecimento dos empregados	3,45	V	Bakar e Saleh (2011)
	89	Tipos de premiação e nome dos premiados	2,85	V	Bakar e Saleh (2011)
	90	Política de remuneração	3,88	V	Herataway e Hoque (2007)
	91	Total da remuneração	3,82	O	Ryan et al (2002)
	92	Indicadores gerenciais	4,27	O	Base Legal
	93	Locação de mão de obra mediante contratos de prestação de serviços	4,30	O	Base Legal
	94	Remuneração por desempenho	3,94	V	Herataway e Hoque (2007)
	95	Informações sobre saúde e segurança operacional	3,73	V	Coy e Dixon (2004); Herataway e Hoque (2007), Ryan et al (2002)
Informações socio - ambiental	96	Atividades de responsabilidade social externa/interna	3,58	V	Bakar e Saleh (2011)
	97	Informações financeiras sobre questões de responsabilidade social (orçamento/custos)	3,48	V	Bakar e Saleh (2011)
	98	Informações sobre proteção ambiental externa/interna	3,67	O	Bakar e Saleh (2011)
	99	Informações financeiras sobre questões de responsabilidade ambiental (orçamento/custos)	3,58	V	Bakar e Saleh (2011)
Principais ativos	100	Lista dos principais ativos: localização	3,55	O	Bakar e Saleh (2011)
	101	Lista dos principais ativos: propriedade	3,55	O	Bakar e Saleh (2011)
	102	Lista dos principais ativos: tamanho	3,27	V	Bakar e Saleh (2011)
	103	Lista dos principais ativos: descrição	3,27	O	Bakar e Saleh (2011)
Compras	104	Avaliação das compras versus a política e princípios do órgão	3,85	V	Herataway e Hoque (2007)
Consultores	105	Quantidade de novos contratos de consultoria no ano e contratos em andamento	4,00	V	Herataway e Hoque (2007)
	106	Despesa com os novos contratos de consultoria e com os contratos em andamento	3,97	V	Herataway e Hoque (2007)
Licitação e Contratos	107	Resultados das licitações e contratações	4,42	O	Herataway e Hoque (2007)
	108	Contratos isentos de licitação	4,48	O	Herataway e Hoque (2007)
Transferências	109	Informações sobre as transferências mediante convenio, contrato de repasse e outros	4,45	O	Base Legal
TI	110	Informações sobre gestão de TI (tecnologia da informação): planejamento, RH, segurança, bens e serviços e outros.	4,15	O	Base Legal
Outras Informações	111	Relatório de desempenho das soluções para as falhas de estratégias	4,21	V	Herataway e Hoque (2007)
	112	Correções de erros materiais em relatórios anuais anteriores oriundas dos órgãos de controle	3,91	O	Herataway e Hoque (2007)

Notas: (1) As categorias, subcategorias e os itens de evidenciação foram tradução livre e adaptações dos estudos referenciados na coluna principal fonte teórica; (2) A segregação dos itens (tipo) em O = obrigatório e V = voluntário, tomou por base a legislação brasileira (Decisão Normativa nº 63/2010 e Instruções Normativas nº 107 e 110/2010) pertinente a prestação de contas anual exarada pelo Tribunal de Contas de União (TCU), assim quando o item constava da legislação foi atribuído O e para os demais casos V. (3) Houve também casos de subcategorias e itens de evidenciação incluídos apenas com base na legislação. (4) A relevância é a média aritmética das notas atribuídas pelos respondentes aos itens de evidenciação.

Fonte: Autora (2013)

APÊNDICE C - Carta de apresentação e explicação do questionário

(A) CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado (a) Respondente,

Estou realizando uma pesquisa sobre a Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência apresentado nos relatórios de gestão das entidades federais do Poder Executivo. Esta pesquisa está sendo realizada como requisito para a finalização do curso de mestrado em ciências contábeis, ministrado pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ.

Para o desenvolvimento da pesquisa torna-se necessário identificar a relevância dos itens de evidenciação, sob a ótica de especialistas, que podem ser divulgados nos relatórios de gestão anuais apresentados pelos entes governamentais.

Nesse sentido, solicito a sua colaboração para o preenchimento do questionário disponibilizado via rede institucional (pasta transferências), e remetê-lo via mesmo instrumento. Os esclarecimentos relativos à forma de preenchimento do questionário seguem, também, na rede (pasta transferência) intitulado “EXPIÇÃO DO QUESTIONÁRIO”.

Para obter as informações necessárias para a referida pesquisa foram selecionados de forma aleatória (probabilística) analistas de finanças e controle da Controladoria Geral da União.

Informo que é garantido o anonimato e que todas as informações prestadas serão consideradas estritamente confidenciais. Com relação à análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma consolidada, de forma a tornar impossível a identificação de respostas individuais.

Caso seja necessário algum esclarecimento adicional solicito a gentileza de entrar em contato pelo telefone.

Agradeço desde já a sua importante colaboração com este estudo.

Atenciosamente,

(B) EXPLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Este questionário contém uma lista de itens de informação obrigatórios e voluntários que podem ser apresentados nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais do Poder Executivo.

Prezado colega respondente, peço que examine cada item e indique o nível de sua relevância nos relatórios de gestão anuais. Cada item de informação possui cinco categorias, cada uma representando um determinado nível de relevância. Os valores a serem usados são indicados abaixo:

- 5 – quando o item de informação apresentado for muito relevante
- 4 – quando o item de informação apresentado for relevante
- 3 – quando o item de informação apresentado for razoavelmente relevante
- 2 – quando o item de informação apresentado for pouco relevante
- 1 – quando o item de informação apresentado não for relevante

Para indicar o grau de relevância, marque com um x na coluna indicada com a respectiva numeração do valor escolhido. Note que cada item de informação deve ser avaliado independente dos demais. O questionário com a lista dos itens de informação está disponibilizado na rede institucional (pasta transferências de cada respondente).

APÊNDICE D - Análise descritiva das variáveis independentes

Painel 1: Variáveis escalares

	<u>Média</u>	<u>Desvio padrão</u>	<u>Mínimo</u>	<u>Máximo</u>	<u>N Válido</u>
<u>Porte</u>					
Total	1.686	3.630	27	26.473	115
Autarquia	2.210	2.596	37	9.953	37
Fundação	1.763	1.723	110	4.754	14
Órgão Público	1.372	4.361	27	26.473	64
<u>Burocracia Pública</u>					
Total	29%	22%	0,9%	100%	115
Autarquia	25%	18%	5%	100%	37
Fundação	20%	8%	2%	28%	14
Órgão Público	34%	25%	0,9%	100%	64
<u>Demografia Pessoal</u>					
Total	213.188	595.217	1.159	4.658.100	115
Autarquia	249.493	350.550	3.716	1.773.416	37
Fundação	213.564	216.414	24.986	818.523	14
Órgão Público	192.442	746.168	1.159	4.658.100	64
<u>Tamanho do núcleo de gestão</u>					
Total	5	2	2	14	115
Autarquia	6	2	3	9	37
Fundação	6	1	4	8	14
Órgão Público	4	2	2	14	64
<u>Receita Orçamentária</u>					
Total	10.680.112	85.376.574	1.011	913.061.532	115
Autarquia	2.221.136	6.392.898	17.553	37.109.515	37
Fundação	557.269	784.177	3.531	2.617.442	14
Órgão Público	17.784.829	114.238.141	1.011	913.061.532	64
<u>Dependência Federal</u>					
Total	1.656.362	6.050.646	1.011	56.285.815	115
Autarquia	1.710.882	4.734.068	17.340	25.795.862	37
Fundação	544.170	760.868	20.617	2.591.938	14
Órgão Público	1.864.876	7.262.488	1.011	56.285.815	64

Painel 2 – Variáveis dicotômicas

	<u>Grupo “0”</u>	<u>Grupo “1”</u>	<u>N válido</u>
AUDIT	63	52	115
ACESS	47	68	115
TIPO	64	51	115

Nota: (1) **Porte**: quantitativo de empregados; **Burocracia Pública**: quantitativo de cargos e funções comissionados divididos pelo porte; **Demografia Pessoal**: custo de pessoal; **Tamanho do Núcleo de Gestão**: cargo do dirigente e os cargos diretamente subordinados; **Receita**: ingresso mais as transferências orçamentárias federais; **Dependência Federal**: transferências orçamentárias; **AUDIT**: auditoria interna na estrutura organizacional do ente; **ACESS**: divulgação, no site, do relatório de gestão 2010; **TIPO**: administração indireta (2) Os entes classificados no grupo “1” correspondem: (a) AUDIT entes que possuem auditoria interna; (b) ACESS: entes que divulgam o relatório de gestão no site e (c) TIPO: entes que pertencem a administração indireta; (3) Valores financeiros consolidados em milhares de reais.

Fonte: autora (2013)

APÊNDICE E – Teste de normalidade das variáveis escalares e dicotômicas (teste de Kolmogorov-Smirnov de uma amostra)

Painel 1 – Amostra completa dos entes público (n = 115)

	Normal Parameters		Kolmogorov-Smirnov Z	Sig. Assint. (2 caudas)
	Média	Desvio padrão		
PORTE	2,689	0,692	0,705	0,703
DEMO	116555,767	122865,551	2,113	0,000
TAM_NG	5,16	1,835	2,220	0,000
TIPO	0,44	0,499	3,962	0,000
ACESS	0,59	0,493	4,192	0,000
REC_ORC	8,498	1,043	0,517	0,952
DEP_FED	0,749	1,124	4,320	0,000
BP	0,294	0,221	1,628	0,010
AUDIT	0,46	0,500	3,905	0,000
ITPF_DIC	0,486	0,084	0,601	0,863
ITPF_POL	0,496	0,088	0,475	0,978
ITPF_DIC_OBG	0,805	0,111	1,117	0,165
ITPF_DIC_VOL	0,187	0,085	1,198	0,113
ITPF_POL_OBG	0,799	0,115	0,805	0,536
ITPF_POL_VOL	0,193	0,091	0,997	0,274

Painel 2 – Amostra estratificada das autarquias (n = 37)

	Normal Parameters		Kolmogorov-Smirnov Z	Sig. Assint. (2 caudas)
	Média	Desvio padrão		
PORTE	3,061	0,547	0,616	0,843
DEMO	124899,990	135801,993	1,620	0,011
TAM_NG	5,95	1,615	1,098	0,180
TIPO	1,00	0,000 ^c		
ACESS	0,59	0,498	2,353	0,000
REC_ORC	8,709	0,700	0,543	0,930
DEP_FED	0,836	0,225	1,674	0,007
BP	0,247	0,184	1,481	0,025
AUDIT	1,00	0,000 ^c		
ITPF_DIC	0,529	0,078	0,483	0,974
ITPF_POL	0,543	0,081	0,482	0,974
ITPF_DIC_OBG	0,871	0,073	1,001	0,269
ITPF_DIC_VOL	0,225	0,100	0,644	0,802
ITPF_POL_OBG	0,868	0,077	0,898	0,396
ITPF_POL_VOL	0,233	0,105	0,704	0,704

APÊNDICE E – Teste de normalidade das variáveis escalares e dicotômicas (teste de Kolmogorov-Smirnov de uma amostra) (continuação)

Painel 2 – Amostra estratificada das fundações (n = 14)

	Normal Parameters		Kolmogorov-Smirnov Z	Sig. Assint. (2 caudas)
	Média	Desvio padrão		
PORTE	3,004	0,507	0,738	0,648
DEMO	144037,148	59570,511	0,700	0,711
TAM_NG	6,00	1,240	0,818	0,516
TIPO	1,00	,000 ^c		
ACESS	0,86	0,363	1,909	0,001
REC_ORC	8,255	0,812	0,568	0,903
DEP_FED	1,77	3,00	1,984	0,001
BP	0,196	0,078	0,515	0,954
AUDIT	0,79	0,426	1,790	0,003
ITPF_DIC	0,539	0,064	0,735	0,652
ITPF_POL	0,549	0,068	0,885	0,414
ITPF_DIC_OBG	0,894	0,056	0,521	0,949
ITPF_DIC_VOL	0,222	0,084	0,451	0,987
ITPF_POL_OBG	0,889	0,059	0,581	0,889
ITPF_POL_VOL	0,231	0,102	0,545	0,928

Painel 2 – Amostra estratificada dos órgãos públicos (n = 64)

	Normal Parameters		Kolmogorov-Smirnov Z	Sig. Assint. (2 caudas)
	Média	Desvio padrão		
PORTE	2,410	0,677	1,118	0,164
TAM_NG	4,52	1,830	2,086	0,000
TIPO	0,00	0,000 ^c		
ACESS	0,54	0,502	2,897	0,000
DEMO	105720,210	125370,759	1,860	0,002
REC_ORC	8,422	1,204	0,816	0,519
DEP_FED	0,474	0,293	0,947	0,331
BP	0,342	0,248	0,815	0,519
AUDIT	0,08	0,269	4,320	0,000
ITPF_DIC	0,449	0,073	0,590	0,877
ITPF_POL	0,459	0,077	0,576	0,894
ITPF_DIC_OBG	0,748	0,105	0,890	0,407
ITPF_DIC_VOL	0,157	0,064	0,706	0,702
ITPF_POL_OBG	0,740	0,108	0,705	0,702
ITPF_POL_VOL	0,162	0,067	0,622	0,835

Nota: (1) **PORTE:** LOG do nº de servidores; **BP:** nº de cargos ou funções comissionados/ nº de servidores; **DEMO:** custo de pessoal/nº de servidores; **TAM_NG:** Σ do cargo do dirigente e cargos diretamente subordinados; **REC_ORC:** LOG das receitas; **DEP_FED:** receitas/transferência federal; **AUDIT:** auditoria interna na estrutura organizacional do ente; **ACESS:** divulgação no site do relatório de gestão 2010; **TIPO:** variável dummy (1 = administração indireta e 0 = administração direta); **ITPF_DIC:** índice de transparência binário (1= presença e 0 = ausência do item); **ITPF_POL:** índice de transparência agregado a relevância; (2) **OBG e VOL** segregação dos índices em obrigatório e voluntário; (c) A distribuição não tem nenhuma variação para essa variável, logo o teste Kolmogorov-Smirnov de uma amostra não pode ser executado. Fonte: autora (2013)

APÊNDICE F – Matriz de Correlação das variáveis escalares e dicotômicas em relação ao índice de transparência pública federal – ITPF (total, obrigatório e voluntário) (n=115)

		PORTE	DEMO	TAM_ NG	TIPO	ACESS	REC_ ORC	DEP_ FED	BP	AUDIT	ITPF_ DIC	ITPF_ POL	ITPF_ DIC_ OBG	ITPF_ DIC_ VOL	ITPF_ POL_ OBG	ITPF_ POL_ VOL
PORTE	Correlação	1	0,009	0,408**	0,462**	0,209*	0,345**	0,110	-0,431**	0,442**	0,421**	0,415**	0,473**	0,324**	0,462**	0,322**
	Sig. (2 tailed)		0,927	0,000	0,000	0,025	0,000	0,242	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
DEMO	Correlação	0,177	1	0,089	0,099	0,043	0,207*	-0,022	-0,137	0,086	0,207*	0,208*	0,162	0,217*	0,162	0,224*
	Sig. (2 tailed)	0,058		0,345	0,291	0,651	0,026	0,812	0,146	0,362	0,026	0,026	0,084	0,020	0,084	0,016
TAM_NG	Correlação	0,449**	0,162	1	0,402**	0,112	-0,006	0,192*	-0,223*	0,310**	0,248**	0,245**	0,281**	0,192*	0,280**	0,186*
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,084		0,000	0,235	0,948	0,040	0,017	0,001	0,007	0,008	0,002	0,040	0,002	0,046
TIPO	Correlação	0,497**	0,273**	0,488**	1	0,137	0,079	0,275**	-0,251**	0,844**	0,234*	0,221*	0,295**	0,153	0,289**	0,154
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,003	0,000		0,145	0,404	0,003	0,007	0,000	0,012	0,018	0,001	0,102	0,002	0,101
ACESS	Correlação	0,220*	0,118	0,134	0,137	1	0,120	0,100	-0,155	0,073	0,278**	0,283**	0,315**	0,174	0,321**	0,175
	Sig. (2 tailed)	0,018	0,208	0,152	0,145		0,200	0,288	0,099	0,436	0,003	0,002	0,001	0,062	0,000	0,061
REC_ORC	Correlação	0,315**	0,198*	0,014	0,114	0,111	1	-0,215*	-0,077	0,093	0,223*	0,227*	0,235*	0,180	0,234*	0,188*
	Sig. (2 tailed)	0,001	0,034	0,883	0,223	0,237		0,021	0,413	0,325	0,017	0,015	0,012	0,054	0,012	0,045
DEP_FED	Correlação	0,361**	0,071	0,414**	0,436**	0,069	-0,153	1	-0,101	0,235*	0,111	0,106	0,180	0,050	0,181	0,038
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,448	0,000	0,000	0,464	0,102		0,281	0,011	0,237	0,259	0,055	0,594	0,053	0,690
BP	Correlação	-0,517**	-0,236*	-0,278**	-0,237*	-0,164	-0,051	-0,180	1	-0,257**	-0,390**	-0,387**	-0,443**	-0,244**	-0,439**	-0,238*
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,011	0,003	0,011	0,081	0,589	0,055		0,006	0,000	0,000	0,000	0,009	0,000	0,010
AUDIT	Correlação	0,457**	0,261**	0,397**	0,844**	0,073	0,099	0,506**	-0,236*	1	0,496**	0,497**	0,555**	0,404**	0,558**	0,400**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,005	0,000	0,000	0,436	0,294	0,000	0,011		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
ITPF_DIC	Correlação	0,474**	0,212*	0,330**	0,256**	0,301**	0,167	0,189*	-0,337**	0,496**	1	0,999**	0,880**	0,884**	0,887**	0,877**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,023	0,000	0,006	0,001	0,075	0,043	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
ITPF_POL	Correlação	0,461**	0,210*	0,316**	0,231*	0,296**	0,164	0,170	-0,327**	0,489**	0,997**	1	0,879**	0,881**	0,887**	0,877**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,024	0,001	0,013	0,001	0,081	0,069	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
ITPF_DIC_ OBG	Correlação	0,513**	0,305**	0,370**	0,318**	0,343**	0,186*	0,267**	-0,352**	0,588**	0,884**	0,881**	1	0,569**	0,999**	0,561**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,001	0,000	0,001	0,000	0,047	0,004	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000
ITPF_DIC_ VOL	Correlação	0,335**	0,094	0,228*	0,161	0,184*	0,160	0,124	-0,219*	0,391**	0,859**	0,856**	0,568**	1	0,580**	0,996**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,320	0,014	0,085	0,049	0,089	0,188	0,019	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000
ITPF_POL_ OBG	Correlação	0,503**	0,302**	0,371**	0,312**	0,347**	0,189*	0,262**	-0,347**	0,591**	0,892**	0,890**	0,998**	0,581**	1	0,573**
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,001	0,000	0,001	0,000	0,043	0,005	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000
ITPF_POL_ VOL	Correlação	0,326**	0,092	0,215*	0,142	0,180	0,163	0,105	-0,204*	0,385**	0,853**	0,853**	0,559**	0,996**	0,573**	1
	Sig. (2 tailed)	0,000	0,328	0,021	0,131	0,055	0,081	0,266	0,029	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	

Notas: (1) Na parte inferior da diagonal da tabela é apresentado o resultado do teste não paramétrico (*Spearman's Rho*), enquanto na parte superior é apresentado o teste paramétrico (Pearson Correlation). (2) A variável AUDIT foi excluída dos testes estatísticos por apresentar uma alta correlação com TIPO tanto no teste paramétrico como não paramétrico. (3) * para 5% de significância;

** para 1% de significância; e *** para 10% de significância.

Fonte: Autora (2013)

APENDICE G - Teste de diferenças de médias do Índice de Transparência Pública Federal – ITPF

Painel 1: Teste não paramétrico para amostras independentes (*Mann-Whitney*)

<u>Índices de Transparência</u>	<u>Grupo1: Autarquia (n= 37) e Fundação (n=14)</u>					<u>Grupo 2: Autarquia(n = 37) e Órgão Público (n= 64)</u>					<u>Grupo 3: Fundação (n = 14) e Órgão Público (n= 64)</u>				
	<u>Mann- Whitney U</u>	<u>Wilcoxon W</u>	<u>Z</u>	<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>	<u>Mann- Whitney U</u>	<u>Wilcoxon W</u>	<u>Z</u>	<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>	<u>Mann- Whitney U</u>	<u>Wilcoxon W</u>	<u>Z</u>	<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>
ITPF_DIC	236,500	939,500	-,475	,635	,642	538,000	2618,000	-4,554	,000	,000	150,500	2230,500	-3,875	,000	,000
ITPF_POL	251,000	954,000	-,169	,866	,876	551,000	2631,000	-4,462	,000	,000	168,000	2248,000	-3,646	,000	,000
ITPF_DIC_OBG	225,500	928,500	-,711	,477	,485	403,000	2483,000	-5,515	,000	,000	85,500	2165,500	-4,729	,000	,000
ITPF_DIC_VOL	256,000	361,000	-,063	,949	,954	668,500	2748,500	-3,643	,000	,000	244,000	2324,000	-2,665	,008	,007
ITPF_POL_OBG	234,500	937,500	-,517	,605	,612	402,000	2482,000	-5,512	,000	,000	83,000	2163,000	-4,752	,000	,000
ITPF_POL_VOL	253,000	358,000	-,127	,899	,909	667,000	2747,000	-3,644	,000	,000	265,000	2345,000	-2,383	,017	,016

Painel 2: Teste não paramétrico para amostras pareadas (*Wilcoxon Z*)

<u>Índices de Transparência</u>	<u>Total (n=115)</u>			<u>Z</u>	<u>Autarquias (n=37)</u>		<u>Z</u>	<u>Fundação (n=14)</u>		<u>Z</u>	<u>Órgão Público (n=64)</u>	
	<u>Z</u>	<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>		<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>		<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>		<u>Sig. Assint. (2 caudas)</u>	<u>Sig exata (2 extremidades)</u>
ITPF_POL ITPF_DIC	-9,246 ^b	,000	,000	-5,303 ^b	,000	,000	-3,296 ^b	,001	,000	-6,835 ^b	,000	,000
ITPF_POL_OBG ITPF_DIC_OBG	-7,341 ^c	,000	,000	-2,482 ^c	,013	,012	-2,481 ^c	,013	,010	-6,467 ^c	,000	,000
ITPF_POL_VOL ITPF_DIC_VOL	-6,600 ^b	,000	,000	-4,413 ^b	,000	,000	-1,099 ^b	,272	,296	-5,450 ^b	,000	,000

Nota: (a). *Wilcoxon Signed Ranks Test*; (b) Com base em classificações negativas; (c) Com base em classificações positivas. (d) As observações (n) representam o somatório do quantitativo de entes públicos do grupo. (1) **ITPF_DIC**: índice de transparência pública federal binário (1= presença e 0 = ausência do item); **ITPF_POL**: índice de transparência pública federal agregado a relevância. (2) **OBG e VOL** segregação dos índices em obrigatório, com base na legislação de prestação de contas, e voluntário.

Fonte: Autora (2013)

APÊNDICE H - Resultado dos testes dos modelos de regressão linear com beta não padronizado (n= 115 entes públicos)

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{PORTE}_i + \beta_2 \text{DEMO}_i - \beta_3 \text{TAM_NG}_i + \beta_4 \text{TIPO}_i + \beta_5 \text{BP}_i + \beta_6 \text{ACESS}_i + \beta_7 \text{REC_ORC}_i + \beta_8 \text{DEP_FED}_i + \mu_i$$

(MQO)

Variável dependente:		ITPF_DIC	ITPF_POL	ITPF_DIC OBR	ITPF_POL OBR	ITPF_DIC VOL	ITPF_POL VOL
Incentivos	Variáveis independentes (sinal esperado)	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
	Constante	0,425 (11,175) 0,000	0,435 (10,903) 0,000	0,725 (15,746) 0,000	0,722 (15,184) 0,000	0,118 (2,705) 0,008	0,118 (2,545) 0,012
POLÍTICO	PORTE (+)	0,013 (1,047) 0,298	0,012 (0,965) 0,337	0,018 (1,184) 0,239	0,015 (0,989) 0,325	0,014 (1,028) 0,306	0,016 (1,049) 0,296
INSTITUCIONAL	DEMO (-)	8,924E-008 (1,672) 0,097	9,379E-008 (1,675) 0,097	6,789E-008 (1,051) 0,296	6,860E-008 (1,029) 0,306	1,171E-007 (1,920) 0,058	1,307E-007 (2,001) 0,048
	TAM_NG (-)	-0,001 (-0,249) 0,804	-0,001 (-0,246) 0,806	-0,002 (-0,400) 0,690	-0,002 (-0,357) 0,722	-0,001 (-0,162) 0,856	-0,001 (-0,216) 0,830
SOCIAL	ACESS (+)	0,028 (2,058) 0,042	0,030 (2,139) 0,035	0,041 (2,561) 0,012	0,045 (2,671) 0,009	0,015 (0,986) 0,326	0,017 (1,015) 0,312
FINANCEIRO	REC_ORC (+)	1,119E-010 (1,397) 0,165	1,225E-010 (1,458) 0,148	1,310E-010 (1,352) 0,179	1,401E-010 (1,400) 0,165	8,344E-011 (0,911) 0,364	9,239E-011 (0,943) 0,348
	DEP_FED (+)	-0,002 (-0,346) 0,730	-0,003 (-0,403) 0,688	0,002 (0,218) 0,828	0,002 (0,219) 0,827	-0,004 (-0,605) 0,546	-0,005 (-0,726) 0,470
GOVERNAMENTAL	TIPO (+)	0,064 (4,065) 0,000	0,068 (4,059) 0,000	0,101 (5,258) 0,000	0,105 (5,322) 0,000	0,055 (3,024) 0,003	0,058 (2,997) 0,003
	BP (-)	-0,079 (-2,422) 0,017	-0,083 (-2,419) 0,017	-0,124 (-3,141) 0,002	-0,127 (-3,130) 0,002	-0,032 (-0,868) 0,387	-0,032 (-0,806) 0,422
	R ² Ajustado	0,344	0,342	0,455	0,409	0,176	0,175
Parâmetros dos modelos	Durbin-Watson	1,587	1,584	1,907	1,909	1,452	1,459
	F-estatístico	8,474	8,399	12,900	12,262	4,468	4,463
	Sig	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Nota: (1) A tabela apresenta o coeficiente beta não padronizado e os respectivos níveis de significância. (2) Os valores entre parênteses de referem à estatística t. (3) **PORTE**: LOG nº de servidores; **DEMO**: custo de pessoal/nº servidores; **TAM_NG**: cargo do dirigente e os cargos diretamente subordinados; **REC_ORC**: LOG da receita; **DEP_FED**: transferências orçamentárias/receitas orçamentárias; **ACESS**: variável dummy da divulgação, no site, do relatório de gestão de 2010; **TIPO**: variável dummy da administração indireta; **BP**: quantitativo de cargos em comissão dividido pelo número de servidores. (4) Os entes classificados no grupo “1” correspondem: (a) **ACESS**: entes que divulgam o relatório de gestão no site e (b) **TIPO**: entes que pertencem à administração pública indireta. (5) **MQO**: Mínimo Quadrado Ordinário.

Fonte: Autora (2013).