



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADEILDO ANTONIO DO NASCIMENTO

**A influência da transparência pública no controle de irregularidades dos atos de gestão
dos recursos federais transferidos aos municípios brasileiros**

NATAL/RN

2021

ADEILDO ANTONIO DO NASCIMENTO

A influência da transparência pública no controle de irregularidades dos atos de gestão dos recursos federais transferidos aos municípios brasileiros

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Estudo dos Impactos da Contabilidade nas organizações e na sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Marcio Gomes

Coorientador: Prof. Dr. Luís Manuel Esteves da Rocha Vieira

NATAL/RN

2021

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas – CCSA

Nascimento, Adeildo Antonio do.

A influência da transparência pública no controle de irregularidades dos atos de gestão dos recursos federais transferidos aos municípios brasileiros / Adeildo Antonio do Nascimento. - 2021.

65f.: il.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Ciência Contábeis. Natal, RN, 2021.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Marcio Gomes.

Coorientador: Prof. Dr. Luís Manuel Esteves da Rocha Vieira.

1. Auditoria Governamental - Dissertação. 2. Transparência pública - Dissertação. 3. Irregularidades - Gestão pública - Dissertação. I. Gomes, Anailson Marcio. II. Vieira, Luís Manuel Esteves da Rocha. III. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. IV. Título.

RN/UF/Biblioteca CCSA

CDU 336.146

ADEILDO ANTONIO DO NASCIMENTO

A influência da transparência pública no controle de irregularidades dos atos de gestão dos recursos federais transferidos aos municípios brasileiros

Projeto de Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à elaboração da Dissertação.

Aprovado em: ___ / ___ / ___

COMISSÃO AVALIADORA

Prof. Dr. Anailson Marcio Gomes
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
(Presidente da Comissão - Orientador)

Prof. Dr. Luís Manuel Esteves da Rocha Vieira
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
(Coorientador)

Prof. Dr. Victor Branco de Holanda
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
(Avaliador Interno)

Prof. Dr. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa
Controladoria-Geral da União - CGU
(Avaliador Externo)

AGRADECIMENTOS

Á Deus por me dar a oportunidade de acordar todas as manhãs.

A meus pais Beatriz e Antonio (in memoriam) pelo exemplo de retidão e honestidade que sempre pautaram suas vidas.

Ao professor Anailson pela orientação responsável e competente, especialmente pelas cobranças discretas e sutis, que se tornaram incentivos indispensáveis no decorrer desse trabalho.

Ao professor Luís pela mão amiga e colaboração fundamental no desenvolvimento desse trabalho.

Aos colegas da turma de mestrado pela solidariedade no desempenho das atividades, minimizando o peso desafiador de cada compromisso.

Aos professores do PPGCon profissionalismo e respeito empregados na condução das aulas.

Aos professores da banca examinadora pelas ricas e valiosas contribuições que permitiram melhorias fundamentais nesse trabalho.

A toda equipe responsável pela coordenação do PPGCon pela dedicação e presteza no atendimento e orientações necessárias.

À Controladoria-Geral da União – CGU por me proporcionar a participação nesse programa de formação.

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a relação entre a transparência pública dos municípios brasileiros e o quantitativo de irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União. Ademais, investigando-se também a influência de outros fatores relacionados, especificamente, aspectos socioeconômicos e da condição financeira desses municípios. Como indicador de irregularidades adotaram-se os relatórios das auditoria realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), ao passo que para a mensuração da transparência pública foram utilizadas as notas obtidas pelos municípios no Ranking Nacional de Transparência, com parâmetros estabelecidos em dispositivos legais como Lei Complementar 101 (2000), Lei Complementar 131 (2009) e da Lei de Acesso à Informação nº 12.527 (2011) que visam implementar a transparência das contas públicas. Para tanto, o estudo adota como plataforma teórica a teoria da agência, teoria da escolha pública e da *accountability*, relacionando seus conceitos com o dever de prestar contas (auditoria pública) e com a transparência pública. A amostra foi composta por 167 relatórios de auditoria da CGU, selecionados aleatoriamente, publicados entre 2014 e 2016. Realizaram-se análises estatísticas descritivas, análise de correlação e regressão linear múltipla pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO). Os resultados obtidos não permitem aferir associação estatisticamente significativa entre os índices de transparência pública dos municípios e as irregularidades praticadas pelos prefeitos. Quanto à influência de fatores socioeconômicos e da condição financeira dos municípios, identificou-se a associação estatisticamente significativa da escolaridade da população e da receita *per capita* sobre o quantitativo de irregularidades constatadas na gestão.

Palavras-Chave: Auditoria Governamental; Transparência pública; Irregularidades na gestão pública

ABSTRACT

This research aimed to analyze the relationship between the public transparency of Brazilian municipalities and the amount of irregularities in the acts of management of public resources transferred by the Union. Furthermore, it was also investigated the influence of other factors related, specifically, socioeconomic aspects and the financial condition of these municipalities. As an indicator of irregularities, the audit reports adopted by the Controladoria-Geral da União (CGU) were adopted, while for the measurement of public transparency, the scores obtained by the municipalities in the National Transparency Ranking were used, with parameters established in Complementary Law 101 (2000), Complementary Law 131 (2009) and Information Access Law - 12.527 (2011) which all aim to implement transparency in public accounts. To this end, this study adopts agency theory, theory of public choice and accountability as a theoretical platform, relating its concepts to the duty of accountability and public transparency. The sample consisted of 167 CGU audit reports, randomly selected, published between 2014 and 2016. Descriptive statistical analyzes, correlation analysis and multiple linear regression were performed. The results obtained do not allow to assess a statistically significant association between the indexes of public transparency in the municipalities and the irregularities practiced by the mayors. As for the influence of socioeconomic factors and the financial condition of the municipalities, a statistically significant association was identified between the population's education and income per capita to the number of irregularities found in management.

Keywords: Government Audit; Public transparency; Irregularities in public management

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Resumo das variáveis.....	33
Tabela 2 - Teste de normalidade para as variáveis da pesquisa.	39
Tabela 3 - Análise descritiva da variável IRG.....	41
Tabela 4 - Análise descritiva da variável IRG por região.....	41
Tabela 5 - Análise de variáveis explicativas.....	42
Tabela 6 - Análise da variável escolaridade do gestor (ESGE).....	43
Tabela 7 - Indicadores estatísticos para a variável ITM.....	44
Tabela 8 - Análise descritiva da variável ITM por região.....	45
Tabela 9 - Matriz de correlação entre as variáveis.....	46
Tabela 10 - Diagnóstico FIV para multicolinearidade.....	47
Tabela 11 - Regressão linear múltipla.....	47

Lista de Siglas e Abreviaturas

- CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
- CGU – Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União
- CNMP – Conselho Nacional do Ministério Público
- DOU – Diário Oficial da União
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- LAI - Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011)
- LC - Lei Complementar
- LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101/2001)
- MPF – Ministério Público Federal
- PIB – Produto Interno Bruto
- SCI – Sistema de Controle Interno
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional
- TCU – Tribunal de Contas da União
- TSE – Tribunal Superior Eleitoral
- UF - Unidade da Federação

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
1.1.	CONTEXTUALIZACAO.....	12
1.2.	PROBLEMA DA PESQUISA.....	16
1.3.	OBJETIVO GERAL E ESPECIFICOS	19
1.3.1.	Objetivo Geral	19
1.3.2.	Objetivos Específicos.....	20
1.4.	JUSTIFICATIVA, ORIGINALIDADE E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	20
1.5.	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	22
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1.	AUDITORIA GOVERNAMENTAL	22
2.1.1.	Sistema Controle Interno no Poder Executivo Federal (SCI).....	22
2.1.2.	O programa de Fiscalização de Entes Federados.....	26
2.2.	TRANSPARÊNCIA PÚBLICA.....	26
2.2.1.	Teoria da Agência	27
2.2.2.	Transparência pública como instrumento de <i>accountability</i>	28
2.2.3.	Estudos Anteriores	29
2.3.	HIPÓTESES DA PESQUISA	34
2.3.1.	Influência de Fatores Socioeconômicos.....	34
2.3.2.	Influência da Condição Financeira.	36
2.3.3.	Transparência e Controle da Gestão Pública	36
2.3.4.	Modelo conceitual a partir das hipóteses de pesquisa.....	37
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	39
3.1.	POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS.....	39
3.2.	VARIÁVEIS DE INTERESSE E MODELO ECONOMETRICO.....	42
3.2.1.	Variável dependente	43
3.2.2.	Variáveis independentes.....	44

3.2.3.	Modelo econométrico.....	46
3.2.4.	Análise estatística preliminar da base de dados.....	47
4.	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	49
4.1.	ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS.....	49
4.2.	ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS	53
4.3.	ANÁLISE DA REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA	55
4.4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS HIPÓTESES.....	56
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
	REFERÊNCIAS.....	61

1. INTRODUÇÃO

Essa seção apresenta uma exposição sobre a contextualização do tema e estabelece um panorama a respeito de auditoria governamental e os fatores, como a transparência pública e indicadores socioeconômicos e da condição financeira, que podem influenciar essa atividade. Apresenta a problematização do tema e insere a questão norteadora desse estudo, dando a conhecer os respectivos motivos que justificam o desenvolvimento desta pesquisa. Delineia os objetivos gerais e específicos do trabalho e apresenta sua estruturação.

1.1. CONTEXTUALIZACAO

Desde a Carta de 1824 o tema controle foi tratado em matéria constitucional determinando a implementação do orçamento anual e definindo o Tesouro Nacional como regulador. A Constituição atual determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, seja exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (CF, 1988).

Na Lei n.º 4.320/64, no artigo 75, se esboçou uma visão do que seria controle, ao se estabelecer que controle da execução orçamentária compreende: a legalidade dos atos de receita e de despesa, criação e extinção de direito e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. No artigo 76 da mesma norma determina-se que o Poder Executivo exercerá todas as competências prevista no artigo anterior, sem prejuízo das competências do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. Até então tinha-se uma visão de controle interno voltado para aspectos formais.

Com a publicação do Decreto n.º 93.874/86 o controle foi tratado, ainda que de forma embrionária, como um sistema. A Constituição Federal (1988) no artigo 74, além de elencar as competências do controle interno, expõe a necessidade de que essas competências sejam exercidas por meio de um sistema integrado entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Neste sentido, foi implementado o Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal com a publicação da Lei nº 10.180 (2001). Atualmente a estrutura vigente do SCI está estabelecida na Lei nº 13.844 (2019) e no Decreto nº 9.681 (2019). No inciso I do

referido decreto define a Controladoria Geral da União (CGU) como Órgão Central desse sistema e lhe atribui as competências de defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, ouvidoria e incremento da transparência e da integridade da gestão no âmbito do Poder Executivo federal.

Por meio da auditoria pública a CGU avalia a regularidade na aplicação dos recursos públicos transferidos da União Federal aos municípios para implementação das políticas públicas locais. Dentre os diversos meios de escolha dos municípios que serão auditados, o de maior materialidade e relevância é o efetuado a partir de sorteios públicos. Sendo assim, uma das formas da União prestar contas ao cidadão dos recursos dispendidos do seu orçamento ocorre mediante a publicação dos relatórios de auditoria realizadas nos municípios.

Nesses relatórios são identificadas as falhas que, de algum modo, tenham contribuído negativamente com a execução da política de governo. Vale registrar que nem todas as irregularidades encontradas devem ser vistas como atos deliberados de cometer fraudes ou desvios de recursos (Sodré & Alves, 2010). Entretanto, neste estudo serão consideradas todas as constatações registradas nos relatórios, tendo em vista que essas falhas representam falta de controle adequado da administração dos recursos municipais e esse descaso ou ineficiência na gestão, prejudicam a *accountability* e favorecem a ação de agentes mal intencionados.

É importante destacar que os controles sejam não só capazes identificar irregularidades cometidas por responsáveis por atos e fatos de gestão que marcaram historicamente a deficiência dos serviços públicos, mas também tenham influência positiva na divulgação de informações indispensáveis para fomentar o incremento da transparência na gestão pública.

É notório o aumento da conscientização da sociedade civil organizada em busca de cada vez mais conhecer e exigir uma nova postura dos órgãos públicos, fazendo valer seus direitos de cidadão e cobrando serviços mais eficazes e eficientes. Nesse sentido, se faz necessário que cada órgão ou entidade públicos justifiquem sua manutenção, já que toda organização necessita encontrar meios que a permitam atingir seus objetivos, melhorar seus resultados e preservar sua existência (Castro 2009).

A Constituição Federal (CF) de 1988 delinea um modelo de transparência para a Administração Pública, no artigo 5º, XXXIII, no qual consagra o direito de o cidadão obter junto aos órgãos governamentais as informações de seu interesse individual ou coletivo (Brasil, 1988). Normas infraconstitucionais como a Lei Complementar (LC) n. 131 (2009) e a Lei nº 12.527 (2011), cuidam da regulamentar a aplicabilidade desse direito, estabelecendo procedimentos e regras aplicáveis a todas as esferas de governo, para o acesso à informação,

podendo ser por iniciativa do ente governamental (transparência ativa) ou por solicitação do interessado alheio à administração (transparência passiva).

Para tornar a transparência um mecanismo efetivo de exercício pleno da democracia pelo cidadão, entretanto, é primordial que os atos de gestão estejam abertos à sociedade. Por isso, a transparência é considerada um valor democrático por excelência que sustenta um governo confiável de alto desempenho e responsável (Grimmelikhuijsen & Welch, 2012).

Embora ainda não seja o ideal, é perceptível que a sociedade tem amadurecido e com isso tido maior participação na vida política de sua comunidade, fazendo com que o tema transparência ganhasse destaque e relevância, deixando de ser mera previsão normativa, tornando-se instrumento de efetiva participação social, consagrando o Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, nos últimos anos, têm surgido muitos portais de transparência por iniciativas de programas governo aberto como meio de difusão dos atos da gestão pública. A criação desses portais visa promover a transparência para fins de responsabilização de gestores públicos e a reutilização dos dados divulgados com valores sociais ou econômicos (Linders & Wilson, 2011).

As ações, que visem aperfeiçoar os mecanismos de transparência de informações que afetam a gestão pública, são vistas como boas práticas de governança, que convergem com a denominada Nova Gestão Pública. Pode-se assim dizer que a transparência é um importante elemento de transformação da administração pública e de governança moderna (Piotrowsky & Van Ryzin, 2007).

Há diferentes definições de transparência, todavia, o ponto de convergência reside em que a acessibilidade da informação é ponto principal (Sol, 2013), sendo necessário ainda que essas informações sejam tempestivas e confiáveis a todas as partes interessadas (Kaufmann e Kraay 2002). Nessa mesma linha (Kim, Halligan, Cho, Oh, & Eikenberry, 2005) destacam algumas características da transparência como a informação livre, disponível, compreensível, completas e diretamente acessível e acrescentam que a transparência também está associada a questões morais e políticas, tais como honestidade, lisura e abertura.

Assim, pode-se afirmar que a transparência de uma gestão está na capacidade de refletir ou de externar o nível de esclarecimento de suas ações e processos aos interessados, mediante a divulgação de informações, de modo a divulgar precisamente o que instituição faz (Kopits & Craig, 1998; Bellver & Kaufmann, 2005). Na administração pública esse dever de informar seria ainda maior, tendo em vista a origem pública dos recursos administrados.

Por meio do voto, o eleitor legitima o gestor público a agir em seu nome, por um determinado período, para executar as políticas públicas que melhor represente o interesse da sociedade (Viana, 2010). Esse pacto firmado entre as partes, no qual o contratante (principal) delega ao agente a prerrogativa para que este exerça sua vontade, encontra respaldo na Teoria de Agência (Jensen e Meckling, 1976).

Nas decisões de quais políticas executar o gestor não elimina seus próprios interesses que podem ser conflitantes com os interesses do eleitor. No contexto da Teoria da Escolha Pública, isso ocorre em razão de que o homem procura maximizar seus ganhos (Buchanan & Tullock, 1962), é egoísta e racional (Mueller, 1976). Uma das causas desses conflitos decorrem da assimetria informacional que coloca o gestor público em vantagem em relação ao cidadão, já que aquele possui mais informações do que ocorre na gestão (Slomski, 2010).

Nesse contexto a transparência pode ser um instrumento essencial para reduzir a assimetria de informação e aumentar o grau de confiança nos atores políticos, minimizando os conflitos de interesses (Queiroz, Nobre, da Silva & Araújo, et al 2013).

A transparência é fundamental também no processo de desenvolvimento e atuação do controle social e para a melhoria da *accountability*, que no entendimento de Pinho e Sacramento (2009), envolve responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas. No que se refere às atividades de transparência e controle interno a Controladoria-Geral da União tem responsabilidades estabelecidas em normas.

Nesse sentido, torna-se necessário analisar a relação entre a transparência pública dos municípios brasileiros e o quantitativo de irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União, para tanto, utilizando-se aquelas encontradas nos relatórios de auditoria emitidos a partir de ações de controle realizadas pela Controladoria-Geral da União.

Para tanto, podendo-se utilizar como suporte a Teoria de Agência, que, no caso da administração pública pode ser entendida como contrato firmado entre o principal, que é o cidadão, e o agente, representado gestor público (Jensen e Meckling, 1976). Essa relação contratual pode ser afetada pelas escolhas do agente, que, no intuito de maximizar seus ganhos, pode tomar decisões conflitantes com os interesses do principal, o que tem sustentação na Teoria da Escolha Pública (Buchanan & Tullock, 1962).

Inserir-se, nesse contexto a transparência pública que, nesse estudo, surge como ferramenta capaz de influenciar na assimetria informacional, especialmente aquela originada nas ações do agente de difícil observação pelo principal (Slomski, 2005). Isso tem efeito positivo na melhoria da *accountability*.

1.2. PROBLEMA DA PESQUISA

Algumas democracias do mundo, como Suíça, Canadá, Estados Unidos e o Brasil, dentre outras são constituídos como Federação, nas quais a organização política é dividida entre um governo central e governos regionais, cabendo a cada um a responsabilidade por determinadas políticas públicas em áreas específicas.

Para Musgrave (1959) a forma de intervenção estatal ocorre por meio das três funções econômicas da política pública: a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora. Essas três funções consistem, respectivamente, no fornecimento eficiente de bens e serviços públicos; na distribuição equitativa da renda; e na promoção do crescimento econômico sustentável, com baixo desemprego e estabilidade de preços (Matias-Pereira, 2013).

As políticas alocativas caberiam preponderantemente aos governos locais, que teriam maior facilidade em ajustar os recursos às demandas da população e assim maximizar o bem-estar social, por conhecerem melhor a jurisdição na qual atuam (Oates, 2005). As políticas de redistribuição devem ser centralizadas para se evitar que indivíduos mais ricos se esquivem de se estabelecer em locais com maior carga tributária e a tendência dos mais pobres buscarem locais onde as transferências sociais são mais vantajosas (Oates, 2005; Diniz, 2012). Também ficariam sob a responsabilidade do governo central as políticas estabilizadoras, porque essas políticas se adotadas por governos locais não teriam eficácia, em função de que os efeitos dessas medidas não se devem limitar a determinada região do país (Oates, 1972).

O modelo de distribuição de competências como atualmente no Brasil, resulta em grande sobreposição de tarefas entre os três níveis governamentais (Mendes, 2013), tendo em vista que Constituição Federal (Brasil, 1988) estabelece competências comum às três esferas de governo, exigindo esforços coordenados de atuação para consecução das determinadas políticas públicas.

Apesar das falhas no modelo descentralizado, ainda não se encontrou um substituto ideal capaz de dar solução definitiva ao problema. De acordo com (Diniz, 2012; Mendes, 2013) tanto nos governos totalmente centralizados, quanto nos governos completamente descentralizados são encontradas imperfeições e a identificação do grau ótimo de descentralização é um dos desafios da teoria do Federalismo Fiscal (Diniz, 2012).

Para a fiscalização desses recursos repassados aos entes subnacionais, foi instituído no âmbito do Poder Executivo Federal o Sistema de Controle Interno (SCI), sem prejuízo da atuação dos demais órgãos incumbidos do dever de fiscalização. Atualmente essas competências de atua como SCI estão atribuídas a Controladoria-Geral da União (CGU). O

principal mecanismo utilizado para definir quais municípios serão auditados é o sorteio público. O resultado de cada auditoria é consolidado em relatórios contendo as irregularidades encontradas de forma a prestar contas à sociedade.

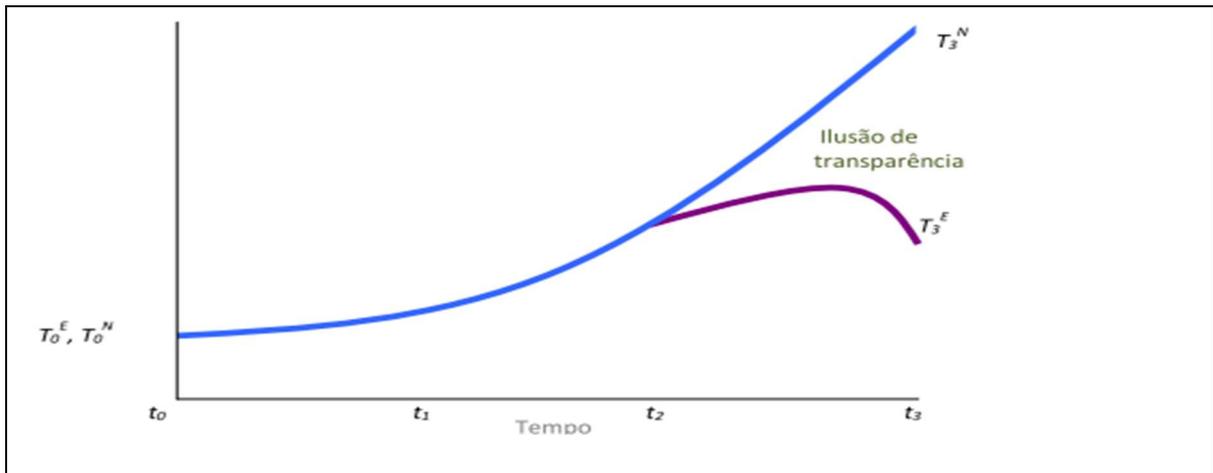
Independente da atuação da CGU cada gestor local tem obrigação de prestar contas dos recursos por ele geridos. O direito à transparência é garantido ao cidadão no texto constitucional e é uma das características fundamentais do conceito republicano. Depois da publicação da Constituição da Federal (1998) foram introduzidas no arcabouço legislativo outros normativo infraconstitucionais com o objetivo de explicitar e operacionalizar o exercício desses direitos.

No que se refere à explicitação, ainda quando a internet era produto acessível apenas a uma parte restrita da população, a Lei Complementar nº 101 (2000) já estabelecia a obrigatoriedade de ampla publicação de planos, orçamentos e prestações de contas em meios eletrônicos de acesso público. Este normativo foi alterado quase dez anos depois, por meio da Lei Complementar nº 131 de (2009), com o fim de esmiuçar o dever de informar, estabelecendo que as informações financeiras de todos os municípios brasileiros devem ser disponibilizadas em tempo real.

A Lei nº 12.527(2011) conhecida como Lei de Acesso à Informação foi publicada com o objetivo de regular o modo como o cidadão efetivamente pode exercer esse direito de ser informado. Ainda assim, apesar de toda a regulamentação disponível, Silva e Bruni (2019) constataram que houve incremento na quantidade de portais de transparência, entretanto, em razão desses portais não fornecerem informações completas e consistentes ao cidadão, faz prevalecer a percepção de que a informação fornecida pelos governos não atinge seu objetivo. Nesse mesmo sentido verifica-se os estudos de Coelho, Silva, Cunha e Teixeira (2018) e Raupp e Pinho (2016).

Para Baldissera, (2020) a transparência só é efetiva quando as informações disponibilizadas pelo governo apresentam atributos que permitam aos receptores processarem, compreenderem e utilizarem essas informações. Quando não há assimilação pelo cidadão essa transparência é apenas nominal (Heald, 2006), causando, assim uma transparência ilusória, conforme demonstrado na Figura 1 a seguir.

Figura 1 – Ilusão de Transparência



Fonte: Zuccolotto (2014), adaptado de Heald (2006).

Sendo assim, a ilusão de transparência associa-se à ideia de qualidade, utilidade, suficiência e assimetria de informação. A informação pode estar disponível, mas lhe faltam os atributos qualitativos, como frequência, formato, uniformidade, dentre outros aspectos (Baldissera, 2018).

Tal situação pode ocorrer porque muitos gestores resistem em reter as informações, seja por dificuldades técnicas ou financeiras, ou mesmo por serem egoístas e racionais (Mueller, 1976). Deste modo, optam pela escolha que melhor lhes convenha, buscando maximizar seus ganhos (Buchanan & Tullock, 1962). Com isso, protegendo seus interesses, evidenciando o conflito de agência, uma vez que, embora o agente (gestor) atue no interesse do principal (eleitor) aquele não descarta seus próprios interesses (Piotrowski & Bertelli, 2010).

Nesse contexto, o ganho para o gestor pode ser ocultar informações que, se conhecidas, podem interferir numa reeleição sua ou numa eleição de determinado coligado que compactua de interesses comuns. Tais comportamentos estabelecem a assimetria de informação, com impacto negativo na atuação da sociedade no controle dos gastos públicos, interferindo na *accountability* da gestão municipal.

Diante do exposto, é fundamental que se busque desvendar a transparência pública e fatores associados que possam estar relacionados à assimetria informacional. Com isso, tendo-se o objetivo de aproximar o cidadão ao contexto da gestão pública e torná-la efetivo instrumento de diminuição assimetria da informação (Queiroz et al., 2013).

Essa pesquisa propõe-se então a avaliar a relação entre a transparência pública dos municípios brasileiros e o quantitativo de irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União. Ademais, investigando-se também a influência de outros

fatores relacionados, especificamente, aspectos socioeconômicos (Silva e Bruni 2019; Baldissera 2018; Fiirst et al. 2017; Alcaide Muñoz et al. 2017; Anjos e Bartoluzzio 2016; Guillamón et al. 2016; Lowatcharin e Menifield 2015; Pérez et al. 2014; Sol 2013; Wright 2013; Miranda 2011); e da condição financeira desses municípios (Silva e Bruni, 2019; Wright 2013; Ribeiro e Zuccolotto 2012), e os fatores relacionados à atuação do controle de contas públicas (Sodré e Alves 2010; Zamboni 2007; Santana 2008; Ferraz e Finan 2005), utilizando como referência o Ranking Nacional de transparência, conforme Baldissera (2018).

Considerando o exposto pelas discussões desses estudos anteriores, e com intuito avançar e contribuir com a discussão que envolve o tema da transparência, tem-se como intuito responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre a transparência pública dos municípios brasileiros e o quantitativo de irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União? A resposta a essa problemática não se limitará a uma relação de determinação, mas sim em reconhecer as principais implicações e discussões que envolvem a transparência pública e as irregularidades registradas nos relatórios de ações de controle da CGU.

Com fundamento na Teoria da Escolha Pública e na Teoria da Agência buscou-se, por meio dessa pesquisa, observar também a influência de características socioeconômicas e da condição financeira nas irregularidades detectadas nas gestões das municipalidades estudadas.

Portanto, além de conhecer melhor as irregularidades na gestão dos recursos públicos geridos pelos municípios, o estudo procura observar e entender os principais fatores que podem exercer influência nessas irregularidades.

1.3. OBJETIVO GERAL E ESPECIFICOS

Estabelecido o problema de pesquisa, é necessário estabelecer os objetivos que possam auxiliar na busca de uma resposta à questão de pesquisa. Para Fachin (2002) objetivos são o fim que se propõe a atingir com a pesquisa, relacionada diretamente ao fato de tentar dar uma resposta ao problema formulado.

1.3.1. Objetivo Geral

Diante do problema apresentado, o objetivo geral desse estudo é: analisar a relação entre a transparência pública dos municípios brasileiros e o quantitativo de irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União.

1.3.2. Objetivos Específicos

Na busca do objetivo geral serão estabelecidos como objetivos específicos os seguintes:

- a) Verificar a relação de associação entre o ranking de transparência dos municípios e o quantitativo de irregularidades constatadas nos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela união aos municípios;
- b) Apurar a influência de indicadores socioeconômicos, relativos à comunidade e ao gestor público, sobre as irregularidades constatadas nos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela união aos municípios;
- c) Analisar o efeito de indicadores da condição financeira nas irregularidades dos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela união aos municípios.

1.4. JUSTIFICATIVA, ORIGINALIDADE E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A realização de fiscalizações de recursos públicos nos municípios pela CGU tem-se demonstrado uma importante ferramenta de atuação de controle, no sentido de que é um meio de evidenciar aos gestores locais as deficiências de gestão, possibilitando a atuação corretiva. Por não raras situações também permite identificar desvios que acabam fornecendo subsídio à atuação dos demais órgãos de defesa do patrimônio público.

Por outro lado, o Ranking Nacional de Transparência trouxe, pela primeira vez, um diagnóstico da transparência que inclui todos os municípios brasileiros, possibilitando um comparativo entre controle de gastos, com vistas a melhor aplicação dos recursos públicos e transparência pública. Conhecer os fatores que relacionam esses dois fenômenos amparado em comprovação estatística é primordial no direcionamento de ações que proporcionem melhores formas de controlar e gerenciar os recursos públicos.

Embora se possam encontrar diversos estudos relacionados aos temas transparência e à gestão de recursos públicos, não se identificou nenhum que procure relacionar os dois fenômenos com as métricas propostas nesta pesquisa.

Encontram-se na literatura diversos trabalhos que utilizaram as irregularidades constatadas nos relatórios da CGU como indicador, destacando-se: Ferraz e Finan (2005), para testar as relações entre possibilidade de reeleição o nível de corrupção dos municípios; Weber (2006) para mensurar corrupção e verificar a existência de relação entre corrupção e a densidade associativa dos municípios; Zamboni (2007), para comparar municípios similares que utilizam

ou não o orçamento participativo, objetivando verificar diferenças na gestão dessas localidades; e Miranda (2011) para verificar a relação entre os indicadores sociais e geoeconômicos dos municípios brasileiros na gestão do Programa Bolsa Família.

Com relação ao tema transparência pública as pesquisas de Ribeiro e Zuccolotto (2012) e Wright (2013) focaram apenas na transparência ativa; e Silva e Bruni (2019) direcionado a pesquisar somente a transparência passiva pública nos municípios brasileiros. Baldissera (2018) utilizou o Ranking Nacional de Transparência como indicador com intuito de analisar a influência dos fatores socioeconômicos, financeiros-orçamentários e políticos no índice de transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros, entretanto não há qualquer relação com irregularidades e gestão identificados nos relatórios da CGU.

Como efeito para sociedade em geral, este estudo mostra-se relevante à medida que fornece elementos para atuação do controle social e exercício da cidadania, instrumento fundamental para o exercício da democracia.

Para a CGU, a importância da pesquisa reside no fato de poder fornecer indicativos norteadores de atuação em relação ao planejamento e gestão de riscos relacionados às ações de controle, permitindo atuar mais efetivamente nas localidades com maior deficiência de atuação do gestor na aplicação dos recursos repassados pela União. Pode também fornecer instrumentos úteis para orientação dos ministérios repassadores dos recursos com fim de promoverem o aperfeiçoamento de sistemáticas para fazer frente ao acompanhamento da efetividade das políticas públicas pelas quais são responsáveis.

Identificar a associação entre a transparência, fatores socioeconômicos e da condição financeira sobre o potencial de irregularidades dos atos de gestão de recursos federais proporcionará melhor atuação no compromisso de promover o aperfeiçoamento e a transparência da gestão pública, estabelecida como missão da CGU, além contribuir com suas atribuições estabelecidas na Lei de Acesso à Informação (LAI).

No que se refere à academia e demais pesquisadores, o estudo fornecerá dados científicos que fundamentarão novos estudos capazes de trazerem benefícios a toda a sociedade.

Diante do exposto, em suma, o presente estudo trará como contribuição literária a associação da cultura de controle de gestão e da transparência pública às Teorias da Agência e da accountability. Como resultados práticos contribuirá com a orientação do planejamento da CGU, podendo indicar novos eixos de atuação, tanto nas ações de implementação da transparência, como nas ações de controle. Por fim, contribuindo também para o fortalecimento do controle social na medida que inclui informações científicas da transparência na gestão local.

1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO

Essa pesquisa está organizada em cinco seções: introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise dos resultados e considerações finais. Na parte introdutória é apresentada a abrangência da pesquisa, sua relevância, justificativa, problema e objetivos. Na seção de fundamentação teórica são apresentadas as publicações relevantes relacionadas à área estudada, com o fim de fundamentar o suporte empírico e teórico adequado para o desenvolvimento deste estudo. Na metodologia estão relatados os métodos e procedimentos que serão utilizados no alcance do objetivo da pesquisa. Na seção de análise procura-se demonstrar a forma de se alcançar os objetivos deste estudo. Nas considerações finais apresentaram-se os principais achados da pesquisa e a resposta ao problema analisado, além das implicações dos resultados obtidos no trabalho.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O pressuposto da teoria da agência é que as relações são afetadas pelos problemas de agência existente entre o principal e o agente (JENSEN; MECKLING, 2008). Aplicando-se o conceito ao nas relações governamentais, tem-se a sociedade como principal e a administração pública como agente. Nesse contexto, surge a auditoria governamental como instrumento a ser utilizado para assegurar que os interesses da sociedade sejam preservados pela administração pública. A seguir será apresentado um breve histórico do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e estrutura atual do órgão.

2.1.1. Sistema Controle Interno no Poder Executivo Federal (SCI)

É notório o aumento da conscientização da sociedade civil em busca de cada vez mais conhecer e exigir uma nova postura dos órgãos públicos, fazendo valer seus direitos de cidadão e cobrando serviços mais eficazes e eficientes. Nesse sentido, se faz necessário que cada órgão ou entidade públicos justifique sua manutenção, já que toda organização necessita encontrar

meios que a permitam atingir seus objetivos, melhorar seus resultados e preservar sua existência (Castro 2009).

Por isso, é importante que se implemente controle voltado à garantir informação não quantitativas, como também qualitativa à sociedade e que provenha meios de se imputar responsabilidade aos políticos e de maus gestores de recursos públicos por cometimento de falhas no atendimento da sociedade, de forma expressiva, como é o caso de escândalos históricos relacionados e gestão de recursos públicos.

Para Capovilla et al (2018) Controle Interno como é:

um processo integrado, realizado pela gerência e funcionários de uma organização, desenhado para responder aos riscos e prover segurança razoável de que a organização executará eficazmente suas operações, cumprirá suas obrigações de accountability, leis e regulamentos aos quais está sujeita, e manterá seus ativos protegidos de perda e mau uso, de modo a cumprir a sua missão.

O tema controle interno no Brasil ganhou destaque com a promulgação da Constituição Federal – CF, de 1988. Nela o constituinte manifesta a necessidade de qualificar a prestação de contas ao cidadão, à medida que estabeleceu como princípios da administração pública, eficiência, eficácia e economicidade na execução das políticas públicas. Um dos meios necessários à busca de efetividade desses princípios deixou-se expresso no texto do diploma legal, a importância dos controles internos e externos.

Encontra-se no artigo 70 da Carta Magna, portanto, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (CF, 1988).

O monitoramento e controle das contas públicas, evidentemente, não nasceu em 1988. Na Carta de 1824 o tema já foi tratado em matéria constitucional, cujo texto estabelecia a implementação do orçamento anual e definia Tesouro Nacional como regulador. O controle externo foi oficializado posteriormente, em 1891, com a criação do Tribunal de Contas da União. Já o controle interno foi previsto décadas depois, com a Lei n.º 4.320/64, estabelecendo normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, estados, municípios e Distrito Federal.

O controle previsto no artigo 75 da referida lei, que ainda continua vigente, compreende: a legalidade dos atos de receita e de despesa, criação e extinção de direito e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Em que pese haver diversos normativos abordando o tema, somente com a publicação do Decreto n.º 93.874/86 é que o controle foi tratado, ainda que de forma embrionária, como um sistema.

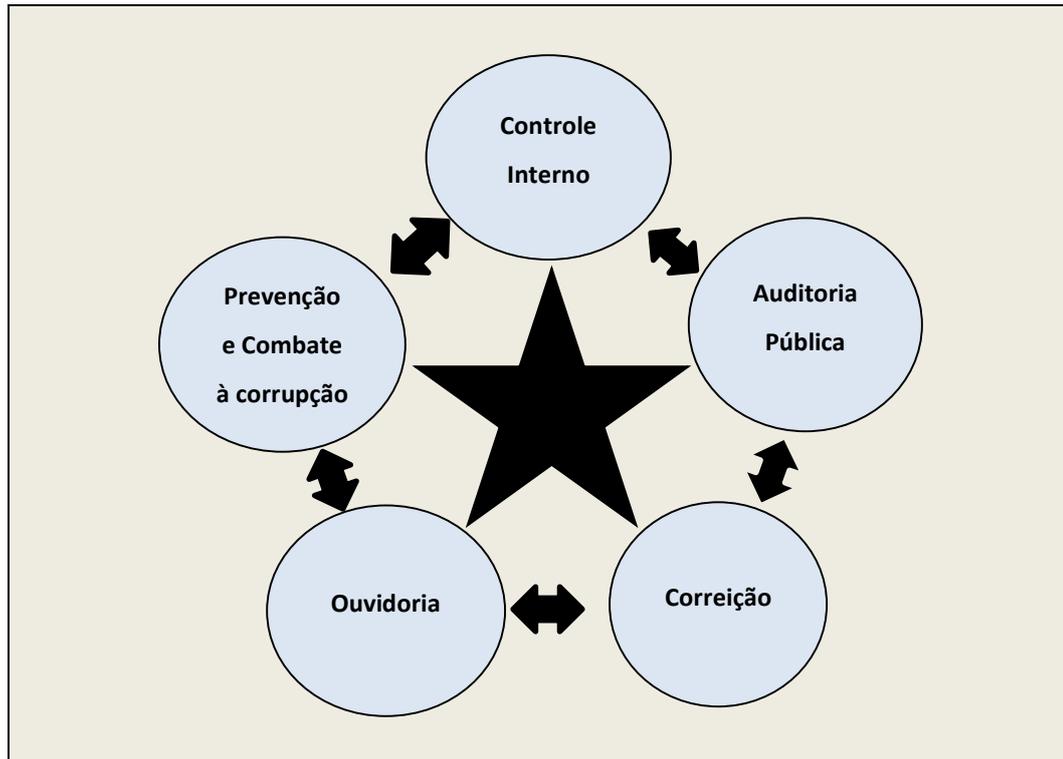
O artigo 74 da CF/88 estabeleceu como finalidades do Sistema de Controle Interno (SCI): avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

Com o intuito de dar respostas tempestivas e adequadas às novas exigências da sociedade, o governo federal procurou implementar um SCI, mas a iniciativa não teve o interesse necessário do legislador. Tanto, que no período de 1994 a 1999, o tema foi regido somente por medidas provisórias, que eram publicadas e vigentes até perderem a validade sem a apreciação requerida pelas casas legislativas. Somente com a publicação da Lei nº 10.180 (2001), que instituiu os Sistemas de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, é que o sistema foi implantado.

Atualmente a estrutura vigente é a que está prevista na Lei nº 13.844 (2019) e no Decreto nº 9.681 (2019). Este último normativo estabelece a Controladoria-Geral da União – CGU, como órgão central dos Sistemas de Controle Interno, de Correição e de Ouvidoria do Poder Executivo federal, cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno – SFC exercer as competências de órgão central do Sistema de Controle Interno. A Figura 2 a seguir mostra as ações da CGU e indica a interação entre essas ações de controle.

Observa-se que as ações, embora segregadas por áreas de atuação, elas funcionam de modo interativo, isto porque, uma ação de controle iniciada na área de auditoria pública pode resultar em outras ações. Como por exemplo, de correição, de combate à corrupção, ou uma outra ação dentro das cinco previstas na Figura 2. Da mesma forma, uma denúncia apresentada na ouvidoria pode resultar em uma ou mais ações, e assim por diante.

Figura 2 – Interação das Ações da CGU



Fonte: Elaborado pelo autor, com base no Decreto nº 9.681 (2019)

Há que se distinguir as atribuições relativas à prevenção da corrupção e combate à corrupção. As ações de prevenção, como sugere a descrição, tem a ver com atividades de cunho preventivo (como concurso de desenhos, palestras, encontros, etc.) dentro outras, que tem o condão de orientar o gestor ou cidadão em relação a como se deve proceder de forma adequada na gestão de recursos públicos.

Por outro lado, as ações de combate à corrupção tem por objetivo, dentre outros, de atuar individualmente ou em conjunto com outros órgãos de proteção do patrimônio público, para evitar que os desvios de recursos públicos ocorram ou recuperar os que já foram definitivamente desviados, representando, portanto, ações de caráter majoritariamente, mas não exclusivamente, repressivo.

Embora as ações estejam atribuídas às diversas secretarias e órgãos, o que ocorre na prática são atividades que interagem entre si e se complementam.

Há uma extensa relação de atividade sob a competência técnica da CGU. Uma dessas atividades está prevista no inciso XIV, do art. 10, do anexo I, do Decreto nº 9.681 (2019), qual seja: “(...) fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento”.

Essas ações de controle no âmbito da CGU podem ter origem em diversas linhas de atuação, entretanto, por ser objeto do presente estudo, será detalhada e enfatizada a operacionalização por meio do Programa de Fiscalização de Entes Federados.

2.1.2. O programa de Fiscalização de Entes Federados

A escolha dos municípios a serem fiscalizados utilizando-se o mecanismo de sorteio foi instituída pela Portaria n.º 247 (2003), com a denominação de Programa de Fiscalização por Sorteio Público - PFSP. Nessa modalidade faziam parte do universo de seleção todos os municípios da federação, exceto as capitais das unidades federativas, os municípios com mais de 500.000 habitantes e aqueles que haviam sido escolhidos nos três últimos sorteios. Ao todo foram realizados 40 eventos de sorteio identificados com numeração de 1º a 40º.

Em 2015, por meio da Portaria 2008 (2015), a CGU introduziu novo critério de seleção de municípios a serem fiscalizados e alterou o nome do evento que passou a ser denominado Programa de Fiscalização de Entes Federados – FEF. Este modelo incorporou o modelo anterior, o PFSP e nessa nova metodologia passou-se a considerar o Sorteio Público e/ou Matriz de Vulnerabilidade como critérios de seleção.

Essa matriz de vulnerabilidade é formada por 12 indicadores divididos em quatro dimensões: controle, transparência, desenvolvimento socioeconômico e materialidade. Cada indicador recebe uma pontuação que pode variar de 1 (baixo) até 4 (muito alto). Os entes federativos podem pontuar de 12 a 48 pontos. Nessa modalidade foram realizados três eventos que passaram a ser nomeados e identificados como 1º ciclo, 2º ciclo e 3º ciclo.

Vale ressaltar que atualmente o FEF é regulamentado pela Portaria 208 (2017) que estabeleceu novos critérios de seleção de municípios, todavia, para esse trabalho torna-se irrelevante, tendo em vista que terá como objeto relatórios emitidos até 2016, portanto, na vigência do normativo anterior. Tal restrição, explicada posteriormente na metodologia, visa a evitar vieses de seleção que prejudiquem a análise, ou seja, garantir uma amostra aleatória de municípios.

2.2. TRANSPARÊNCIA PÚBLICA

A transparência governamental apresenta-se como condição indispensável à accountability, sendo instrumento essencial na consolidação da democracia (Zuccolotto & Teixeira, 2014). A pressão exercida pelos cidadãos para a promoção da excelência do gasto

público, no que se refere à eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, agregada ao interesse de reduzir a corrupção e os abusos de poder (Tejedo-Romero & Araújo, 2018) tem demandado da administração pública a implementação de mecanismos mais efetivos de transparência dos atos de gestão dos governos locais.

2.2.1. Teoria da Agência

Jensen e Meckling (1976) definiram que a Teoria de Agência é um contrato entre uma ou mais pessoas, sendo que o principal é aquele que contrata e delega poder ao contratado (agente) para que este possa tomar decisão em nome do contratante. Pelos serviços prestados o contratado é remunerado e suas decisões precisam de validação do principal.

O principal, no caso do setor público, é o cidadão, que financia as políticas públicas mediante o pagamento de tributos e, por meio do voto, contrata o agente, gestor público, na condição de executor dessas políticas públicas de interesse daquele (Viana, 2010).

Em algum momento, entretanto, esse contrato acaba por sofrer desgastes por não atender plenamente aos interesses das duas partes. Veja-se que, embora o agente atue no interesse do principal, ele não descarta seus próprios interesses (Piotrowski & Bertelli, 2010), caracterizando assim, um problema de agência. Esses conflitos advêm de diversos fatores como, por exemplo, a assimetria informacional que coloca o gestor público em vantagem em relação ao cidadão, já que este possui mais informações da gestão, deixando incertezas na sociedade que não dispõe de meios suficientes para monitorar todas as ações dos servidores públicos (Slomski, 2010).

Uma forma de diminuir a assimetria de informação é melhorando a transparência da gestão pública, proporcionando ao cidadão a oportunidade do exercício pleno da democracia, garantido pela Constituição Federal no art. 5º, XXXIII.

A transparência governamental contempla a disponibilidade de informações oportunas, qualificadas, abrangentes e relevantes (De Ferranti et al. 2009) e aumenta a possibilidade de o cidadão promover o exame minucioso dos diversos componentes políticos (Andersen, 2009).

Para o bom exercício da cidadania os atos de administração pública devem ser o mais transparente possível, por iniciativa do gestor público. Conforme afirmam Harrison et al. (2012) isso abrange a divulgação de todas as políticas e ações de governo, proporcionado um feedback contínuo com o cidadão para que isso possa possibilitar uma avaliação mais ampla dos serviços prestados pelo governo.

Nesse contexto, a transparência é instrumento fundamental no processo de *accountability* por estarem intimamente ligadas (Murillo, 2015). Conforme comentado anteriormente o principal problema de agência no setor público é a assimetria da informação, reforçando que “o fundamental para a institucionalização da *accountability* é reduzir o déficit de informação entre *principals* e *agents*, e propiciar a abertura dos segredos de Estado pela via da transparência” (Filgueiras, 2011).

2.2.2. Transparência pública como instrumento de *accountability*

Pinho e Sacramento (2009) ao estudarem a etimologia e conceito da palavra *accountability* concluíram que não há unanimidade em torno de uma tradução objetiva por ser uma palavra cujo conceito continua em construção.

A democracia representativa baseia-se no fato de que o governo deve ser visível, sendo fundamental a abertura democrática da informação utilizando-se dos diversos meios de que dispõe, especialmente, na atualidade, dos recursos tecnológicos, funcionando como promotor da transferência e da *accountability*.

Em que pese, apesar de em uma democracia ser inquestionável o direito de o cidadão obter informações públicas, não é o que acontece na prática. No caso do Brasil, por exemplo, conforme demonstra o Ranking da transparência elaborado pelo Ministério Público Federal, em abril de 2016, que inclui todos os 5.568 municípios brasileiros e as 26 unidades da federação, a média de transparência atingiu 5,21 numa escala de 0 a 10. Este ranking, vale lembrar, refere-se a divulgações básicas determinadas na Lei Complementar (LC) n. 131 (2009) e da Lei n. 12.527 (2011), esta última mais conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI).

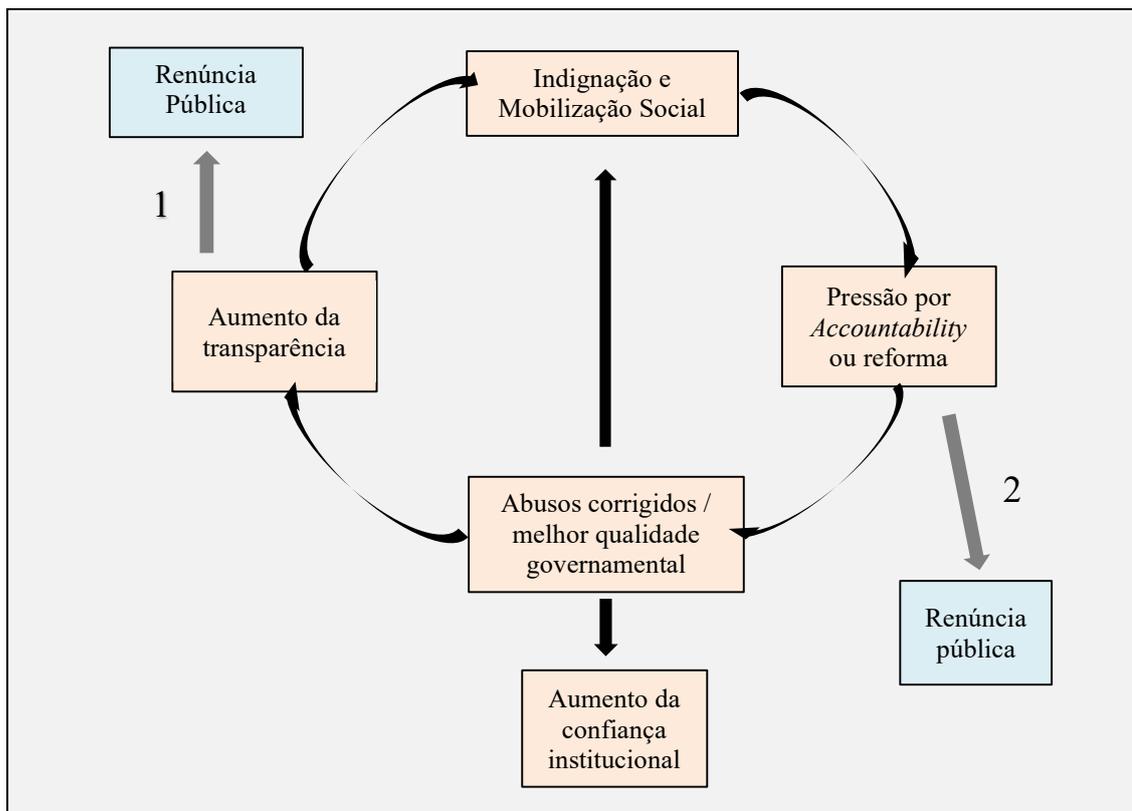
A melhoria da qualidade informacional e transparência dos atos de governo é fundamental no processo de desenvolvimento e atuação do controle social. Al-Jamal e Abu-Shanab (2016) afirmam que a transparência é precursora da *accountability*. Da mesma forma, Pinho e Sacramento (2009) destacam que a *accountability* envolve responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas e justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, incluindo aí, recompensas e sanções cabíveis.

Como se vê a *accountability* vai muito além de informar a respeito da gestão pública, mas, é inegável que estando essas informações disponíveis ao cidadão, torna-se uma ferramenta importante na busca dos seus direitos (Mattei, 2012).

Como mecanismos de controle formalmente institucionalizados a *accountability* é capaz de exigir a responsabilização dos agentes públicos pelos atos praticados. Informalmente,

entretanto, há outros meios de atuação, como o controle exercido pela imprensa e pela sociedade civil. Assim, para que exista de fato a *accountability* requer capacidade de resposta dos agentes públicos, por intermédio da capacidade de informar sobre os atos e também de sofrer sanções e perda de poder para aqueles que violaram os deveres. Portanto depende da capacidade de punição (Raupp & Pinho, 2013). Na Figura 3 a seguir é possível verificar os efeitos positivos causado nos governos pela transparência pública.

Figura - 3 Modelo teórico dos efeitos positivos de longo prazo da transparência no Governo.



Adaptado de Bauhr, M. & Grimes, M. (2014)

2.2.3. Estudos Anteriores

Com base nas palavras-chaves dessa pesquisa, e utilizando-se também das referências contidas nos trabalhos incluídos neste referencial teórico, efetuou-se a busca de artigos, dissertações e teses publicadas nos principais sítios eletrônicos de onde se obtiveram diversos estudos anteriores relacionados ao tema pesquisado. Na sequência são relatados os principais resultados obtidos nesses trabalhos que contribuiriam para a sustentação teórica das hipóteses deste estudo.

Ferraz, Finan e Moreira (2009) utilizaram a quantidade de irregularidades relatadas nos relatórios da CGU para avaliar se os recursos desviados por corrupção das transferências da

União aos municípios afetam o nível de aprendizado dos alunos nas 365 localidades da que foram objeto da amostra. Os resultados apontaram que os recursos desviados que faltam ao ensino básico afetam o crescimento econômico de longo prazo.

Sodré e Alves (2010) pesquisaram a relação entre emendas parlamentares e corrupção nos municípios brasileiros utilizando-se como base os relatórios do Programa de Fiscalização da CGU. Os resultados mostraram que, de maneira geral, tanto os testes de hipóteses como as análises de regressão indicam que existe uma relação entre o nível de corrupção municipal e o recebimento de emendas parlamentares, embora pareça não haver aumento linear da em razão da quantidade de emendas recebidas pelos municípios.

Miranda (2011) pesquisou a relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios. No estudo encontrou-se relação negativa, estatisticamente significativa, entre a variável população e as falhas relatadas nos relatórios da CGU. Deste modo, indicando que quanto menor for a população local maior é a chance de falhas nos municípios.

Ribeiro e Zuccolotto (2012) analisaram a relação entre fatores relacionados à condição financeira da população e dos municípios, utilizando o índice Firjan de desenvolvimento municipal e a receita *per capita*, respectivamente, como proxy. Os resultados da pesquisa demonstraram que a capacidade financeira, tanto da população como dos entes municipais, impulsiona a publicidade de informações públicas, ou seja, possuem influência na transparência pública.

Ao estudarem os fatores influentes na transparência financeira, Rodríguez-Bolívar et al. (2013) concluíram que as variáveis condição financeira, transferências intergovernamentais, competição política, tamanho e riqueza municipal possuem associação positiva com a divulgação de informações financeiras dos governos.

Wright (2013) pesquisou a interferência da idade da população na transparência pública, partindo da premissa de que haveria menor transparência em locais onde a idade da população maior. Entretanto os resultados do estudo apontaram para uma maior transparência pública onde a média da população era mais elevada, ou seja, o contrário de resultado esperado pelo estudo.

Caba-Pérez et al. (2014) pesquisaram o efeito das novas tecnologias na promoção da transparência financeira e os principais fatores que influenciam a disponibilização de documentos financeiros na Web. A pesquisa considerou os sites nacionais dos países da OCDE que se utilizam da internet como ferramenta para disponibilizar transparência orçamentária governamental aos cidadãos. O objetivo foi avaliar a influência dos fatores socioeconômicos na divulgação das informações disponibilizadas. Os resultados indicaram não haver influência do

nível escolaridade, da população, do acesso à internet e da pressão fiscal nas informações financeiras divulgadas na internet.

Bairral et al. (2015) analisaram o nível de transparência pública de 115 entidades públicas federais, por meio dos seus nos relatórios de gestão publicados anualmente, sob a ótica da Teoria da Agência. Os resultados apontam que o nível de transparência pública nos relatórios de gestão baixo e que há relação positiva entre o tipo de entidade, acessibilidade e demografia de pessoal com o índice de transparência pública. Também se verificou que há uma relação negativa entre a burocracia e transparência pública. Os resultados apontaram, ainda, que a divulgação da informação pública não é influenciada pelo tamanho do núcleo de gestão, da receita orçamentária e da dependência federal.

Garcia-Tabuyo et al. (2015) estudaram influência de fatores ambientais na divulgação de informações online na América Central. Analisaram os aspectos de conformidade e o volume da divulgação de informações online fornecidas de forma voluntária pelas autoridades locais. Os resultados indicaram que há influência de fatores ambientais na divulgação de informações online nos dois aspectos analisados. Essa conclusão demonstra que a transparência tem mais a ver com atitudes do que com as exigências normativas.

Anjos e Bartoluzzio (2016) estudaram a relação entre a idade da população e a transparência pública, em 181 municípios do Estado de Pernambuco. Para tanto, formularam a hipótese de que pessoas mais velhas teriam maior dificuldade de utilizar a internet para acessar dados públicos e utilizaram como proxy a idade média e a metodologia de análise de conglomerado. Em razão da idade muito aproximada entre os grupos os pesquisadores concluíram pela rejeição da hipótese.

Um estudo realizado por Lowatcharin e Menifield (2015), utilizando uma amostra de 816 municípios de doze estados do centro-oeste dos Estados Unidos, analisou a premissa de que o aumento do acesso à internet eleva o nível de transparência governamental. Os pesquisadores consideraram na avaliação fatores geográficos, demográficos, socioeconômicos e institucionais e os achados mostraram que a área, a densidade populacional, o percentual da população minoritária, o nível de escolaridade e a forma de governo possuem relação estatisticamente significativa com a transparência governamental.

Guillamón et al. (2016) estudaram como os governos locais utilizam as mídias sociais para fins de transparência. Instituíram para isso, um indicador que pudesse medir o uso do Facebook como meio de divulgação das informações e analisar os fatores que determinam os diferentes níveis de uso dessa mídia. Os resultados obtidos com base numa amostra de 217

entidades governamentais da Itália e da Espanha, mostraram que o uso do Facebook pelos governos locais é influenciado pelo nível de participação eletrônica, tamanho da população, nível de renda do cidadão e nível de endividamento.

Utilizando a técnica meta-análise Alcaide Muñoz et al. (2017) realizaram uma integração dos resultados empíricos até então obtidos em estudos anteriores para observar fatores determinantes em favor da divulgação de informações financeiras no formato online versus cópia impressa. Foram analisados diversos efeitos moderadores, como cultura administrativa, regime contábil, impacto da medida usada na determinação de variáveis e nível de governo, para medir a influência no grau de correlação entre os determinantes e a divulgação de informações financeiras públicas em ambos os modos de divulgação de informações. Concluíram que não só as variáveis analisadas possuem relação positiva com a divulgação de informações financeiras públicas, mas também que isso depende do contexto em que a pesquisa é conduzida. O estilo administrativo e o nível de governo são os principais efeitos moderadores que influenciam os resultados dos estudos analisados.

Fiirst et al. (2017) analisaram se as condições socioeconômicas e contábeis dos 100 maiores municípios brasileiros exercem influência no nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos após a promulgação da Lei de Acesso à Informação. Concluíram que o número de habitantes de um município influencia positivamente o nível de transparência municipal. Os resultados indicaram também que as variáveis contábeis: Execução Orçamentária Corrente, Realização da Receita Tributária e Grau de Dependência influenciam negativamente no índice de transparência municipal.

Ao estudar os efeitos de fatores contextuais em diferentes características da transparência financeira em municípios mexicanos, Puron-Cid e Bolívar (2017) utilizaram a modelagem de equações estruturais e constataram que os fatores institucionais e econômicos possuem influência em algumas características da transparência financeira.

Bearfield e Bowman (2017) analisaram a transparência de governos municipais utilizando as variáveis orçamento per capita, candidatos divididos por assento, mestrado e anos de gestão, renda domiciliar mediana, percentagem de baixa escolaridade e frequência de publicação, redes organizacionais. Os resultados apontaram maior propensão dos municípios de publicarem online informações sobre finanças e orçamento e administração do que as informações relacionadas a recursos humanos. Independentemente do tamanho da cidade a demanda da comunidade e as redes organizacionais desempenham um papel importante na promoção da transparência. Identificou-se, por fim, que o estímulo da transparência nas maiores cidades ocorre

por meio da competição política, ao passo que nas cidades menores, a transparência é estimulada pelos os recursos governamentais e pelo profissionalismo administrativo

Em pesquisa recente Tejedo-Romero e Araújo (2018) analisaram os fatores determinantes do nível de transparência na administração pública espanhola dos governos locais, utilizando como uma proxy o índice de transparência dos municípios construído pela Transparência Internacional na Espanha. Concluíram que as pressões exercidas pelos cidadãos e por outras partes interessadas resultam em maior transparência dos municípios e interferem no processo legitimação entre cidadãos e partes interessadas.

Brocco et al. (2018) utilizaram como proxy população total, Produto Interno bruto - PIB *per capita*, IDHM – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, receita arrecadada, taxa de analfabetismo e o IFDM consolidado - Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal para analisarem o nível de transparência de municípios do Estado do Rio Grande do Sul, com população acima de 50 mil habitantes. Obtiveram como resultados que apenas o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal apresentou relação estatisticamente significativa como poder explicativo em relação ao nível de transparência dos municípios, tendo como pressuposto que cidadãos com melhores condições de saúde, educação e boa empregabilidade, possuem melhores condições de exercer o controle social sobre a gestão municipal.

Silva e Bruni, (2019) estudaram os fatores determinantes da transparência pública passiva dos municípios brasileiros. Foram utilizadas as variáveis escolaridade da população, escolaridade do gestor municipal, idade da população, PIB per capita, escolaridade do gestor municipal, idade do gestor municipal, e receita *per capita*. Os resultados apontaram relacionamentos significativos e positivos entre as variáveis Escolaridade da população e Receita per capita. Identificou-se também um maior poder explicativo das variáveis externas à administração diante das variáveis internas.

Baldissera et al (2020) estudaram a influência dos aspectos socioeconômicos, financeiro-orçamentários e político-eleitorais na transparência dos governos locais. Para tanto utilizaram como variáveis, transparência geral, transparência ativa, transparência passiva, boas práticas de transparência, população, renda *per capita* índice Firjan de desenvolvimento municipal – educação, região, execução orçamentária, endividamento, indicador de grau de dependência, indicador de investimento, competição política, orientação política, coligação partidária e mandato eleitoral. Os resultados apontam que o número de habitantes, a renda municipal, o nível educacional, os investimentos em capital e a competição política têm efeito positivo significativo com a transparência dos governos locais.

Na tabela 1 a seguir, apresenta-se um resumo dos resultados de estudos anteriores.

Tabela 1 – Resultados de estudos anteriores

Variáveis	Relação	Autores
População	+	Rodríguez Bolívar et al. (2013); Sol (2013); Lowatcharin e Menifield (2015); Guillamón et al. (2016); Alcaide Muñoz et al. (2017); Fiirst et al. (2017); Baldissera et al (2020)
	-	Esteller-Moré e Otero (2012)
	NS	Caba Pérez et al. (2014); Garcia-Tabuyo et al. (2015); Brocco et al. (2018);
Educação	+	Lowatcharin e Menifield (2015); Baldissera et al (2020)
	NS	Caba Pérez et al. (2014); Guillamón et al. (2016); Brocco et al. (2018); Silva e Bruni, (2019)
	-	Miranda (2011). Sodr�e e Alves (2010); Ferraz, et al. (2009)
Idade	+	Right (2013); Silva e Bruni (2019); Anjos e Bartoluzzio (2016)
	NS	Lowatcharin e Menifield (2015); Brocco et al. (2018)
PIB	+	Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013), Silva e Bruni (2019)
	-	Puron-Cid e Bolívar (2017)
	NS	Caba Pérez et al. (2014); Fiirst et al. (2017)
Renda <i>per capita</i>	+	Rodríguez Bolívar et al. (2013); Alcaide Muñoz et al. (2017) Silva e Bruni (2019);
	-	Guillamón et al. (2016);
Transferencias Intergovernamentais	+	Rodríguez Bolívar et al. (2013); Alcaide Muñoz et al. (2017)
	-	Fiirst et al. (2017)
	NS	Esteller-Moré e Otero (2012); Bairral et al. 2015)

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Observa-se na Tabela 1 onde se expõe os principais resultados empíricos encontrados na literatura nacional e internacional de estudos anteriores demonstrando um panorama geral das variáveis utilizadas.

Com base nessas pesquisas, busca-se construir o suporte teórico-empírico dessa pesquisa, conforme apresentado nas seções seguintes.

2.3. HIPÓTESES DA PESQUISA

Esta pesquisa parte do pressuposto a transparência pública dos municípios afeta o quantitativo de irregularidades nos atos de gestão dos recursos públicos transferidos pela União. De forma complementar analisaram-se também outros fatores relacionados, envolvendo aspectos de assimetria informacional e teoria da escolha pública, como fatores socioeconômicos e a condi o financeira dos munic pes e gestores desses entes federados.

2.3.1. Influência de Fatores Socioeconômicos

Relacionados à comunidade

Baldissera (2018) conclui que cidades com maior popula o são mais transparentes. García-Sánchez et al., (2013) identificaram que as grandes popula es cobram mais serviço da administra o pública resultando em maior responsabilidade social. Miranda (2011) ao avaliar

o Programa Bolsa Família, encontrou relação negativa entre população e irregularidades, ou seja, as menores localidades estão mais propensas a apresentarem mais irregularidades na gestão do programa de governo estudado. Assim propõe-se a hipótese H1.

H1: O número de habitantes exerce influência negativa sobre as irregularidades (IRG) nas contas dos municípios brasileiros.

Silva e Bruni (2019) e Wright (2013) utilizaram como *proxy* a média etária da população de acordo com os dados do censo de 2010 do IBGE e estabeleceram a hipótese de que a idade tem relação inversa com a transparência pública. Entretanto, os estudos identificaram que a idade tem relação positiva com a transparência. Supõe-se que maior transparência implica menos irregularidades, dessa forma propõe-se a hipótese H2.

H2: A idade da população (IDPO) possui relação positiva com as irregularidades (IRG)

Evidência de que há influência da escolaridade da população com a transparência passiva foi identificada por Silva e Bruni (2019) ao utilizar como *proxy* a variável Escolaridade da população (ESPO). Isso vai ao encontro do estudo de Ribeiro e Zuccolotto (2012), comprovando haver relação positiva entre investimento em educação e nível de transparência pública. Supondo que a maior transparência pública influencia negativamente no nível de irregularidades, utilizam-se esses estudos como suporte para hipótese H3.

H3: A escolaridade da população (ESPO) possui relação negativa com as irregularidades (IRG).

Relacionados ao gestor

Tomás e Tarragona (2009) identificaram que o nível de educação pode exercer pressão pela disponibilização de informações públicas e, por consequência, pela transparência. Sousa et al. (2015) também encontraram relação positiva entre nível educacional da população e o nível de transparência pública.

Considerando o pressuposto dessa pesquisa, de que a transparência tem relação inversa com as irregularidades constatadas pela CGU, propõe-se a hipótese H4;

H4: A escolaridade do gestor municipal (ESGE) possui relação negativa com as irregularidades registradas nos relatórios da CGU (IRG).

Também se propõe a hipótese seguinte, em relação à idade do gestor:

H5: A idade do gestor municipal (IDGE) possui relação positiva com as irregularidades registradas nos relatórios da CGU (IRG), ou seja, quanto menor a idade do gestor, menor será o número de irregularidades.

2.3.2. Influência da Condição Financeira.

Em estudo recente Silva e Bruni (2019) não encontraram relacionamento significativo entre a variável PIB *per capita* e a transparência pública passiva, ao contrário de Wright (2013) que confirmou correlação significativa entre o nível de renda da população e o índice de transparência pública, utilizando como proxy o Produto Interno Bruto per capita da população. Tendo em vista que esse trabalho tem como premissa que a transparência pública possui relação inversa com as irregularidades, propõe-se a hipótese H6.

H6: PIB per capita (PIBP) possui relação negativa com a irregularidades (IRREG).

Silva e Bruni (2019), bem como Baldissera (2018), encontraram relação significativa positiva entre transparência pública passiva e Receita *per capita*. Considerando que essa pesquisa tem o objetivo de identificar relação inversa entre a transparência e as irregularidades, formula-se a hipótese H7.

H7: receita per capita (RECP) possui relação negativa com as irregularidades (IRREG).

2.3.3. Transparência e Controle da Gestão Pública

Não se encontraram pesquisas que tenham avaliado as constatações. Quanto à transparência pública *versus* irregularidades propõe-se a H8.

H8: O Índice de Transparência Pública (ITM) tem relação inversa com as irregularidades constatadas (IRG), ou seja, quanto maior o nível de transparência pública menor será o número de irregularidades esperado.

2.3.4. Modelo conceitual a partir das hipóteses de pesquisa

Na Figura 4 apresenta-se o modelo conceitual de pesquisa, no qual se pode observar as hipóteses com potencialidade para explicar o fenômeno das irregularidades constatadas nos municípios pela CGU.

Figura 4 - Modelo conceitual do estudo.



Fonte: Elaborado pelo autor

Nessa Figura 4 verificam-se que as variáveis socioeconômicas, População, Idade da população e Escolaridade da população (H1 a H3) são derivadas da população. As variáveis Idade do gestor e Escolaridade do gestor (H4 e H5) são variáveis socioeconômicas derivadas do gestor, enquanto as variáveis PIB *Per Capita* e Receita *Per capita* (H6 e H7) representam a condição financeira e são derivadas da população e da municipalidade, respectivamente.

Já a variável Índice de Transparência Municipal (ITM) possui em sua composição características derivadas tanto da população como do município. Esse é, portanto, o conjunto de variáveis nos quais se encontram fatores que possam contribuir para explicar as irregularidades encontradas nos municípios fiscalizados pela CGU.

Exceto para *Proxie* que representa a idade da população, espera-se sinal negativo com as irregularidades para as demais variáveis, ou seja, ocorrerão diminuições ou aumentos na mesma direção, caso sejam feitos decréscimos ou acréscimos. Em relação às variáveis que serão *proxies* na representação da idade, tanto da população como do gestor, o sinal esperado é

positivo, ou seja, em caso de se diminuir a idade aventa-se como hipótese uma diminuição nas irregularidades.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste item são apresentados os métodos utilizados e os procedimentos realizados para obtenção dos resultados da pesquisa. O presente trabalho se utilizará da técnica de pesquisa documental e bibliográfica, mediante análise organizadas de normativos legais e infra legais e de relatórios de fiscalização emitidos pela CGU. Em complemento, foram analisadas publicações de artigos, teses e dissertações relacionadas aos temas como transparência, controle na administração pública e atividades de auditoria e fiscalização governamentais, Teoria da Escolha Pública, Teoria da Agência e *Accountability*.

Esse estudo procura analisar e descrever as principais características da possível relação existente entre variáveis independentes socioeconômicas e financeiras no índice de transparência, caracterizando a pesquisa como descritiva (Martins & Theóphilo, 2009).

Segundo Martins e Theóphilo (2009), em relação aos procedimentos técnicos, é utilizada a pesquisa experimental quando se determina um objeto de estudo, determina-se as variáveis com poder de influenciá-lo e são definidas as formas de controle e de observação dos efeitos produzidos no objeto pela variável produz no objeto.

3.1. POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS

A variável dependente utilizada nessa pesquisa é o número de irregularidades registados em relatório da CGU, oriundo de auditorias realizadas nos municípios brasileiros. Especificamente, as irregularidades relatadas nos relatórios de fiscalização emitidos pela CGU, no 39º Sorteio Público, previsto na Portaria nº 63 (2014), no 40º Sorteio Público, previsto na Portaria nº 234 (2015) e o 3º Ciclo de Programa de Fiscalização em Entes Federativos, previsto na Portaria nº 940 (2016). Esses dados estão publicados no sítio eletrônico <https://auditoria.cgu.gov.br/>, acessado em 15/11/2019.

Em relação às variáveis independentes, tem-se, primeiramente o índice de transparência. Este é composto pelo Ranking Nacional de Transparência, elaborado pelo MPF e abrange a totalidade dos municípios da Federação. Esse índice é calculado utilizando-se como base os parâmetros de transparência estabelecidos em normas infraconstitucionais, como Lei Responsabilidade Fiscal e da Lei Acesso à Informação, incluindo também elementos considerados como boas práticas de transparência.

As variáveis socioeconômicas relacionadas ao número de habitantes, renda per capita e desenvolvimento educacional serão coletadas do site do Instituto Brasileiro de Geografia e

Estatística (IBGE), que são mensuradas pelo próprio órgão e estão em (www.censo2010.ibge.gov.br).

As variáveis da condição financeira serão obtidas do site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (Siconfi), disponível no seu site (www.siconfi.tesouro.gov.br). Em relação aos dados das variáveis idade e escolaridade do gestor, essas serão coletadas do sítio eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) (www.tse.jus.br).

Justifica-se a escolha dos relatórios de um período específico pelo fato de que, entre os anos de 2003 a 2015, o principal instrumento de fiscalização de recursos repassados pela União aos municípios foi o Programa de Fiscalização por Sorteio público - PFSP. Nesse período foram realizados 40 eventos de (2003 – 2015), identificados com numeração de 1º a 40º, tendo o sorteio como único critério de seleção dos municípios fiscalizados. Em 2015 foi alterado o nome do evento para programa de Fiscalização de Entes Federados – FEF, que incorporou o PFSP e introduziu novos critérios de seleção.

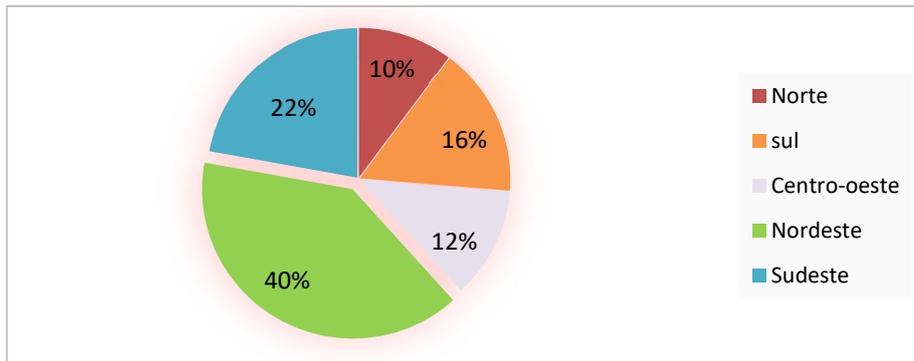
Nessa nova modalidade passou-se a utilizar como critério de seleção, além do sorteio, o censo e a matriz de vulnerabilidade e foram realizados três eventos até dezembro de 2016. Ressalte-se que a matriz de vulnerabilidade é formada por 12 indicadores divididos em quatro dimensões: controle, transparência, desenvolvimento socioeconômico e materialidade. Somente o terceiro evento, denominado de 3º Ciclo os municípios foram selecionados por sorteio.

Observe-se então, que se optou por relatórios emitidos e publicados nos anos de 2014 a 2016 por estarem também dentro de um período relativamente próximo da publicação do Ranking Nacional de Transparência que ocorreu em 2016, de modo a que não se prejudique a comparabilidade.

Em suma, para manter a coerência temporal entre as variáveis principais desse estudo, serão utilizados então somente os relatórios da CGU do 39º, 40º e 3º Ciclo, emitidos em 2014, 2015 e 2016, respectivamente, descartando-se os demais relatórios que, mesmo tendo sido emitidos em período mais próximo da publicação do Ranking Nacional de Transparência, tenham sido oriundos de fiscalização não selecionada por sorteio.

Dessa forma, a amostra é composta por 167 relatórios relativos a 167 municípios diferentes, que abrange todas as regiões do País, distribuídos conforme demonstra a figura 3, a seguir:

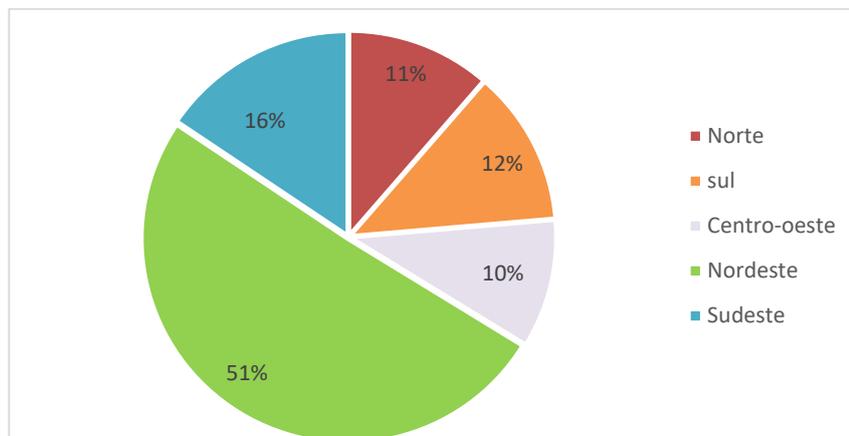
Figura 3- Municípios constantes na amostra por regiões do País



Fonte: elaborado pelo autor

Nesses 167 relatórios foram relatadas 7.199 irregularidades praticadas pelos prefeitos municipais responsáveis pela gestão de recursos federais a eles repassados para execução de políticas locais.

Figura 4- Irregularidades constantes na amostra por regiões do País



Fonte: elaborado pelo autor

As irregularidades estão distribuídas em todas as regiões do País conforme demonstrado na figura 4.

3.2. VARIÁVEIS DE INTERESSE E MODELO ECONOMETRICO

A definição das variáveis da pesquisa é elaborada com vistas a elucidar de que forma essa pode contribuir para o alcance dos objetivos da pesquisa, tendo como intuito a resposta ao problema de pesquisa.

Apresenta-se na Tabela 1 o resumo das variáveis, detalhadas na sequência.

Tabela 1 - Resumo das variáveis

Variável	Tipo	Sinal	Proxy	Trabalho anteriores
IRG - Quantidade de irregularidades constantes nos relatórios da CGU	Dependente		Quantidade de irregularidades registradas nos relatórios da CGU	Ferraz, et al. (2009); Sodré e Alves (2010); Miranda (2011).
ITM – Índice de Transparência Municipal	Independente	(-)	Ranking Nacional da Transparência disponibilizado pelo MPF	Baldissera (2018)
POP - População do Município	Independente	(-)	Número de habitantes do município.	Sol (2013); (2015); Lowatcharin e Menifield (2015); Guillamón et al. (2016); Alcaide Muñoz et al. (2017); Fiirst et al. (2017); Baldissera (2018);
IDPO - Idade da população	Independente	(+)	Média etária da população de acordo com os dados do censo de 2010 do IBGE.	Wright (2013); Anjos e Bartoluzzio (2016); Silva e Bruni (2019)
ESPO - Escolaridade da população	Independente	(-)	Percentual da população com Ensino Médio ou superior de acordo com os dados do censo de 2010 do IBGE.	Perez et al. (2014)
IDGE - Idade do gestor municipal	Independente	(-)	Os dados reais de todos os prefeitos disponíveis no TSE, portanto, não há necessidade de utilizar proxy	Silva e Bruni (2019)
ESGE- Escolaridade do gestor municipal	Independente	(-)	Faixa de escolaridade informada pelo(a) candidato(a) a prefeito(a) com dados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE); será utilizada a escolaridade superior com a criação de uma variável <i>dummy</i> .	Silva e Bruni (2019)
PIBP - PIB <i>per capita</i> do município	Independente	(+)	PIB <i>per capita</i> com dados do IBGE.	Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013), Silva e Bruni (2019)
RECP - Receita <i>per capita</i>	Independente	(-)	Receita <i>per capita</i> com dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	Ribeiro e Zuccolotto (2012); Silva e Bruni (2019).

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.1. Variável dependente

Irregularidade registradas no relatório da CGU (IRG)

A variável dependente utilizada neste estudo representa a quantidade de irregularidades registradas nos relatórios da CGU, emitidos em razão da execução de auditorias nos municípios, cuja seleção dos entes auditados tenha ocorrido por meio de sorteio público, na avaliação de aplicação de recursos federais repassados aos municípios para execução de políticas públicas locais.

Ferraz Finan (2005), em estudo que teve o objetivo de avaliar a interferência da reeleição no nível de corrupção de um município, considerou as irregularidades encontradas pelos auditores da CGU. No mesmo sentido, foram utilizados o número de irregularidades registradas nos relatórios da CGU nas fiscalizações oriundas dos sorteios públicos em estudo realizado por Zamboni (2007) para avaliar a gestão dos municípios.

Weber (2006), utilizou os relatórios de fiscalização da CGU em estudo que objetivou mensurar corrupção e avaliar a correspondência desse indicador com a densidade associativa dos municípios fiscalizados. Miranda (2011) utilizou-se desse parâmetro como indicador para verificar a relação entre os indicadores sociais e geoeconômicos dos municípios brasileiros na gestão do Programa Bolsa Família;

Essa variável representada pelas irregularidades de gestão encontradas nas municipalidades, evidencia inadequado gerenciamento de recursos públicos, registradas em relatórios de auditorias realizadas pelo sistema de controle interno do poder Executivo Federal, no caso, a CGU, que podem ser consultados no endereço eletrônico <https://auditoria.cgu.gov.br/>, acessado em 15/11/2019.

Em relação às características dessa variável é necessário esclarecer que não há uma homogeneidade entre os grupos de auditores que realizaram as auditorias, possuindo cada grupo características diferentes. Essas heterogeneidades resultam em padrões desuniformes na caracterização e contagem das irregularidades registradas nos relatórios. Por falta de dados capazes de identificar e mensurar adequadamente essas características, parte-se do pressuposto que os auditores possuem comportamentos idênticos e similares ao detectarem e relatarem as irregularidades nos relatórios, tal como fizeram Albuquerque e Ramos (2006).

3.2.2. Variáveis independentes

Nessa pesquisa as variáveis independentes que serão utilizadas refletem transparência pública municipal, bem como fatores socioeconômicos e da condição financeira que possam influenciar o quantitativo de irregularidades presentes na gestão dos recursos públicos federais repassados às municipalidades.

Índice de Transparência Municipal (ITM)

Essa variável representa o nível de transparência pública dos municípios elencado no Ranking Nacional de Transparência, com abrangência nacional, incluído todos os entes federados, elaborado por representantes do MPF, Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização (2016).

O índice de cada município é calculado de acordo com parâmetros estabelecidos em dispositivos legais como Lei Complementar 101 (2000), Lei Complementar 131 (2009), e da Lei de Acesso à Informação nº 12.527 (2011), que visam implementar a transparência das contas públicas. Esse indicador obedece a uma escala de zero a dez. Zero é o valor mínimo e indica haver nenhuma transparência, ao passo que dez é o valor máximo possível de ser alcançado por um ente avaliado, indicando atendimento integral aos critérios de transparência pré-estabelecidos.

População (POP)

Esse indicador representa a quantidade de habitantes de um município apurados no censo 2010 pelo IBGE, encontrados no endereço eletrônico <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9662-censo-demografico-2010.html?edicao=9753&t=resultados> – acessado em 20/06/2020.

Idade da População (IDPO)

Visando mensurar a variável Idade da População, utilizar-se-á a proxy média etária da população, do modo como procederam Silva e Bruni (2019); Anjos e Bartoluzzio (2016) e Wright (2013). Utilizar-se-á os dados do censo do IBGE de 2010.

Escolaridade da População (ESPO)

Visando de mensurar variável Escolaridade da População, será utilizada a proxy percentual da população com ensino médio ou superior com base nos dados do censo de 2010 do IBGE disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9662-censo-demografico-2010.html?=&t=downloads>, acesso em 17 jun. 2020.

Essa proxy é similar à utilizada por Silva e Bruni (2019), que utilizaram o percentual de brasileiros com nível médio e superior de ensino, tendo em vista que ao optarem por utilizar apenas o percentual de escolaridade superior poderia restringir a proxy, já que somente 8,31 % da população possui nível superior de ensino, de acordo com os dados do censo do IBGE. Ademais, entende-se que para utilizar as ferramentas de controle de aplicação de recursos locais e de transparência pública não é indispensável a formação em curso superior.

Idade do Gestor Municipal (IDGE)

Para a variável Idade do Gestor foi considerada a idade do prefeito, sendo utilizada a base de dados do TSE referente às eleições de 2012 disponível em <http://www.tse.jus.br/eleicoes/estatisticas/estatisticas-eleitorais-2012-1/estatisticas-eleitorais-2012>>, acesso em 20 jun. 2020. Como a base de dados possui informações sobre a data de nascimento de todos os candidatos, não há necessidade de utilizar proxy. Serão acrescentados três anos às idades informadas com objetivo de atualizar para 2015, mantendo a comparabilidade com a variável dependente da pesquisa.

Escolaridade do Gestor Municipal (ESGE)

A variável Escolaridade do Gestor Municipal teve como referência a escolaridade do prefeito, colhida da base de dados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) referente às eleições de 2012 disponível em <http://www.tse.jus.br/eleicoes/estatisticas/estatisticas-eleitorais-2012-1/estatisticas-eleitorais-2012>, acesso em 13 jun. 2020. A decisão por esse banco decorre da necessidade de os candidatos informarem esse dado ao Tribunal como critério para concorrer às eleições, tornando a informação segura.

Considerou-se, assim, faixa de escolaridade informada pelo candidato a prefeito vencedor do escrutínio. O TSE codifica os graus de escolaridade em uma gradação ascendente que, para as eleições de 2012, variou de dois a oito, sendo dois o nível mais baixo de educação

registrada e oitavo patamar mais elevado. Utilizar-se-á essa proxy como fizeram Silva e Bruni (2019). Será utilizada a *dummy* Superior Completo como representativa da variável escolaridade do gestor.

PIB per capita (PIBP)

O Produto Interno Bruto-PIB per capita é um indicador macroeconômico utilizado para mensurar a capacidade financeira da população, cujo cálculo obtém-se pela divisão do Produto Interno Bruto pelo total de habitantes. Dessa forma, será utilizado como proxy o PIB per capita, como fizeram Silva e Bruni (2019) e Wright (2013). Os dados referentes ao PIB *per capita* foram coletados do ano base 2015, https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?edicao=18760&t=sobre_ acesso em 16 jun. 2020.

Receita per capita (RECP)

Para mensurar a condição financeira do município, especificamente sua capacidade financeira, será utilizada a proxy *Receita per capita*, tal como fizeram Silva e Bruni (2019), Ribeiro e Zuccolotto (2012). Será coletado o total das receitas de cada ente governamental divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no endereço eletrônico https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf, acesso em 16 jun. 2020.

Será utilizada a base do exercício de 2015, visando referenciar ao mesmo ano da variável dependente do estudo. Vale ressaltar que apesar de algumas semelhanças terminológicas, *Receita per capita* não se confunde com o PIB per capita, já que este mensura a riqueza dos habitantes, enquanto aquela mede a riqueza do município.

3.2.3. Modelo econométrico

Visando explorar a performance das variáveis em conjunto será utilizada a técnica de análise multivariada, determinando a influência ou importância de cada uma delas estando as demais presentes (Rodrigues & Paulo, 2009). Para a análise multivariada será utilizado o método de regressão linear múltipla como técnica estatística do estudo, por meio do método dos mínimos quadrados ordinários (MQO).

Já que há uma só variável dependente métrica, a análise da relação entre esta e as variáveis explicativas ocorrerá por meio de regressão linear múltipla (Fávero, Belfiore, Silva & Chan, 2009) com dados de seção transversal (*cross-section*), conforme Wooldridge (2003). Assim, propondo-se a seguinte equação:

$$IRREG = \beta_1 ITM + \beta_2 POP + \beta_3 IDPOP + \beta_4 ESPOP + \beta_5 IDGE + \beta_6 ESGE_i + \beta_7 PIBP + \beta_8 RECP + \varepsilon$$

Onde:

IRREG = Quantidade de irregularidades

β_n = Coeficientes da variável n

ITM = Índice de transparência municipal

POP = População do município

IDPO = Idade da população

ESPO = Escolaridade da população

IDGE = Idade do gestor

ESGE = Escolaridade do gestor municipal

PIBP = PIB *per capita*

RECP = Receita *Per Capita*

ε = Erro

3.2.4. Análise estatística preliminar da base de dados

Quando da coleta da base de dados observou-se a existência de *missing values*, ou seja, ausência de dados para elementos da variável PIB *per capita* (PIBP). Não foram encontrados os dados dos municípios de Marapim e Nova Timboteua, ambos do Estado do Pará para o ano base de 2015. Essas informações pertencem à base de dados administrada pela STN e são fornecidas pelos entes federados locais de forma não obrigatória. Em relação à variável população (POP), verificou-se que o município de São Paulo apresentou uma variação muito elevada, dado que seu número de habitantes é superior a 11 milhões, enquanto o município com população mais aproximada, que é São Gonçalo/RJ, é inferior a 4 milhões de habitantes, sendo que o município com menor população é Coronel Pilar, no Rio Grande do Sul, com apenas 1.725 habitantes.

Como solução ao problema decidiu-se excluir os elementos para as análises descritivas e inferenciais. Esse procedimento não é prejudicial ao estudo pelo fato de que a amostra é suficiente para as análises pretendidas. Corrar, Paulo e Dias Filho (2012) apontam que uma das soluções possíveis para tratamento da base de dados antes da realização dos testes estatísticos é a exclusão de dados faltantes.

A análise de histogramas das variáveis em conjunto com o teste de Shapiro-Wilk, apontam para uma distribuição não normal dos dados, com exceção da variável Idade da População que retornou como resultado uma distribuição normal. Para Field (2009) quando o teste retorna uma significância menor que 0,05 indica que a distribuição dos dados não é normal, o que ocorreu com todas as variáveis da pesquisa, à exceção da variável (IDPO). Os testes efetuados estão demonstrados na Tabela 2 a seguir.

Tabela 2 - Teste de normalidade para as variáveis da pesquisa.

Teste	Shapiro-Wilk		
	Variáveis	Grau de liberdade	Estatística
Irregularidades (IRG)	167	0,94557	0,00000
População (POP)	167	0,35490	0,00000
Idade da população (IDPO)	167	0,98030	0,01778
Escolaridade da população (ESPO)	167	0,93757	0,00000
Idade do gestor municipal (IDGE)	167	0,99455	0,00000
Índice de transparência municipal (ITM)	167	0,97238	0,00000
PIB <i>per capita</i> (PIBP)	167	0,53802	0,00000
Receita <i>per capita</i> (RECP)	167	0,80347	0,00000

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em que pese os testes de normalidade indicarem que a distribuição de dados é não normal, é possível relaxar essa característica com fundamento no teorema do limite central, já que o tamanho da amostra é determinante para uma decisão dessa natureza, como explica Fávero e Belfiore: “(...) o teorema do limite central garante que, à medida que o tamanho da amostra cresce, a distribuição amostral de sua média aproxima-se cada vez mais de uma distribuição normal”.

Para Gujarati e Poter (2011), uma amostra pequena, onde a normalidade teria papel fundamental, seria aquela abaixo de 100 observações. Tendo em vista que esse trabalho é composto por 167 observações, verifica-se apropriado o relaxamento do pressuposto da normalidade. A partir do relaxamento do pressuposto da normalidade e dadas as características das variáveis, opta-se pela realização de testes paramétricos.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Com intuito de identificar se as irregularidades registradas nos relatórios de auditoria da CGU realizadas nos municípios brasileiros sofrem interferência da transparência pública, realizou-se preliminarmente uma análise descritiva variável dependente representada pelas irregularidades (IRG), das variáveis explicativas. Na sequência, foram realizados testes bivariados com intuito de identificar o possível relacionamento entre as variáveis explicativas e a variável dependente. Por fim, procedeu-se a uma análise multivariada no intento de avaliar as hipóteses da pesquisa, identificados nos objetivos específicos do estudo.

4.1. ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Conforme exposto na sessão 3.2.2 desse trabalho, a variável dependente utilizada neste estudo representa a quantidade de irregularidades registradas nos relatórios da CGU, oriundos de execução de auditorias nos municípios na avaliação de aplicação de recursos federais repassados pela União aos municípios para execução de políticas públicas locais. Os indicadores estatísticos, demonstram, conforme Tabela 3, que, em média, são constatadas aproximadamente 42 irregularidades por município auditado. O município com o menor número de irregularidades foi o de Guararema, pertencente ao Estado de São Paulo, com apenas uma ocorrência. Já o maior número de irregularidades constatado foi no município de Afogados da Ingazeira, no Estado de Pernambuco.

Tabela 3 - Análise descritiva da variável (IRG).

Irregularidades (IRG)	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Relatórios	167	1	139	42,18	24,93

Fonte: Elaborada pelo autor.

Os dados da Tabela 4, na qual foi realizada uma análise por regiões do Brasil, o melhor desempenho, em média, foi apresentado na região sudeste, com 29,53% constatações por relatório, ou seja, por município. O pior desempenho foi apresentado pela região nordeste, na qual houve, em média, 55,21% constatação por ente avaliado.

Tabela 4 - Análise descritiva da variável IRG por região

Região	Nº de relatórios	Percentual	Média das irregularidades
Norte	17	10,18	40,12
Nordeste	66	39,52	55,21
Centro-oeste	20	11,98	36,60
Sul	27	16,17	32,78
Sudeste	37	22,15	29,76

Fonte: Elaborada pelo autor.

Dando sequência à análise, observa-se buscar com essa pesquisa identificar a existência de relação entre as irregularidades praticadas na gestão local de recursos federais e aspectos que a afetam, como o nível de transparência pública, bem como fatores socioeconômicos e da condição financeira desses municípios.

Para explicar o fenômeno estudado foram elaboradas as seguintes hipóteses: população (POP), idade da população (IDPO), escolaridade da população (ESPO), PIB *per capita* (PIBP), receita *per capita* (RECP) idade do gestor municipal (IDGE) e escolaridade do gestor municipal (ESGE). As três primeiras variáveis são fatores socioeconômicos que possuem relação direta com a população, a quarta e a quinta são afetadas à condição financeira, enquanto as duas últimas são fatores que possuem relação com os gestores municipais. Na Tabela 5 apresenta-se a estatística descritiva das variáveis explicativas do estudo.

Tabela 5 - Análise de variáveis explicativas.

Variável	Proxy	Média	Mediana	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
POP	População do município	44.907	12.922	999.728	1.725	117.562
IPOP	Média etária da população	30,84 anos	30,84 anos	41,27 anos	19,76 anos	3,30 anos
EDPO	Percentual da população com ensino médio ou superior	22,04%	19,84%	51,26%	6,79%	8,96%
PIBP	Produto Interno Bruto-PIB <i>per capita</i>	R\$ 19.967,07	R\$ 14.423,48	R\$ 182.225,17	R\$ 4.100,33	R\$ 22.470,86
RECP	Receita <i>per capita</i>	R\$ 3.169,83	R\$ 2.769,63	R\$ 10.552,36	R\$ 1.133,64	R\$ 1.458,88
IDGE	Idade do gestor	51,92 anos	53 anos	79 anos	24 anos	10,71 anos

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 5 demonstra que a variável população (POP) média dos municípios avaliados é de 44.907 habitantes, sendo que o maior valor máximo está no município de São Gonçalo, no Rio de Janeiro, com 999.728 habitantes e mínimo pertence a Coronel Pilar, no Rio Grande do

Sul, com apenas 1.725 pessoas. O desvio padrão muito superior à média demonstra uma distribuição populacional bastante desigual. A variável idade da população (IDPO) apresenta idade média de 30,84 anos, o que pode ser caracterizado como uma tendência de envelhecimento populacional.

A variável escolaridade da população (EPOP) aponta média de 22,04%, indicando que o percentual da população brasileira com ensino médio ou superior é muito baixo. O maior nível de escolaridade 51,26% foi verificado no município de Macapá, no Amapá. Em contraste, foi observado que em Campinaçu, Goiás, apenas 6,79% da população possui nível de escolaridade médio e superior.

O PIB *per capita* (PIBP) aponta para uma distribuição de renda desigual. Enquanto se verificou um PIB *per capita* de R\$ 182.225,17 em Barueri, São Paulo, o município de Humberto Campos, Maranhão, apresentou um PIB *per capita* de apenas R\$ 4.100,33. A variável receita per capita (RECP) apresentou uma média de R\$ 3.169,83, com variação significativa entre os valores máximo e mínimo, indicando que assim como a renda da população, a renda do município também possui distribuição desigual. O limite máximo da receita per *capita* foi observado em Pinhal da Serra, Rio Grande do Sul, com R\$ 10.552,36, ao passo que menor valor de R\$ 1.133,64, pertence a São Gonçalo, Rio de Janeiro.

Quanto à variável idade do gestor (IDGE), observa-se que a média foi de 51,92 anos, o que demonstra uma divergência significativa, em comparação com a média de idade da população, que é de 30,84, o que revela uma preferência dos eleitores em escolher pessoas com mais idade para administrarem seus municípios. Entretanto, essa tendência não foi seguida pelos municípios de Chaval, no Ceará, que elegeu um prefeito com menos idade, 24 anos, em 2015. Em relação à variável escolaridade do gestor (ESGE), o TSE possui uma base de dados alimentada por informações prestadas pelos candidatos, que incluem a escolaridade. Para esta informação o TSE possui uma codificação de 2 a 8, onde o número dois representa o código de menor escolaridade possível (sem instrução) e oito o maior nível de escolaridade (superior completo). Para esta pesquisa tem importância apenas saber se o gestor possui ou não ensino superior completo.

Neste sentido, elaborou-se a Tabela 6, onde fica clara essa condição para os municípios da amostra. Demonstra-se que 58,33% dos prefeitos, integrantes da amostra, possuem nível superior de escolaridade.

Tabela 6 – Análise da variável escolaridade do gestor (ESGE).

Valor	Frequência	Percentual
Outros	70	41,92
Nível Superior	97	58,33
Total	167	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como exposto na sessão 3.2.2 deste trabalho, a variável explicativa ITM representa o nível de transparência pública contido no Ranking Nacional de Transparência, elaborado por representantes do MPF, Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização (2016). Os parâmetros utilizados para composição desse índice são estabelecidos na Lei Complementar 101 (2000), Lei Complementar 131 (2009), e da Lei de Acesso à Informação nº 12.527 (2011), que têm como objetivo implementar a transparência das contas públicas. Esse indicador possui uma escala de zero e dez, que representam os valores mínimos e máximos que podem ser alcançados pelos entes federados como estados e municípios e o Distrito Federal em um processo de avaliação.

Essa pesquisa tem como objetivo geral identificar se o nível de transparência pública interfere na quantidade de irregularidades constatadas pela CGU em processos de auditoria. Nos 167 municípios avaliados a análise dos indicadores estatísticos apontam para uma média de 5,24, numa escala de zero a dez e uma moda de zero, o que indica que ainda há municípios com nenhuma transparência, apesar das exigências normativas, especialmente da Lei 12.527/2011, que regulamenta o acesso à informação.

Tabela 7 - Indicadores estatísticos para a variável ITM.

Indicadores	Índice de Transparência (ITM)
Quantidade	167
Média	5,24
Mediana	5,40
Moda	0,00
Desvio padrão	2,90
Mínimo	0
Máximo	10

Fonte: Elaborado pelo autor.

Da análise realizada demonstrada na Tabela 8, verifica-se que, dentre os municípios da amostra dessa pesquisa, a região que apresentou os melhores resultados foi a região Sul, tendo em vista que além de ter apresentado a maior média 7,49, também demonstrou que 74,07 dos

municípios receberam notas entre sete e dez, nenhum município foi avaliado com nota zero e obteve a maior frequência de nota dez em transparência pública. A região norte apresentou o pior resultado, com média de 4,49, seguida pela região nordeste, que apresentou média de 4,59. Nestas regiões a nota que apareceu com maior frequência foi zero, que representa municípios com nenhuma transparência pública. Esses resultados vão ao encontro dos verificados na avaliação das irregularidades, apresentados na Tabela 3, onde se constatou que as regiões nordeste e norte apresentaram a maior quantidade de irregularidades por relatório.

Tabela 8 - Análise descritiva da variável ITM por região.

Região	Nº de Municípios avaliados	% de notas zero	% de notas entre zero e quatro	% de notas entre quatro e sete	% de notas entre sete e dez	Moda das notas	Média das notas
Norte	17	11,76	29,41	35,30	23,53	0	4,49
Nordeste	66	10,61	30,30	34,85	24,24	0	4,59
Centro-oeste	20	0	35,00	30,00	35,00	5,8	5,43
Sul	27	0	14,82	11,11	74,07	10	7,49
Sudeste	37	5,41	24,32	45,95	24,32	5,4	4,98

Fonte: Elaborado pelo autor.

As análises das variáveis aplicativas retratam a realidade brasileira vivenciada na atualidade. Demograficamente verifica-se uma distribuição populacional bastante disforme. Quanto aos fatores socioeconômicos afetos à população, destaca-se como ponto negativo o baixo nível de escolaridade. Esses aspectos quando relacionados aos gestores, entretanto, apresentam um quadro mais positivo, como por exemplo, em relação à escolaridade em que um percentual significativo de administradores públicos locais possui nível superior. Em relação à condição financeira, verifica-se uma distribuição desigual da renda, tanto em relação ao ente avaliado como relacionados à população. Também há uma grande diferença entre as regiões do País em se tratando da transparência pública, sendo possível identificar maior presença dessa característica na região sul e menor nas regiões norte e nordeste.

4.2. ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS

Com o objetivo de analisar a existência de correlação entre as irregularidades na gestão dos municípios, que é a variável dependente, com as variáveis independentes da pesquisa, foram realizados testes de significância, conforme Tabela 9.

Tabela 9 – Matriz de correlação entre as variáveis.

	IRG	POP	IDPO	ESPO	PIBP	RECP	IDGE	ESGE	ITM
IRG	1								
POP	-0,1541** 0,047	1							
IDPO	-0,2336** 0,002	0,0277 0,723	1						
ESPO	-0,3410*** 0,000	0,5569*** 0,000	0,2241*** 0,004	1					
PIBP	-0,2963*** 0,000	0,1918** 0,013	0,2373*** 0,002	0,3900*** 0,000	1				
RECP	-0,3675*** 0,000	-0,0549 0,481	0,3520*** 0,000	0,2382*** 0,002	0,6946*** 0,000	1			
IDGE	-0,1475* 0,057	0,0883 0,257	0,1705** 0,028	0,1723** 0,026	0,1005 0,196	0,1315* 0,090	1		
ESGE	-0,1362* 0,079	0,2260*** 0,003	0,1185 0,127	0,3156*** 0,000	0,1285* 0,098	0,0037 0,962	-0,0210 0,788	1	
ITM	-0,1528** 0,049	0,0803*** 0,000	0,3415*** 0,000	0,2427** 0,002	0,0235 0,763	0,0717 0,763	0,1673** 0,031	0,1824** 0,018	1

Nota ***=sig.<0,01; **sig.<0,05; *=sig.<0,10

A matriz de correlação indica existência de correlação linear negativa e moderada da variável dependente, que mede as irregularidades nos municípios, com a escolaridade da população e (ESPO) e com a receita *per capita* (RECP). Em relação população do município (POP), idade da população (IDPO), PIB *per capita* (PIBP) e o índice de transparência municipal (ITM) a correlação detectada foi negativa, mas fraca.

Observam-se também correlações entre as variáveis explicativas, todavia, nenhuma sendo forte, acima de 0,90 que pudesse gerar problemas de multicolinearidade. De toda a forma, no tópico seguinte, previamente à análise de regressão linear múltipla, realiza-se complementarmente a análise VIF.

A variável relativa à população do município (POP) apresenta correlação positiva e moderada com escolaridade da população (ESPO). No que se refere à idade da população (IDPO), verificou-se a existência de correlação positiva e moderada com a receita *per capita* (RECP) e com o índice de transparência municipal (ITM).

Quanto à variável escolaridade da população (ESPO), observou-se correlação positiva e moderada com as variáveis PIB *per capita* (PIBP) e escolaridade do gestor (ESGE). Observa-se, também, a correlação moderada e positiva da idade do gestor (IDGE) com o índice de transparência municipal (ITM). Por fim, destaca-se a correlação forte e positiva do PIB *per capita* (PIBP) com a receita *per capita* (RECP).

4.3. ANÁLISE DA REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

Para atender ao pressuposto da homocedasticidade foi utilizado na estimação do modelo a correção pelo erro padrão robusto. Utilizou-se o diagnóstico do Fator de Inflação da Variância (FIV) para avaliar a ocorrência ou não de multicolinearidade entre as variáveis. De acordo com Field (2009), o diagnóstico FIV é significativo para multicolinearidade se seu valor for superior a dez. No teste VIF apresentado na Tabela 10, observa-se que os valores para todas as variáveis foram inferiores a dez, o que afirma inexistência de multicolinearidade.

Tabela 10 - Diagnóstico FIV para multicolinearidade.

Variável	FIV
ITM	1,22
POP	1,59
IDPO	1,31
ESPO	1,87
IDGE	1,08
ESGE	1,16
PIBP	2,27
RECP	2,30

Fonte: Elaborado pelo autor

A seguir, na Tabela 11, é apresentado o modelo com todas as variáveis explicativas no qual se confirmam as significâncias das variáveis escolaridade da população (ESPO), e receita per *capita* (RECP) que já haviam sido identificadas nos testes bivariados. A estatística qui-quadrado apresenta um *p-value* inferior a 0,001, onde se confirma a adequação do modelo aos dados do estudo.

Tabela 11 – Regressão linear múltipla

	Coefficiente	Erro padrão	Teste <i>t</i>	<i>p-value</i>
ITM	-.3387381	.6718515	-0.50	0.615
POP	-8.64e-06	.0000103	-0.84	0.404
IDPO	-.4026386	.4871798	-0.83	0.410
ESPO	-.5832694	.2081271	-2.80	0.006**
IDGE	-.1276436	.1768457	-0.72	0.471
ESGE	-2.614862	3.69274	-0.71	0.480
PIBP	.0000456	.0000886	0.51	0.607
RECP	-.0054233	.0012851	-4.22	0.000**
Constante	94.04237	15.09387	6.23	0.000
Número de observações = 167		R – Quadrado = 0,2170		
F (8, 158) = 8,85		Raiz Quadrada Média do Erro = 22,485		
Probabilidade > F = 0,0000				

Fonte: Elaborado pelo autor

Não foram encontrados resultados significativos entre o número de habitantes (POP) e a idade da população (IDPO) com a quantidade de irregularidades (IRG) identificada na gestão de recursos federais administrados pelos prefeitos.

Em relação à variável Escolaridade da população (ESPO) identificou-se relação estatisticamente significativa negativa com a quantidade de irregularidades encontradas nas gestões municipais, com coeficiente de 0,5832. Isso indica que para cada um ponto percentual na melhoria no nível de escolaridade da população diminui 58,32% a incidência de irregularidades no município. A variável PIB *per capita* (PIBP), além de não ter apresentado resultado significativo com o número de irregularidades, apresentou resultado com sinal inverso ao esperado.

Foi identificada associação estatisticamente significativa e negativa entre a variável Receita *per capita* (RECP) com a variável que representa as irregularidades de gestão de recursos federais administrados pelos prefeitos nesse estudo (IRG). O coeficiente de 0,0054 indica que para cada R\$ 1.000,00 reais de incremento na renda *per capita* diminui-se em 5,4% a ocorrência de irregularidades na gestão local.

Não se identificou associação significativa entre a variável Idade do gestor (IDGE) e escolaridade do gestor municipal (EDGE) e a quantidade de irregularidades detectados na gestão local de recursos federais. Também não foi identificada associação estatisticamente significativa entre a variável Índice de transparência municipal (ITM) e a quantidade de irregularidades (IRG) ou seja, não se confirmou o resultado defendido inicialmente de que seria identificada uma quantidade menor de irregularidades nos municípios que apresentassem maior índice de transparência pública municipal (ITM).

4.4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS HIPÓTESES

Apresenta-se, na tabela 12, uma síntese dos resultados dos testes às hipóteses do estudo.

Tabela 12 – Resumo das análises estatísticas para a confirmação ou rejeição das hipóteses teóricas da pesquisa

Variável	Hipótese	Resultado Esperado	Significância	Resultado da Pesquisa
População	H ₁	-	0.404	Não Confirmada
Idade da população	H ₂	+	0.410	Não confirmada
Escolaridade da população	H ₃	-	0.006**	Confirmada
Idade do gestor	H ₄	-	0.471	Não confirmada
Escolaridade do gestor	H ₅	-	0.480	Não confirmada
PIB <i>per capita</i>	H ₆	-	0.607	Não confirmada
Receita <i>per capita</i>	H ₇	-	0.000**	Confirmada
Índice de transparência municipal	H ₈	-	0.615	Não confirmada

Fonte: Elaborada pelo autor

Verifica-se que a hipótese 1 (H₁) não foi confirmada, visto que o resultado da regressão não apresentou significância estatística entre o número de habitantes e as irregularidades cometidas pelos gestores locais, fato que resultou rejeição da hipótese. Também não se confirmou a hipótese 2 (H₂) porque os resultados da regressão não foram significantes estatisticamente, ou seja, não se verificou relação significativa estatisticamente entre a idade da população e as irregularidades detectadas nas gestões dos prefeitos, concluindo-se, assim, pela rejeição.

A hipótese 3 (H₃) foi confirmada, visto que se identificou relação estatisticamente significativa entre o nível de escolaridade da população e a quantidade de irregularidades encontradas nas gestões dos prefeitos. Ou seja, em municípios onde a população é mais escolarizada a tendência é que os gestores sejam mais cuidadosos no gerenciamento dos recursos sob suas responsabilidades, possivelmente, porque uma população com maior nível de escolaridade possui maior preparo para pressionar o gestor por melhores serviços e melhores resultados das políticas públicas.

O achado confirma a hipótese de que o maior nível escolaridade da população gera capacidade de exigir mais do gestor, já que as pressões exercidas pelos cidadãos resultam em maior transparência dos municípios (Tejedo-Romero e Araújo 2018) e demonstra que investimento em educação pode ter como retorno melhorias na gestão pública. Embora essa pesquisa não tenha identificado relação de interferência direta da transparência pública com a quantidade de irregularidades cometidas pelos prefeitos, diversos estudos confirmam existir relação entre o nível educacional da população e a transparência pública (Ribeiro e Zuccolotto, 2012; Lowatcharin e Menifield, 2015; Brocco et al., 2018; Silva e Bruni, 2019; Baldissera et al., 2020).

As duas hipóteses 4 e 5, relacionadas ao gestor municipal (H₄) Idade do gestor e (H₅) Escolaridade do gestor, não foram confirmadas por não ter sido identificada relação estatisticamente significativa entre a idade e escolaridade dos prefeitos e as irregularidades praticadas por esses gestores, resultando na rejeição dessa hipótese. Silva e Bruni, (2019) não encontraram relacionamento significativo entre as variáveis essas e a transparência pública passiva.

Em relação a hipótese (H₆) também não se confirmou o resultado esperado, porque além da ausência de significância estatística entre o PIB *per capita* e as irregularidades praticadas pelos prefeitos, o sinal obtido foi o inverso do esperado, fato que resultou na rejeição dessa hipótese. Ao avaliar a relação do PIB versus transparência pública Ribeiro e Zuccolotto (2012); Wright (2013), encontraram relação positiva e significativa entre essas duas variáveis, Puron-Cid e Bolívar (2017), obteve como resultado de sua pesquisa um relação negativa e significativa

entre PIB e transparência pública, ao passo que outras pesquisas apontaram não haver relacionamento significativo estatisticamente entre essas variáveis (Caba Pérez et al., 2014; Fiirst et al., 2017; Silva e Bruni, 2019).

A hipótese 7 (H₇) foi confirmada, tendo em vista que o estudo identificou relação estatisticamente significativa entre a Receita *per capita* e as irregularidades praticadas na gestão local, resultando na rejeição dessa hipótese. Alguns estudos identificaram relação significativa entre transparência pública e as riquezas dos municípios (Ribeiro e Zuccolotto, 2012; Rodríguez Bolívar et al., 2013; Alcaide Muñoz et al. 2017; Silva e Bruni 2019). Nesse sentido, se verifica que os entes mais capacitados financeiramente são mais transparentes porque a tarefa de disponibilizar informações à sociedade possui um custo (Silva e Bruni 2019).

Por fim, quanto à hipótese 8 (H₈) não foi confirmada a expectativa inicial de que o município com mais transparência resultaria em uma menor quantidade de irregularidades praticadas pelos prefeitos, rejeitando-se, portanto, essa hipótese.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência utilizada com o fim de garantir ao cidadão o direito de acesso à informação, por meio da publicização dos atos de responsáveis pela gestão de recursos públicos, pode ser um importante instrumento de *Accountability* para a consolidação da democracia. A transparência pública reduz os problemas entre a principal e o agente à medida que fornece à sociedade informações de como dinheiro arrecadado está sendo aplicado nas, diminuindo a possibilidade de o gestor aplicar esses recursos em seus próprios interesses relegando ao segundo plano os anseios do cidadão.

Este estudo teve como objetivo identificar se a transparência pública influencia na quantidade de irregularidades cometidas pelos prefeitos na gestão das políticas públicas locais e também identificar aspectos econômicos e da condição financeira que exercem influência nessas irregularidades.

Entre as limitações dessa pesquisa destaca-se o fato de que existem ao todo 5.570 municípios e esse estudo avaliou uma amostra somente de 167 municípios. A amostra restrita decorreu da necessidade de manter a coerência dos dados, tanto dos índices de transparência, como dos atos de gestão, relacionados a um mesmo período e a uma única gestão e dentro do período avaliado incluir somente relatórios de auditoria selecionada por meio de sorteio público, de modo a manter aleatoriedade.

O objetivo proposto nesta pesquisa foi atingido, à medida que foram identificadas variáveis que influenciam nas irregularidades praticadas por gestores locais na administração de recursos federais repassados aos municípios. Todavia, não se confirmando diretamente a hipótese de que a maior transparência pública estaria associada ao menor quantitativo de irregularidades.

Inicialmente, no campo da análise descritiva, verificou-se uma maior incidência de irregularidades nos municípios localizados na região norte e nordeste. Foram nessas regiões que também se observou a existência de um menor índice de transparência pública por município. Isso demonstra a necessidade de que os órgãos públicos responsáveis pela política de transparência pública desenvolvam ações mais efetivas na busca da solução do problema.

Quanto à transparência pública, não se evidenciou, então, por meio da análise multivariada, relacionamento significativo entre os índices de transparência dos municípios e as irregularidades de gestão (IRG), apesar da existência de correlação entre os dois fenômenos, conforme demonstrado na análise bivariada.

Rejeitaram-se, contudo, as hipóteses de que o número de habitantes (POP), a idade da população (IDPO) e o PIB *per capita* (PIBP) influenciariam significativamente o quantitativo de irregularidades (IRG) dos atos de gestão. Da mesma forma, hipóteses relacionadas ao gestor também foram rejeitadas, não se observando influência significativa da idade do gestor (IDGE) e escolaridade do gestor (ESGE) sobre o número irregularidades constatadas (IRG).

Como contribuição teórica, o estudo identificou variáveis, quais sejam escolaridade da população e receita *per capita*, que são fatores socioeconômicos e da condição financeira dos municípios, que apresentaram poder associativo, estatisticamente significativo, sobre o quantitativo de irregularidades constatadas na gestão dos prefeitos.

O modelo utilizado para análise multivariada apresentou o $R^2 = 0,2170$, indica que as variáveis explicativas do modelo de regressão são capazes de explicar 21,70% do fenômeno estudado, que são as irregularidades cometidas por gestores públicos municipais na administração de recursos federais. Isso demonstra que há outros fatores que influenciam o fenômeno das irregularidades cometidas pelos prefeitos, tornando-se um vasto campo para novos estudos que possam identificar as diversas outras variáveis explicativas do fenômeno estudado.

Como contribuição empírica, esse estudo indica uma possibilidade de a CGU direcionar seu planejamento de auditoria para municípios que possuam o nível de escolaridade mais baixo e menor renda *per capita*, já que a pesquisa aponta que nesses municípios há uma maior incidência de irregularidades.

Por fim, entende-se que é importante novas pesquisas explorando o tema das irregularidades detectadas na gestão de municípios, tendo em vista a importância da aplicação de novos testes que possam confirmar as hipóteses dessa pesquisa, assim como se tem como relevante conhecer outras variáveis e fatores que possuam influência no fenômeno estudado.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, J. H., Andrade, C. S. D., Monteiro, G. B., & Ribeiro, J. C. (2007). Um estudo sob a ótica da teoria do agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-sociedade. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 7, No. 2007, pp. 26-39).
- Alcaide Munoz, L., Rodriguez Bolivar, M. P., & Lopez Hernandez, A. M. (2017). Transparency in governments: a meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures. *The American Review of Public Administration*, 47(5), 550-573.
- Andersen, T. B. (2009). E-Government as an anti-corruption strategy. *Information Economics and Policy*, 21(3), 201-210.
- Anjos, L. C. M., & Bartoluzzio, A. I. S. D. S. (2016). *Análise de Conglomerados do Nível de Transparência Pública e Indicadores Socioeconômicos dos Municípios Pernambucanos*. XIII Congresso USP. São Paulo, SP.
- Araújo, J. F. F. E., & Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327-347.
- Akçay, S. (2006). Corruption and human development. *Cato J.*, 26, 29.
- Baldissera, J. F. (2018). *Determinantes da transparência pública: um estudo em municípios brasileiros sob a ótica da teoria da escolha pública*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, PR, Brasil
- Baldissera, J. F., Dall'Asta, D., Casagrande, L. F., & Oliveira, A. M. B. D. (2020). Influência dos aspectos socioeconômicos, financeiro-orçamentários e político-eleitorais na transparência dos governos locais. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 340-359.
- Bauhr, M. and Grimes, M. (2014), "Indignation or resignation: the implications of transparency for societal accountability", *Governance*, Vol. 27 (2), 291-320.
- Bairral, M. A. D. C., Ferreira, M. C., & Bairral, L. F. (2013). A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva. *Pensar Contábil*, 14(55).
- Bearfield, D. A., & Bowman, A. O. M. (2017). Can you find it on the web? An assessment of municipal e-government transparency. *The American Review of Public Administration*, 47(2), 172-188.
- Bellver, A., & Kaufmann, D. (2005). Transparenting transparency: initial empirics and policy applications. *World bank policy research working paper*, 1-72.
- Brasil. (1964) *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Fonte: Planalto – Casa Civil: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.

- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*.
Fonte: Planalto – Casa Civil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Brasil. (2000) *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Fonte: Planalto – Casa Civil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm.
- Brasil. (2009) *Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009*. Fonte: Planalto – Casa Civil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm
- Brasil. (2011) *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Fonte: Planalto – Casa Civil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (2014). *Manual de demonstrativos fiscais: aplicado ao à União, e ao Estados, Distrito Federal e Municípios*. (6º ed.). Brasília: STN.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (2014b). *Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público*. In: *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (6º ed.). Brasília: STN.
- Brasil. Controladoria-Geral da União – CGU (2015). *Portaria nº 2008, de 7 de agosto de 2015*.
Fonte: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41349>.
- Brasil. Controladoria-Geral da União – CGU (2017). *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria interna do Poder Executivo Federal*. Fonte:
<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2017/12/cgu-aprova-manual-de-orientacoes-tecnicas-de-auditoria-interna-do-executivo-federal>.
- Brocco, C., Grando, T., de Quadros Martins, V., Junior, A. C. B., & Corrêa, S. (2018).
Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de
transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista
Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-
9036*, 10(1), 139-159
- Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1962). *The calculus of consent: Logical foundations of
constitutional democracy*. Michigan: University of Michigan Press.
- Capovilla, R. A., de Souza Gonçalves, R., Dantas, J. A., & Oliveira, A. B. S. (2018). Modelo
De Maturidade como Instrumento de Avaliação de Controle Interno em Organizações
Governamentais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 267-289.
- Castro, D. P. de (2009). *Auditoria e controle interno na administração pública*. Atlas.
- Coelho, T. R., da Silva, T. A. B., Cunha, M. A., & Teixeira, M. A. C. (2018). Transparência
governamental nos estados e grandes municípios brasileiros: uma “dança dos sete véus”
incompleta? *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(75).
- Corrar, L. J., Dias Filho, J. M., & Paulo, E. (2012). *Análise multivariada para os cursos de
administração, ciências contábeis e economia*. Editora Atlas.

- De Ferranti, D., Jacinto, J., Ody, A. J., & Ramshaw, G. (2009). *How to improve governance: a new framework for analysis and action*. Brookings Institution Press.
- Diniz, J. A. (2012). Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo.
- Fávero, L., Belfiore, P., SILVA, F., & CHAM, B. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisão. *São Paulo: Campus*, 235.
- Ferraz, C., Finan, F., & Moreira, D. B. (2009). *Corrupting Learning: Evidence from Missing Federal Education Funds in Brazil*. (No. 562).
- Field, A. (2009). *Descobrendo a Estatística Usando o SPSS-5*. Penso Editora.
- Filgueiras, F. (2011). Além da transparência: accountability e política da publicidade. *Lua nova: revista de cultura e política*, (84), 65-94.
- Fiirst, C., Costa, J. S., Baldissera, J. F., & Dall'Asta, D. (2017). A influência de variáveis socioeconômicas e contábeis no índice de transparência eletrônica dos maiores municípios brasileiros, após a lei de acesso à informação. In *Anais do 10o Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade*.
- Grimmelikhuijsen, S. G., & Welch, E. W. (2012). Developing and testing a theoretical framework for computer-mediated transparency of local governments. *Public administration review*, 72(4), 562-571.
- Guillamón, M. D., Ríos, A. M., Gesuele, B., & Metallo, C. (2016). Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain. *Government Information Quarterly*, 33(3), 460-471.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica-5*. Amgh Editora.
- Harrison, T. M., Guerrero, S., Burke, G. B., Cook, M., Cresswell, A., Helbig, N., & Pardo, T. (2012). Open government and e-government: Democratic challenges from a public value perspective. *Information Polity*, 17(2), 83-97.
- IBGE. (2012) *Censo Demográfico 2010*. Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9662-censo-demografico-2010.html?edicao=10411&t=sobre>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2008). Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. *Revista de Administração de Empresas*, 48(2), 87-125.
- Kim, P. S., Halligan, J., Cho, N., Oh, C. H., & Eikenberry, A. M. (2005). Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. *Public Administration Review*, 65(6), 646-654.

- Kaufmann, D., & Kraay, A. (2002). Growth Without Governance. *Development Research*.
- Kopits, G., & Craig, J. D. (1998). *Transparency in Government Operations* (No. 158). International Monetary Fund.
- Lowatcharin, G., & Menifield, C. E. (2015). Determinants of Internet-enabled transparency at the local level: A study of Midwestern county web sites. *State and Local Government Review*, 47(2), 102-115.
- Mattei, R. E. V. (2012). Transparência governamental e accountability na administração pública: análise sobre as contas públicas do Ministério Público de Santa Catarina (MPSC). *Revista Eletrônica Direito e Política*, 7(3), 2489-2517.
- Matias-Pereira, J. (2017). *Finanças públicas*. 7.ed. São Paulo: Atlas.
- Mello, G. R. D., & Slomski, V. (2010). Índice de governança eletrônica dos estados Brasileiros (2009): no âmbito do poder executivo. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 7(2), 375-408.
- Mendes, M. (2013). *Federalismo Fiscal*. In: Arvate, P., & Biderman, C. (2013). *Economia do setor público no Brasil*. Elsevier Brasil.
- Miranda, R. F. D. A. (2011). *Relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios: uma análise a partir das ações de controle realizadas pela CGU*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, RN, Brasil
- Murillo, M. J. (2015). Evaluating the role of online data availability: The case of economic and institutional transparency in sixteen Latin American nations. *International Political Science Review*, 36(1), 42-59.
- Musgrave, R. A. (1959). *Theory of public finance; a study in public economy*.
- Mueller, D. C. (1976). Public choice: A survey. *Journal of Economic Literature*, 14(2), 395-433.
- Oates, W. E. (1972). *Fiscal Federalism*. New York, USA: Harcourt Brace Jovanovich.
- Oates, W. E. (2005). Toward a second-generation theory of fiscal federalism. *International tax and public finance*, 12(4), 349-373.
- Pérez, C. C.; Bolívar, M. P. R & Hernández, A. M. L. (2008). E-Government process and incentives for online public financial information. *Online information review (Print)*, 32(3), 379-400.
- Pérez, M. D. C. C., Bolivar, M. P. R., & Hernandez, A. M. L. (2014). The determinants of government financial reports online. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 10(42), 5-32.

- Pinho, J. A. G. D., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de administração pública*, 43(6), 1343-1368.
- Piotrowski, S. J., & Bertelli, A. (2010, April). Measuring municipal transparency. In *14th IRSPM Conference, Bern, Switzerland, April*.
- Piotrowski, S. J., & Van Ryzin, G. G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37(3), 306-323.
- Queiroz, D. B., Nobre, F. C., da Silva, W. V., & Araújo, A. O. (2013). Transparência dos Municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 38-51.
- Raupp, F. M., & Pinho, J. A. G. D. (2013). Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. *Revista de Administração (São Paulo)*, 48(4), 770-782.
- Raupp, F. M., & de Pinho, J. A. G. (2016). Review of passive transparency in Brazilian city councils. *Revista de administração*, 51(3), 288-298.
- Ribeiro, C. P. D. P., & Zuccolotto, R. (2012). Identificação dos fatores determinantes da transparência na gestão pública dos municípios brasileiros. *Concurso Nacional de Monografias Conselheiro Henrique Santillo. 1º Lugar. Tribunal de Contas do Estado de Goiás*.
- Ribeiro, C. P. D.P., & Zuccolotto, R. (2014). A face oculta do Leviatã: transparência fiscal nos municípios brasileiros e suas determinantes socioeconômicas e fiscais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 37-52.
- Santana, V. L. (2008). O impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local. *Revista da CGU*, 3(5), 22-27.
- Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., & Portillo-Tarragona, P. (2009). Factors influencing e-disclosure in local public administrations. *Environment and planning C: Government and Policy*, 27(2), 355-378.
- Shapiro, S. P. (2005). Agency Theory. *Annual Review of Sociology*, 263-284.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.
- Silva Nogueira, S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.
- Silva, W. A. D. O., & Bruni, A. L. (2019). Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 415-431.

- Sol, D. A. D. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. *Journal of Economic Policy Reform*, 16(1), 90-107.
- Sodré, A. C. D. A., & Alves, M. F. C. (2010). Relação entre emendas parlamentares e corrupção municipal no Brasil: estudo dos relatórios do programa de fiscalização da Controladoria-Geral da União. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(3), 414-433.
- Souza, F., Araujo, A., & Silva, M. (2016). Índice de Informação Contábil Pública: Um Estudo nos Municípios Brasileiros. *Revista Catarinense da Ciência Contábil-CRC SC, Florianópolis*, 15(44), 37-48.
- Souza, F., Silva, M., Araujo, A., & Silva, J. D. (2010). Uma Análise sobre a Evidenciação das Contas Públicas das Capitais Brasileiras (An Analysis on the Disclosure of Public Accounts of the Brazilian Capitals). *Enfoque: Reflexão Contábil, UEM-Paraná*, 29(1), 79-92.
- Sousa, R. G. D., Wright, G. A., Paulo, E., & Monte, P. A. D. (2015). A janela que se abre: Um estudo empírico dos determinantes da transparência ativa nos governos dos estados brasileiros. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 7(1), 176-195.
- Tejedo-Romero, F., & Ferraz Esteves-Araujo, J. F. (2018). Transparencia en los municipios españoles: determinantes de la divulgación de información. *Convergencia*, 25(78), 153-174.
- Viana, E. (2010). *A governança corporativa no setor público municipal-um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de São Paulo, SP, Brasil.
- Weber, L. A. (2006). *Capital social e corrupção política nos municípios brasileiros: o poder do associativismo*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília, DF, Brasil
- Wilson, S. C., & Linders, D. (2011). The open government directive: a preliminary assessment. In *Proceedings of the 2011 iConference* (pp. 387-394).
- Wooldridge, J.M. (2003). *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. Ohio: South-Western College.
- Wright, G. A. (2013). *Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Paraíba, DF, Brasil
- Zuccolotto, R., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2014). Characteristics of scientific production on governmental transparency. *International Journal of Auditing Technology*, 2(2), 134-152.