TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DO NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DOS ENTES PÚBLICOS FEDERAIS NO EXERCÍCIO DE 2010

Autoria: Maria Amalia da Costa Bairral, Adolfo Silva

RESUMO

O estudo objetiva analisar o nível de transparência pública federal nos relatórios de gestão e os incentivos associados. A pesquisa é empírico-analítica com construção de um índice de transparência pública. Os resultados apontam um baixo nível de transparência pública (50%), deficiência de *compliance* (80%) e baixa aderência à evidenciação voluntária (19%). Relativo aos incentivos se observa uma relação positiva do tipo governamental, acessibilidade e demografia de pessoal com o índice de transparência, enquanto a burocracia pública uma relação negativa. Todavia o porte, tamanho do núcleo de gestão, receita orçamentária e dependência federal não influenciam as práticas de divulgação pública.

Palavras-chave: transparência pública; relatórios de gestão; incentivos governamentais.

1 INTRODUÇÃO

A transparência da informação pública ganhou mais relevância social a partir da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e assume significativa importância na responsabilização pública (*accountability*) por: (i) possibilitar uma transparente prestação de contas, pelo gestor público, referente à condução das ações governamentais, e (ii) possibilitar um alinhamento entre os interesses do cidadão e do Estado visando o bem estar social. No entanto, ainda está sujeita a ideologias políticas e culturais, que podem gerar um conflito de interesses (assimetria informacional), como previsto pela Teoria da Agência. Contudo, os relatórios de gestão anuais, peças do processo de prestação de contas, são um dos instrumentos, capazes de mitigar o problema da assimetria informacional, na medida em que, se adequadamente transparentes, disponibilizam informações relevantes tanto quantitativas como qualitativas acerca das ações governamentais.

No ambiente acadêmico nacional apesar de o tema suscitar grande interesse entre os pesquisadores, ainda pouco se sabe sobre o nível de divulgação das informações públicas e, principalmente, sobre os incentivos associados. Diversamente, a literatura internacional sobre evidenciação no setor público aborda diferentes entidades governamentais (federal, municipal, estadual, regional), variados instrumentos de evidenciação (web sites, relatórios, demonstrativos financeiros) e diversos incentivos (político, governamental, social, institucional e financeiro) (BAKAR; SALEH, 2011; INGRAM, 1984; GANDIA; ARCHIDONA, 2008; MARTANI; LESTIANI, 2012; LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; WEI; DAVEY; COY, 2008; SMITH, 2004; ZIMMERMAN, 1977 e GIROUX, 1989).

Logo considerando a importância de estudos sobre índices de transparência nos entes públicos, o presente estudo busca analisar os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais do Poder Executivo, bem como os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais associados. Adicionalmente, podem-se elencar os seguintes objetivos específicos: (a) construir um índice de transparência pública federal, com os métodos de pontuação, dicotômico e policotômico; (b) segregação do índice em obrigatório e voluntário; e; (c) identificação da relevância dos itens de evidenciação, a partir da opinião de auditores em relatórios de gestão.

Em face do exposto, as razões que justificam o estudo são: (a) carência de estudos empíricos, no cenário brasileiro, com foco na análise dos incentivos que afetam o nível de transparência pública; e, (b) ausência de estudos nacionais que mensuram, a partir de relatórios de gestão, a transparência pública. Adicionalmente, o presente estudo incorpora alguns aprimoramentos, relativo às limitações observadas em estudos anteriores, quais sejam:

(a) identificação, a partir da literatura, de itens de evidenciação qualitativos e quantitativos da gestão pública; (b) segregação dos itens entre voluntário e obrigatório; (c) validação externa do índice; e, (d) utilização de dois métodos de pontuação (dicotômico e ponderado).

O potencial contributivo do estudo reside na ampliação da reflexão crítica sobre evidenciação no setor público, e, mais significativamente, na identificação dos incentivos associados. Ademais, a partir dos achados, espera-se, também, uma contribuição prática, em termos de melhorias nos mecanismos de evidenciação nos relatórios de gestão tanto para a sociedade como para os órgãos de controle.

O estudo está distribuído da seguinte forma: além desta seção introdutória, foram estabelecidas quatro seções: a primeira apresenta o referencial teórico do estudo, a segunda exibe o detalhamento dos procedimentos metodológicos, a terceira relata os resultados e análises da pesquisa empírica, e, por último a quarta apresenta as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência na Gestão Pública, Teoria da Agência e Paradigma da *Public Accountability.*

No Brasil, a transparência da gestão pública teve como marco regulatório a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), e consoante Tolentino et al. (2002), passou a demandar maior capacidade de monitoramento do governo federal e do Legislativo (tribunais de contas) para verificar o cumprimento das normas. Entretanto, os relatórios fiscais exigidos pela LRF, possuem uma pesada terminologia técnica, que grande parte da sociedade não entende, e dessa forma, compromete o princípio da transparência, pois publicidade não é sinônimo de transparência. Para que isso se materialize, é necessário que a informação seja completa, de fácil entendimento, acessível a todos que serão afetados, comparável com períodos anteriores, para estudos de caráter evolutivo acerca da atuação dos gestores e não apresentem viés. (KIM et al., 2005). E, os relatórios de gestão anuais são a base primária do ciclo de responsabilização pública, que se inicia no processo orçamentário e termina na prestação de contas, que inclui o legislativo e a sociedade. E consoante Coy, Fischer e Gordon (2001, p.14)

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

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

No cenário brasileiro, os relatórios de gestão anuais são uma exigência normativa a todos os entes governamentais (públicos ou privados), e constituem uma das peças primordiais no processo de prestação de contas estabelecido pelo Tribunal Contas da União (TCU). A legislação embasa sua elaboração, em termos de conteúdo obrigatório, apresentação, tempestividade e divulgação na internet. A divulgação obrigatória abrange os procedimentos requeridos na legislação de prestação de contas, contudo não representa uma desconfiança em relação às atividades dos gestores públicos, mas um direito da sociedade em conhecer a condução das ações governamentais. Enquanto a voluntária abrange toda a informação não exigida por lei, e que proporciona ao usurário um maior leque de conhecimento tanto quantitativo como qualitativo. No entanto, a divulgação voluntária não deve conter viés, mas, conjuntamente com a obrigatória, minimizar o problema da

assimetria informacional. Porém, a tendência é certa aversão dos gestores públicos a evidenciação voluntária, de forma a não expor sua visibilidade política ou arriscar seus cargos, e atender mais as demandas legislativas em termos de responsabilização perante os órgãos de controle.

No setor público, a Teoria da Agência é apresentada por Slomisk et al. (2009) como uma das tendências teóricas por admitir que o Estado e suas entidades possam ser vistos sob a ótica de vários contratos, sendo o mais significativo, aquele que apresenta o cidadão como principal e o gestor público como agente. Destarte a linha Agente-Principal pode ser expandida para a esfera pública, ao entender que o cidadão financiador, via tributos, dos recursos públicos, tem o direito de conhecer e acompanhar os resultados das ações governamentais executadas pelo gestor, e que estas devem ser apresentadas de forma transparente para respaldar a escolha dos representantes e avaliar, adequadamente, as funções estatais. Como os resultados do trabalho do gestor público são avaliados em relatórios de gestão anuais, entre outros, analisados pelos órgãos de controle (prestação de constas) e pelo cidadão, o gestor tende a revelar uma informação incompleta, de forma que favoreça sua permanência e assegure seus interesses como poder e visibilidade política.

Para minimizar o conflito de agência, Dowdle (2006) explicita a crença na responsabilização pública (*public accountability*) dos governantes para com os cidadãos, associada aos conceitos de política e democracia. No entanto, a demanda da sociedade abarca mais do que simplesmente uma responsabilização pelo cumprimento das regras (*compliance*), mas também a eficiente aplicação dos recursos públicos, a ênfase nos resultados e a avaliação da atuação do gestor, não apenas via processo eleitoral, mas por auditorias financeiras, controles hierárquicos e sociais (STECCOLINI, 2002). Destarte, a ampliação do conceito original de *public accountability*, ligado apenas à avaliação da conduta governamental via processo eleitoral, é resultado de uma gradual introdução, na esfera pública, de mecanismos de governança corporativa das organizações privadas, levando a uma avaliação da gestão pública baseada em resultados das ações governamentais.

Um bom indicador dessa mudança conceitual é à entrada da figura dos usuários (fornecedores, servidores públicos, cidadão, financiadores, etc.), cuja definição, no cenário publico, seria todo aquele que têm um "razoável direito" de conhecer a informação relativa às entidades governamentais, ou seja, inclui todos os grupos ou indivíduos que podem afetar ou são afetados pelas atividades da organização pública (TOOLEY; HOOKS; BASNAN, 2010). Isto é a responsabilização do gestor pela aplicação dos recursos públicos (escolhas) e pelo dever de prestar informação sobre o desempenho da gestão perante o usuário.

2.2 Incentivos para Divulgar no Setor Público.

Os níveis de transparência, tanto obrigatórios como voluntários, podem variar entre os entes públicos motivados por práticas de evidenciação diferenciadas, alicerçadas em incentivos. Estudos internacionais associam à transparência pública, a incentivos políticos, financeiros, governamentais, institucionais e sociais. No contexto político, a evidenciação pública é mais comumente associada a variáveis explicativas como competição política e porte: a primeira explicita que os gestores estariam dispostos a fornecer mais informação como forma de melhor visibilidade para se eleger ou permanecer nos cargos (PEREZ; BOLIVAR; HERNANDEZ, 2008), e, a segunda que os maiores entes possuem maiores custos de agência, e, portanto, divulgam mais informação com vistas a reduzir tais custos. Bakar e Saleh (2011).

Quanto ao incentivo institucional, às organizações públicas operam dentro um arcabouço político e social, e sua sobrevivência dependeria do cumprimento de determinadas regras e procedimentos, estabelecidos pela legislação, ou de padrões de práticas de evidenciação adotados pelo setor, como forma de garantir sua legitimidade perante a sociedade.

Já o incentivo governamental está associado a questões de desempenho, ou seja, a forma como as organizações públicas formulam, planejam, implementam suas políticas públicas e controlam suas funções estatais, visando o bem estar social. O tipo governamental (variável representativa) sugere que formas de administração pública mais gerencial tendem a adotar melhores práticas de divulgação, pois os gestores são mais bem preparados em quesitos de administração que inclui práticas de desempenho (ZIMMERMAN, 1977). Também a variável auditoria interna influencia o nível de divulgação da informação (qualitativa e quantitativa) principalmente em termos de *compliance* (GIROUX, 1989). Relativo à burocracia pública (variável representativa), Giroux (1989) menciona que esta prefere baixos níveis de evidenciação para manter o poder e, consequentemente, uma monitoração ineficiente, e, assim tenderia a apresentar um efeito negativo nas práticas de evidenciação.

O incentivo social é associado ao contexto de pressão social (direito da sociedade) que influencia tanto a divulgação obrigatória como voluntária. A fácil acessibilidade (variável representativa) a informação sobre o ente público estimula um melhor nível de evidenciação e reflete o comprometimento com a transparência e a *public accountability* (BAKAR; SALEH, 2011). Por último o incentivo financeiro com variáveis representativas como dependência federal e receita governamental (mais empregadas nos estudos do setor público) indica que relativo à dependência federal, consoante a Teoria da Agência, ao aplicar os recursos, os gestores públicos podem utiliza-los para propósitos diferenciados dos objetivos do cidadão. Logo, visando mitigar o conflito de agência os normativos legais obrigam os gestores há um maior *compliance* com as práticas de evidenciação*,* condição para o recebimento dos recursos federais. Todavia estudos (BAKAR; SALEH, 2011; MARTANI; LESTIANI, 2012) apontam que maiores ou menores graus de dependência federal não são um determinante para o ente público divulgar mais informação. Tal fato ocorre, provavelmente, porque as transferências federais não são baseadas em regras de *compliance* com padrões contábeis, mas sim automáticas. Já a variável receita governamental, pesquisas anteriores (LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; MARTANI; LESTIANI, 2012) apontam uma influencia positiva com o nível de evidenciação, possivelmente, porque maiores níveis de receita aumentam a disposição dos gestores públicos em divulgar a informação, como forma de legitimidade perante a sociedade que contribui com os recursos.

Por fim, no contexto do setor público não é surpreendente que os estudos cheguem a resultados diferenciados para determinadas variáveis, pois a diversidade de entidades governamentais, de objetivos e a dificuldade de coleta dos dados, por vezes requer o uso de métricas e conceitos complementares aos utilizados em estudos similares. Logo, os estudos de evidenciação (*disclosure)* no setor público requerem maior reflexão acadêmica.

2.3 Estudos Anteriores sobre Evidenciação, Incentivos e Variáveis no Setor Público.

O quadro 1 apresenta uma síntese de estudos com foco no nível de evidenciação no setor público e análise de incentivos políticos, financeiros, social, governamental e institucional.

Quadro 1: Síntese das pesquisas empíricas que abordam evidenciação no setor público

Autor (ano) País do estudo	**Ente (instrumento de análise)**	**Incentivos: variável representativa** (sinais esperados)	**Resultado**
Zimmerman (1977) EUA	96 cidades (relatórios anuais)	**Político:** competição política (-) **Social:** mídia (+)	A competição política sugere que os eleitores não tem interesse no controle das funções estatais resultando em baixos níveis de evidenciação. A mídia pode reduzir os conflitos de agência entre agente (políticos) e principal (eleitores), visto pressionar as organizações públicas a melhores práticas de evidenciação.

Ingram (1984) EUA	50 estados (relatórios anuais)	**Político:** competição política (+), **Governamental:** tamanho do governo (+) **Social:** mídia (+) **Financeiro:** dependência federal (+), endividamento (+), receita governamental (+)	A dependência federal e receita governamental influenciam em melhores práticas de evidenciação, entretanto maiores ou menores níveis de endividamento não afetam as práticas de divulgação. A mídia, divergente da literatura, aponta uma relação negativa, sugerindo uma métrica inadequada ou que a divulgação da informação pode acontecer mediante outras formas (informativos e boletins). Basicamente todas as variáveis, do incentivo político, apontam uma relação explicativa positiva com melhores praticas de divulgação no setor público.
Giroux (1989) EUA	167 cidades (demonstrações financeiras)	**Político:** competição política (0) **Institucional:** tipo de governo (+), burocracia (-) **Governamental:** qualidade da auditoria (-) **Financeiro:** receita (+)	A burocracia apresentou resultados negativos em relação as práticas de evidenciação, e a correlação negativa da auditoria com melhores práticas de divulgação seria a limitação que a burocracia oferece ao monitoramento das ações governamentais. A competição política não se mostrou significativa confirmando a falta de interesse dos políticos em relação aos seus eleitores.
Smith (2004) EUA	107 Cidades (demonstrações financeiras)	**Político: c**ompetição política (+), tipo de governo (+), mídia (?) **Econômico: d**ívida (+), auditoria interna (+), receita (+)	As variáveis independentes mostram-se com significância (poder explicativo), porém inconsistente nos modelos. Sugerindo uma fraca explicação das mesmas ou inadequadas utilizações das métricas.
Martani e Lestiani (2012) Indonésia	92 Municípios (relatórios financeiros)	**Governamental:** receita (+), dependência federal (+), porte (+), achados de auditoria (-) **Institucional:** tipo de governo (+)	As variáveis receita, porte e achados da auditoria estimulam melhores níveis de divulgação nos relatórios financeiros, enquanto as variáveis dependência federal e tipo de governo não afetam as praticas de divulgação.
Ryan, Stanley e Nelson (2002) Austrália	36 Municípios (relatórios anuais)	Porte (+) e tempestividade do relatório (+)	O porte influencia nas práticas de evidenciação, enquanto a tempestividade do relatório não mostrou relação com o *disclosure*.
Laswad, Fisher e Oleyere .(2005) Nova Zelândia	61 Órgãos estatutários (sites eletrônicos)	Competição política (+), porte (+), endividamento (+), receita (+), mídia (+) e tipo de governo (-).	Os resultados inconsistentes nos modelos, apenas a mídia foi significativa e positiva, ratificando a literatura de que a mídia contribuiria para minimizar os conflitos de agência. A variável tipo de governo foi significativa e positiva. Destaca, ainda, como surpresa o fato da variável porte, na Nova Zelãndia, não se relacionar aos índices, contrariando as predições da literatura majoritária.
Maingot e Zeghal (2008) Canadá	44 Universidades (sítio eletrônico)	Porte(+), missão (+).	As variáveis resultaram numa relação positiva com índice sugerindo que quanto mais complexa a missão e maior o porte melhor o nível de evidenciação voluntário.
Gandia e Archidona (2008) Espanha	130 municípios (sítios eletrônicos)	Competição política (+), mídia (+), endividamento (+) e porte (+)	Apenas a competição política e a mídia explicaram melhores práticas de evidenciação em todos os modelos, mas, os resultados evidenciam um baixo nível de evidenciação nos *sites.*
Perez, Bolvar e Hernandez (2008) Espanha	65 Municípios (sitio eletrônico)	Dívida (+), acessibilidade (+), competição política (+), receita (+) e dependência federal (+)	As variáveis divida e acessibilidade apresentaram relação positiva com o índice de transparência municipal, as demais variáveis não explicam o índice.
Bakar e Saleh (2010) Malásia	93 órgãos estatutários (relatórios anuais)	Porte (+), acessibilidade (+), dependência federal (+) e tamanho da diretoria (-)	As variáveis porte e acessibilidade apresentam relação positiva com o índice de evidenciação. A variável dependência federal não foi significativa, enquanto a variável tamanho da diretoria apresentou relação negativa com o índice de evidenciação.

Notas: (1) Os sinais esperados são descritos ao lado de cada variável: (+) relação positiva com a variável dependente; (-) relação negativa e (0) indica que a variável não afeta a variável dependente.
Fonte: Autora (2013).

Notadamente, os estudos apresentam certas limitações: subjetividade, inerente, a construção de índice de evidenciação; poucas variáveis independentes; dificuldade na seleção

das *proxies*, ocasionando variabilidade dos resultados para explicar os modelos de índice; não segregação entre itens obrigatórios e voluntários, poucos estudos explicitam a associação entre os incentivos e as variáveis representativas, e, ausência de uma linha teórica mais consistente que possa explicar as nuance da divulgação da informação no setor público.

3 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo da pesquisa optou-se por uma abordagem empírico-analítica para realização dos testes de hipóteses com corte transversal (*cross sectional*) e investigação *ex post facto,* dos quais o pesquisador não pode controlar nem manipular as variáveis.

3.1 Seleção da amostra

Para composição da amostra partiu-se da população de entes públicos[i] federais do Poder Executivo que apresentaram relatório de gestão, em 2010, disponíveis no *site* do TCU. A tabela 1 apresenta a população e a amostra probabilística estratificada composta de 115 entes públicos federais, sendo 37 autarquias, 14 fundações e 64 órgãos públicos. O foco em relatórios de gestão anuais baseou-se no consenso de estudos anteriores que são as principais fontes de disseminação da informação pública (BAKAR; SALEH, 2011; TOOLEY; HOOKS; BASNAN, 2010). Após, a seleção da amostra, os dados necessários para a pesquisa foram, manualmente, coletados e tabulados.

Tabela 1 – Definição da Amostra

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

Painel 2 – Estratificação da população e seleção da amostra.

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

Notas: (1) Os entes públicos militares (todas as Forças Armadas) e os entes públicos descentralizados foram excluídos da base de dados. **Fonte:** Autora (2013)

3.2 Análise dos Dados

A análise dos dados envolveu a construção de um índice de transparência pública federal (ITPF), com uma abordagem dicotômica e policotômica (ponderada), capturada via questionário, de uma amostra probabilística de auditores em relatórios de gestão da Controladoria Geral da União (CGU). O ITPF é composto de 112 itens de evidenciação (26 subcategorias e 5 categorias), segregados em obrigatórios (52 itens), baseado na legislação de prestação de contas, e voluntários (60 itens). A mensuração do ITPF, de cada ente público, é a razão do total de itens que efetivamente foram divulgados, no relatório de gestão, sobre o total de itens teoricamente aplicáveis ao ente.

A análise univariada consistiu em testes de diferenças de média (paramétricos e não paramétricos), respectivamente para amostras independentes (entes públicos) e pareadas (índice dicotômico e policotômico), bem como a realização de testes de correlação. Para a normalidade[ii] das variáveis foi realizado o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, e, consequentemente, determinar o teste estatístico mais adequado para cada variável. Assim os testes estatísticos consistiram na análise das seguintes hipóteses:

$\mathbf{H_a}$: **Não** existe diferença no nível de transparência pública federal (ITPF) dicotômico e policotômico.

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

Em seguida, a análise multivariada utilizou regressão linear múltipla, com dados em corte transversal do ano de 2010, que permitiu analisar a relação existente entre a variável dependente quantitativa (ITPF) e as variáveis explicativas (independentes) descritas no quadro 2. O modelo utilizado no estudo foi:

$$\mathbf{ITPF_i = \beta_0 + \beta_1\, PORTE_i - \beta_2\, DEMO_i - \beta_3\, TAM_NG_i + \beta_4\, TIPO_i - \beta_5\, BP_i + \beta_6\, AUDIT_i + \beta_7\, ACESS_i + \beta_8\, REC_ORC_i + \beta_9\, DEP_FED_i + \mu_i}$$

Onde: **ITPF** = variável dependente quantitativa (*proxy* empregada é o *escore* de cada ente governamental); **i** = ente público federal; as variáveis explicativas (independentes) estão indicadas no quadro 2.

Destaca-se que algumas variáveis podem captar aspectos complementares (aplicabilidade e acessibilidade) para melhor adaptação ao setor público brasileiro. E os sinais esperados são baseados nos achados de estudos anteriores internacionais, logo estes podem não ser aplicáveis ao contexto brasileiro.

Destarte, a hipótese testada na análise multivariada:

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

Quadro 2 – Descrição Operacional dos Incentivos para Divulgação da Informação

INCENTIVOS	VARÍAVEIS (SIGLA) (SINAL ESPERADO)	PROXY	DESCRIÇÃO DA VARIÁVEL
POLÍTICO	Competição política (POL) (+)	Filiação Partidária do gestor máximo.	Variável *dummy,* sendo 1 para membro do governo (PT ou base aliada) e 0 para os demais casos
	Tamanho do ente (PORTE) (+)	Número de empregados	Logaritmo do número de empregados do ente.
INSTITUCIONAL	Demografia pessoal (DEMO) (-)	Custo de Pessoal por empregado	Custo de pessoal dividido pelo nº de empregados
	Tamanho do núcleo de gestão (TAM_NG) (-)	Quantitativo do núcleo de gestão	Membros do núcleo de gestão (dirigente e quantitativo de cargo em comissão subordinados).
GOVERNAMENTAL	Burocracia Pública (BP) (?)	Cargos em comissão em relação ao nº de empregados	Total de cargos em comissão dividido pelo nº de empregados
	Tipo do ente (TIPO) (+)	Tipo administrativo (direta ou indireta)	Variável do tipo *dummy*, onde 0 = direta e 1 = indireta.
	Auditoria interna (AUDIT) (+)	Existência da função de auditoria interna no ente.	Variável *dummy*, sendo 1 = entes com auditoria interna e 0 = sem
SOCIAL	Acessibilidade (ACESS)	Divulgação do relatório de gestão no *site* do ente.	Variável *dummy*, sendo 1 = disponível e 0 = não disponível.
FINANCEIRO	Dependência federal (DEP_FED) (+)	Transferências federais de recursos	Transferência orçamentária divida pela receita orçamentária

	Receita orçamentária (REC_ORC) (+)	Receita orçamentária (receitas próprias + transferências)	Logaritmo da receita orçamentária (próprias e transferências).

Notas: (1) A variável competição política foi excluída do estudo, em face de impossibilidade de coleta. (2) Os sinais esperados são: (+) aumenta o nível de transparência, (?) sem previsão e (-) diminui o nível de transparência. **Fonte**: Autora (2013)

4 RESULTADOS

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

A tabela 2 apresenta os índices de transparência (total, obrigatório e voluntário) dos entes governamentais (órgãos públicos, autarquias e fundações). O índice total é 48% (dicotômico) e 50% (policotômico), ou seja, divulgação média de 53 itens dos 112. Esse resultado é consistente com estudos anteriores como Bakar e Saleh (2011) com um índice dicotômico de 46% (Malásia), porém, inferior aos achados de Herataway e Hoque (2007) com um índice dicotômico de 61,5% (Austrália) e Wei, Davey e Coy (2008) com um índice dicotômico de 61% (Inglaterra e Nova Zelândia), e mostram uma tendência de menores níveis de evidenciação no setor público em países em desenvolvimento.

Contudo, a característica chave, do ITPF é conhecer que se trata de uma distribuição, significativamente, dispersa, pois os resultados variam de 27% a 74%, e revelam, por um lado as deficiências de divulgação dos órgãos públicos (27%), mas por outro que as autarquias apresentam as melhores práticas de evidenciação (74%). Destarte, essa variabilidade pode ser mais nitidamente percebida na análise da amostra estratificada: (a) os órgãos públicos (administração direta) apresentaram os menores índices com a maior variação (27% a 62%), indicando deficientes práticas de evidenciação; (b) as fundações (administração indireta) mostram uma variabilidade de 42% a 70% e, (c) as autarquias (administração indireta) tiveram uma variação de 39% a 74%.

Em suma, o ITPF total aponta uma proximidade nas práticas de evidenciação entre as autarquias e as fundações, enquanto os órgãos públicos revelam um maior distanciamento. Essa situação sugere que a administração pública indireta, com características mais gerenciais e técnicas, e mais distante do núcleo de poder propicia melhores práticas de evidenciação, enquanto os órgãos públicos, possivelmente, sofrem mais influências políticas e burocráticas que tornam deficientes suas práticas de evidenciação.

O ITPF médio obrigatório de 80% revelou que os entes públicos são mais influenciados pela evidenciação obrigatória (órgão público: 75%, autarquia: 87% e fundação: 89%), exigida pela legislação de prestação de contas, que as práticas voluntárias. Os resultados são consistentes com Martani e Lestiani (2012) que relatam que, no setor público, os instrumentos mandatórios de evidenciação compelem os gestores a serem mais transparentes, e consequentemente, afetam positivamente as práticas de evidenciação. Contudo, os índices de evidenciação obrigatória ainda são baixos, pois deveriam estar integralmente, presentes em todos os entes públicos federais. No entanto, variações de 100% (fundação) a 45% (órgão público), apontam que a legislação obrigatória não está sendo cumprida, e pode provocar limitação quanto à responsabilização pública e comprometer o adequado conhecimento do cidadão sobre a regular aplicação dos recursos públicos. Ressalta-se que apenas uma fundação divulgou todos os 52 itens obrigatórios

O ITPF médio voluntário de 19% se mostrou expressivamente baixo, ou seja, somente 11 itens, dos 60, foram divulgados. Similar a estudos anteriores como Maingot e Zeghal (2008) com um índice voluntário de 19%, mas inferior aos achados de Herataway e Hoque (2007) de 65%. Notadamente, o painel 1 da tabela 2 permite visualizar que os entes públicos estão menos dispostos a fornecer ao usuário, informações voluntárias, pois, a dispersão foi a menor (órgão público - 16%, autarquias e fundações - 23%). No entanto, quando analisados, separadamente, casos específicos de melhores índices voluntários como 51 % (autarquias) e 45% (fundações), sinalizam perspectivas de mudanças.

Tabela 2: Estatística descritiva das variáveis dependentes quantitativas da amostra total e estratificada

Painel 1: Índice de transparência pública federal dicotômico e policotômico

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

Painel 2: Quantitativo de Itens Divulgados

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

Nota: (1) ITPF dicotômico é o índice de transparência pública binário (1= presença e 0 = ausência do item); ITPF policotômico é o índice binário agregado à relevância média dos itens. (2) Obrigatórios são os itens obrigatórios divulgados dividido pelo total de itens obrigatórios; Voluntário são os itens voluntários divulgados dividido pelo total de itens voluntários. (3) A pontuação máxima do índice dicotômico é 112, enquanto o policotômico é 430. **Fonte:** Autora (2013)

Por fim, o cenário apresentado confirma que o setor público brasileiro ainda é resistente à divulgação voluntária, e que o gestor está mais inclinado em atender, ainda que de forma incompleta, as práticas de evidenciação obrigatória, cujo não cumprimento impõe sanções legais. Enquanto que as práticas de evidenciação voluntária ainda possuem espaço para significativas melhorias.

4.1 Análise qualitativa da transparência pública

A Tabela 3 apresenta os itens de divulgação pública, por categoria e subcategoria, nos 115 relatórios anuais de 2010. Observa-se que 4 categorias, de 5, alcançaram uma divulgação abaixo de 50%, relativo aos itens de divulgação potenciais, confirmando o nível de disclosure baixo para o interessado no setor público brasileiro.

Tabela 3: Análise da composição do Índice de Transparência Pública Federal por subcategoria e categoria

	Subcategoria de evidenciação	Total Possível (a)			Total divulgado (b)			Relação (b/a)			
		Total	OBR	VOL	Total	OBR	VOL	Total	OBR	VOL	RM
1	Histórico do relatório de gestão	345	345	0	291	291	0	0,84	0,84	0	3,99
2	Acesso à informação.	460	345	115	345	345	0	0,75	1,00	0	3,11
3	Histórico do órgão	690	690	0	635	635	0	0,92	0,92	0	3,39
4	Objetivo do órgão	460	230	230	264	157	107	0,57	0,68	0,46	3,65
5	Informação Corporativa	805	345	460	477	163	205	0,59	0,47	0,45	3,80
6	Mensagem sobre a gestão	805	345	460	421	291	130	0,52	0,84	0,28	3,88
7	Diretoria ou equivalente	230	0	230	48	0	48	0,21	0	0,21	3.09
	Categoria Geral	**3795**	**2300**	**1380**	**2481**	**1882**	**490**	**0,65**	**0,82**	**0,35**	**3,62**
8	Governança da diretoria ou equivalente	920	0	920	36	0	36	0,04	0	0,04	2,83
9	Auditoria Interna	51	0	51	1	0	1	0,02	0	0,02	3,85

10	Controles Internos	115	115	0	100	100	0	0,87	0,87	0	4,70
	Categoria Governança	**1086**	**115**	**971**	**137**	**100**	**37**	**0,13**	**0,87**	**0,04**	**3,19**
11	Demonstrações financeiras	115	0	115	10	0	10	0,09	0	0,09	4,52
12	Certificado financeiro	345	115	230	153	114	39	0,44	0,99	0,17	4,17
13	Análise do desempenho orçamentário e financeiro	805	345	460	311	257	54	0,39	0,74	0,12	4,20
	Categoria Financeira	**1265**	**460**	**805**	**474**	**371**	**103**	**0,37**	**0,81**	**0,13**	**4,22**
14	Indicadores de desempenho	460	460	0	270	270	0	0,59	0,59	0	4,33
15	Indicador de satisfação: usuário /empregado	460	0	460	82	0	82	0,18	0	0,18	4,05
16	Visão geral dos programas governamentais	690	460	230	408	334	74	0,59	0,73	0,32	4,21
17	Desempenho dos programas governamentais	1495	575	920	604	452	152	0,40	0,79	0,16	4,26
	Categoria Desempenho	**3105**	**1035**	**1610**	**1364**	**786**	**308**	**0,44**	**0,76**	**0,19**	**4,23**
18	Recursos humanos	1495	575	920	687	493	194	0,46	0,86	0,21	3,80
19	Informação socioambiental	460	115	345	168	95	73	0,37	0,83	0,21	3,58
20	Principais ativos	460	345	115	223	223	0	0,48	0,65	0	3,41
21	Compras	115	0	115	24	0	24	0,21	0	0,21	3,85
22	Consultores	230	0	230	65	0	65	0,28	0	0,28	3,98
23	Licitações e contratos	230	230	0	209	209	0	0,91	0,91	0	4,45
24	Transferências	115	115	0	88	88	0	0,77	0,77	0	4,45
25	Tecnologia da informação	115	115	0	99	99	0	0,86	0,86	0	4,15
26	Outras informações	230	115	115	103	94	9	0,45	0,82	0,08	4,06
	Categoria Outros	**3450**	**1610**	**1840**	**1666**	**1301**	**365**	**0,48**	**0,81**	**0,19**	**3,80**

Nota: (1) OBR: item de evidenciação obrigatório; VOL: item de evidenciação voluntário. (2) A subcategoria Auditoria Interna apresenta um total de observações de 51 invés de 115, porque na estrutura organizacional dos órgãos públicos não há a obrigatoriedade da auditoria interna, portanto a esse item foi aplicado a nomenclatura não aplicável para todos os órgãos públicos. (3) **RM:** relevância média das subcategorias calculada com base na relevância média dos itens de evidenciação, sendo 1 não relevante, 2 pouco relevante, 3 médio relevante, 4 relevante e 5 muito relevante., atribuída pelos analistas em relatórios de gestão da Controladoria Geral da União – CGU. **Fonte:** Autora (2013)

A categoria geral obteve o maior nível de divulgação (65%), cujos tens relativos à sua identificação obtiveram maior divulgação. Digno de nota, nesta categoria, é o item divulgação do relatório anual (no site institucional), que é obrigatório, mas só conseguiu uma pontuação média de 66%, um claro indicador de deficiência de transparência no setor público.

A categoria financeira mostrou um baixo nível de divulgação (37%), explicada pelas subcateria demonstrações financeiros (9%). Este resultado foi oposto ao encontrado em Bakar e Saleh (2011), com um nível de divulgação de 62,6%. No entanto, esse resultado não indica uma anomalia, visto que no setor público brasileiro não é obrigada a apresentação das demonstrações financeiras nos relatórios anuais das entidades públicas, uma vez que estão disponíveis no Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal. Mas, em termos de transparência pública para as partes interessadas é uma grave limitação, uma vez que a informação financeira é desconhecida. Esta limitação poderia ser parcialmente minimizada pela subcategoria de análise do desempenho orçamentário e financeiro, no entanto, os resultados também revelam um baixo nível de transparência (39%), indicando a relutância do gestor de divulgar informação pública, principalmente financeira.

A categoria governança apresentou o menor nível de divulgação (13%), explicada por subcategorias conselho de governança ou equivalente e de auditoria interna, com a divulgação de 4% e 2%, respectivamente. Em relação à primeira subcategoria, a baixa divulgação, provavelmente, é devido ao fato de que esses itens são voluntárias e referem-se a qualificações e salário, no entanto, é consistente com os achados de Bakar e Saleh (2011) e Ryan et al (2002), com a divulgação de 3,6% e 2,7%, respectivamente. Prosseguindo, a subcategoria de auditoria interna apresentou uma divulgação de 2%, pois não é legalmente exigida nos departamentos governamentais.

A categoria desempenho (foco das ações de governo) teve uma evidenciação de 44%. Aqui, a subcategoria, indicadores de desempenho, embora, legalmente exigida, obteve somente 59%, ou seja, as ferramentas projetadas para avaliar ações do governo federal são

pouco divulgadas, ou, mais preocupante, não foram implementadas pelos órgãos públicos. A subcategoria indicador de satisfação do cliente/empregado atingiu a menor divulgação da categoria (18%), embora consistente com Bakar e Saleh (2011), com 13,5%, e, conforme os autores, vislumbra uma situação desfavorável, uma vez que este tipo de indicador é visto como muito importante para o setor público. Por fim, a categoria outros mostrou uma divulgação de 48%, e, as subcategorias compras (21%) e consultores (28%), voluntárias, foram menos suscetíveis a divulgação.

4.2 Análise das Diferenças dos Índices Dicotômico e Policotômico e das Práticas de Transparência entre os Entes Públicos.

A tabela 3 apresenta o teste de diferenças de médias paramétrico[iii] (teste t pareado) para os índices dicotômico e policotômico (teste da hipótese H_a). Os resultados mostram que a diferença é estatisticamente significativa e permite rejeitar a hipótese nula. Todavia, essa diferença é consistente com estudos anteriores (COY; DIXON, 2004, RYAN; STANLEY; NELSON, 2002) que sugerem a utilização de ambos os índices para minimizar o problema da subjetividade na ponderação, visto a pouca variabilidade dos resultados. Assim se confirma que a utilização de um índice ponderado não distorce os resultados, e, possibilita evidenciar itens mais relevantes para os usuários.

Tabela 3: Teste de diferenças de médias dos índices de transparência pública federal dicotômico e policotômico para amostra total e estratificada.

	Índices Pareados	Média	Desvio padrão	Erro padrão	t
Painel 1: Amostra total (n= 115)					
Par 1	**ITPF_DIC & ITPF_POL**	-0,011	0,006	0,001	-19,149*
Par 2	**ITPF_DIC_OBG & TPF_POL_OBG**	0,006	0,007	0,001	9,553*
Par 3	**ITPF_DIC_VOL & ITPF_POL_VOL**	-0,007	0,010	0,001	-6,805*
Painel 2: Amostra estratificada autarquia (n= 37)					
	Índices Pareados	Média	Desvio padrão	Erro padrão	t
Par 1	**ITPF_DIC & ITPF_POL**	-0,0135	0,0061	0,0010	-13,365*
Par 2	**ITPF_DIC_OBG & ITPF_POL_OBG**	0,0033	0,0072	0,0012	2,745*
Par 3	**ITPF_DIC_VOL & ITPF_POL_VOL**	-0,0083	0,0090	0,0015	-5,647*
Painel 3: Amostra estratificada fundação (n= 14)					
	Índices Pareados	Média	Desvio padrão	Erro padrão	t
Par 1	**ITPF_DIC**	-0,0101	0,0060	0,0016	-6,286*
Par 2	**ITPF_DIC_OBG & ITPF_POL_OBG**	0,0051	0,0056	0,0015	3,401*
Par 3	**ITPF_DIC_VOL & ITPF_POL_VOL**	-0,0092	0,0226	0,0060	-1,529
Painel 4: Amostra estratificada órgão público (n= 64)					
	Índices Pareados	Média	Desvio padrão	Erro padrão	t
Par 1	**ITPF_DIC & ITPF_POL**	-0,0094	0,0055	0,0007	-13,540*
Par 2	**ITPF_DIC_OBG & ITPF_POL_OBG**	0,0077	0,0061	0,0008	10,126*
Par 3	**ITPF_DIC_VOL & ITPF_POL_VOL**	-0,0050	0,0062	0,0008	-6,500*

Nota: (1) * 1%, ** 5% e *** 10% nível de significância. **Fonte:** Autora (2013)

O teste paramétrico da amostra total (painel 1 da tabela 3) revela uma diferença cada vez menor entre os índices dicotômico e policotômico (total, obrigatório e voluntário), conforme indica o coeficiente t de *student*[iv], sendo as menores diferenças nos índices voluntários, devido ao reduzido quantitativo de itens divulgados e a pouca variabilidade entre os entes públicos.

A tabela 4 apresenta o resultado do teste paramétrico[v] de diferenças de médias para amostras independentes (teste das hipóteses $H_{b)}$ para os índices de transparência entre os entes públicos. Os resultados (painel 1 da tabela 4) revelam que entre as autarquias e fundações a hipótese nula não foi rejeitada, ou seja, não há diferenças significativas nas práticas de evidenciação na administração pública indireta.

Tabela 4: Teste de diferenças de médias do Índice de Transparência Pública Federal (ITPF) entre os entes.

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

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

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

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

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

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

Notas: * significância (2 extremidades**). Fonte:** Autora (2013)

Relativamente, as autarquias e os órgãos públicos (painel 2 da tabela 4) e as fundações e os órgãos públicos (painel 3 da tabela 4) a hipótese nula foi rejeitada, ou seja, existe diferenças estaticamente significativas nas práticas de evidenciação entre esses grupos. Adicionalmente, os testes de diferenças de médias confirmaram os resultados, inicialmente, apurados na estatística descritiva do índice de transparência pública dos respectivos entes.

4.3 Análise multivariada dos incentivos e variáveis associados ao nível de transparência pública dos entes governamentais federais.

A tabela 5 mostra os resultados dos modelos de regressão da análise dos incentivos em relação às práticas de transparência pública dos entes federais (teste da hipótese H_c)[vi]. É possível observar que todos os modelos são estatisticamente significantes (p>0,001), com rejeição da hipótese nula, isto é, pelo menos uma das variáveis independentes testadas explica a transparência pública federal. O poder explicativo (R^2 ajustado) se apresentou relativamente

baixo para todos os modelos, sendo o índice dicotômico obrigatório (0,455) com o maior poder explicativo, enquanto o índice policotômico voluntário apresentou o menor R² (0,177). Destaca-se que esses resultados são aderentes com os coeficientes de variação (R²) encontrados em Ingram (1984) - 0,35; Giroux (1989) – 0,24 a 0,13; Laswad, Fisher e Oleyere (2005) – 0,23 a 0,21 e Bakar e Saleh (2011) - 0,32.

As variáveis estatisticamente significantes nos modelos de regressão foram: demografia de pessoal (+), acessibilidade (+), tipo do ente (+) e burocracia pública (-). No estudo, a variável demografia de pessoal (DEMO), incentivo institucional, mostrou relação estatística significativa e positiva com o nível de transparência pública total (p>0,10) e voluntário (p< 0,05). Esse resultado pode significar que os entes públicos com maiores custos de pessoal por funcionário tendem a ser mais transparentes nas práticas de evidenciação voluntárias de forma a justificar e legitimar sua necessidade perante a sociedade.

A variável acessibilidade (ACESS), incentivo social, também apresentou uma correlação positiva e significativa, rejeitando a hipótese nula, com as práticas de transparência pública e consistente com a literatura prévia (ZIMMERMAN, 1977 e BAKAR; SALEH, 2011), isto é, quanto mais acessível à informação governamental a sociedade, reflete um maior comprometimento com a transparência e a responsabilização pública.

A variável tipo do ente (TIPO), incentivo governamental, foi a única que se mostrou estatisticamente significativa e positiva em todos os modelos de regressão com o ITPF, demonstrando que os entes públicos da administração indireta (autarquias e fundações) são mais transparentes que os entes da administração direta (órgãos públicos). Percebe-se que quanto mais próximo do núcleo do poder menos transparente (conflito de agência), confirmando a análise univariada e aderente com Laswad, Fisher e Oleyere (2005) que apontam que o tipo governamental está associado positivamente a variações nos níveis de transparência no setor público, pois uma administração mais gerencial tende a ser mais transparente.

Tabela 5: Resultado dos testes do modelos de regressão linear (n= 115 entes públicos)

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1\, PORTE_i + \beta_2\, DEMO_i - \beta_3\, TAM_NG_i + \beta_4\, TIPO_i + \beta_5\, BP_i + \beta_6\, ACESS_i + \beta_7\, REC_ORC_i + \beta_8\, DEP_FED_i + \mu_i$$

Variável dependente:		**ITPF_DIC**	**ITPF_POL**	**ITPF_DIC OBR**	**ITPF_POL OBR**	**ITPF_DIC VOL**	**ITPF_POL VOL**
Incentivos	**Variáveis independentes (sinal esperado)**	**Modelo 1**	**Modelo 2**	**Modelo 3**	**Modelo 4**	**Modelo 5**	**Modelo 6**
	Constante	(11,175)*	(10,903)*	(15,746)*	(15,184)*	(2,705)*	(2,545)*
POLÍTICO	PORTE (+)	0,106	0,098	0,109	0,091	0,116	0,119
		(1,047)	(0,965)	(1,184)	(0,989)	(1,028)	(1,049)
INSTITUCIONAL	DEMO (-)	0,130***	0,130***	0,074	0,073	0,167***	0,174**
		(1,672)	(1,675)	(1,051)	(1,029)	(1,920)	(2,001)
	TAM_NG (-)	-0,022	-0,021	-0,032	-0,028	-0,018	-0,021
		(-0,249)	(-0,246)	(-0,400)	(-0,357)	(-0,162)	(-0,216)
SOCIAL	ACESS (+)	0,161**	0,168**	0,183*	0,191*	0,086	0,089
		(2,058)	(2,139)	(2,561)	(2,671)	(0,986)	(1,015)
FINANCEIRO	REC_ORC (+)	0,113	0,118	0,100	0,103	0,083	0,085
		(1,397)	(1,458)	(1,352)	(1,400)	(0,911)	(0,943)
	DEP_FED (+)	-0,028	-0,032	0,016	0,016	-0,054	-0,065
		(-0,346)	(-0,403)	(0,218)	(0,219)	(-0,605)	(-0,726)
GOVERNAMENTAL	TIPO (+)	0,381*	0,381*	0,449*	0,455*	0,317*	0,314*
		(4,065)	(4,059)	(5,258)	(5,322)	(3,024)	(2,997)
	BP (-)	-0,207**	-0,207**	-0,245*	-0,244*	-0,083	-0,77
		(-2,422)	(-2,419)	(-3,141)	(-3,130)	(-0,868)	(-0,806)
	R² Ajustado	**0,344**	**0,342**	**0,455**	**0,453**	**0,178**	**0,177**
Parâmetros dos modelos	**Durbin-Watson**	**1,587**	**1,584**	**1,907**	**1,909**	**1,452**	**1,459**
	F-estatístico	**8,474**	**8,399**	**12,900**	**12,262**	**4,468**	**4,463**
	Sig	**0,000**	**0.000**	**0.000**	**0.000**	**0.000**	**0.000**

Nota: (1) A tabela apresenta o coeficiente beta padronizado. (2) Os valores entre parênteses de referem à estatística t. (3) As variáveis dummy são TIPO e ACESS. (4) Os entes classificados no grupo "1" correspondem:

(a) ACESS: entes que divulgam o relatório de gestão no site e (b) TIPO: entes que pertencem à administração pública indireta. (5) *1%, **5%, ***10% nível de significância. **Fonte:** Autora (2013)

Por fim, a variável burocracia pública, incentivo governamental, influencia os índices de transparência total e obrigatório, no entanto, de forma negativa, isto é, quanto maior o percentual dos cargos comissionados (burocráticos) no ente público, menor o nível de evidenciação. Esse resultado é aderente a Giroux, 1989 que argumenta que a burocracia pública possui reduzido incentivo em divulgar informação vista à possibilidade de comprometer seus cargos (conflito de agência), e dessa forma prefere práticas de evidenciação que ofereçam um limitado monitoramento das ações governamentais.

Já as variáveis porte, receita orçamentária, tamanho do núcleo de gestão e dependência federal não demonstram, em nenhum modelo, influenciar as práticas de transparência pública federal. E o resultado das últimas variáveis é aderente a Bakar e Saleh (2011), e factível, no cenário público brasileiro, pois as transferências federais (a receita orçamentária é largamente composta pelas transferências federias) estão condicionadas apenas a disponibilidade orçamentária e são automáticas, não considerando as práticas de evidenciação do ente. Adicionalmente, a variável porte se mostrou contraria a literatura majoritária, todavia o estudo de Laswad, Oleyere e Fisher, 2005 também obteve um resultado não significativo, ou seja, o tamanho do ente público não é fator preditivo para melhores níveis de transparência pública federal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a relação entre os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão anuais dos entes públicos federais e os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais. Para alcançar o objetivo foi construído um índice de transparência pública federal, e, em linhas gerais, os dados demonstraram que:

(a) O ITPF médio de 50% revela que a transparência pública ainda é baixa, confirmando o conflito de agência entre gestor público e cidadão;

(b) Existem evidências estatísticas que o nível de transparência pública entre a administração direta (órgãos públicos) e a indireta (autarquias e fundações) é diferente, isto é, os últimos mostram melhores práticas de evidenciação;

(c) Não há diferenças nas práticas de evidenciação entre as autarquias e fundações (administração indireta), mostrando que a forma governamental afeta, positivamente a transparência pública federal;

(d) Os níveis de transparência obrigatória (80%) são expressivamente superiores aos demais índices, não obstante, ainda mostram deficiências visto que deveriam ser de cumprimento integral;

(e) O índice voluntário revelou uma baixa aderência, confirmado pela análise multivariada, com o menor poder explicativo (18%) para o conjunto das variáveis independentes, mostrando que as práticas de evidenciação voluntária ainda estão num estágio recente no setor público, e, portanto requerem uma maior reflexão acadêmica.

(f) A demografia de pessoal, acessibilidade, tipo do ente e burocracia pública apresentaram relação significativa positiva (as três primeiras), e negativa (a última) com o nível de transparência pública federal. Por outro lado, não foi encontrada correlação significativa das variáveis porte, tamanho do núcleo de gestão, receita orçamentária e dependência federal com o ITPF.

É importante destacar que nenhum ente público divulgou todos os itens do ITPF e a situação espelha uma deficiência no processo de responsabilização (*accountability)* e que os entes públicos federais, ainda, encontram-se distantes de uma divulgação transparente, e, com isso os usuários podem não ter, adequado, conhecimento da aplicação dos recursos públicos.

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

As principais limitações encontradas no estudo são expostas a seguir: (i) abordagem de corte transversal (relatórios de gestão de 2010); (ii) subjetividade inerente à construção de índices, e, na quantificação e identificação das informações constantes dos relatórios de gestão; (iii) único instrumento de análise (relatórios de gestão); (iv) pontuação da relevância considerou apenas um nicho de respondentes, e nesse quesito pode conter algum viés; (v) limitação das *proxies* (variáveis) empregadas para representar os incentivos analisados ou ausência de variáveis relevantes; (vi) os resultados não podem ser generalizados para todo setor público brasileiro; e (vii) possíveis erros na coleta dos dados das variáveis, utilizadas nos testes estatísticos, e na mensuração do índice.

Naturalmente, como futuras sugestões de desdobramento podem ser apontadas as seguintes questões: (i) ampliar a amostra para outros entes públicos; (ii) mensurar a transparência pública após a implementação das *IPSAS;* (iii) utilizar outro público para graduar a relevância; (iv) aumentar o número de variáveis analisadas..

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. H. M.; ANDRADE, C. S.; MONTEIRO, G. B.; RIBEIRO, J. C. Um estudo sob a óptica da Teoria do Agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-Sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais*..., FEA/USP, 2007.

BAKAR, A. N. B.; SALEH, Z. Disclosure of Accountability Information in Public Sector: the case of Malaysian federal statutory bodies. In: BIENNIAL CIGAR CONFERENCE: Bridging public sector and non-profit sector accounting, 13., Ghent, June, 2011.

BAKAR, A. N. B.; SALEH, Z. Incentives for Disclosure of Accounting Information in Public Sector: a literature survey. *International Research Journal of Finance and Economics*, v. 75, 2011.

COY, D.; DIXON, K. The Public Accountability Index: crafting a parametric disclosure index for annual reports. *British Accounting Review*, v. 36, n.1, p. 79-106, 2004.

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

GANDIA, J. L.; ARCHIDONA, M.C. Determinants of web' site information by Spanish city councils. *Online Information Review,* v. 32, n.1, p. 35-57, 2008.

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

HERAWATY, M.; HOQUE, Z. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: A research note. *Journal of Accounting and Organizational Change*, v. 3 n. 2, p. 147–168, 2007.

INGRAM, R. Economic Incentives and the choice of the sate government accounting practice. *Journal of Accounting Research*, v. 22, n.1, p. 126-134, 1984.

KIM, P. S.; HALLIGAN, J.; CHO, N.; OH, C. H.; EIKENBERRY, A. M. Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government**.** *Public Administration Review*, v. 65, n. 6, 2005.

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

MAINGOT, M.; ZEGHAL, D. An Analysis of Voluntary Disclosure of Performance Indicators by Canadian Universities. *Tertiary Education and Management*, v. 14, n.4, p. 269-283, 2008.

MARTANI, D.; LESTIANI, A. Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, v. 3, n.1, p. 67-84, 2012

PEREZ, C. C.; BOLIVAR, M. P. R.; HERNANDEZ, A. M. L. E-Government Process and Incentives for Online Public Financial Information. *Online Information Review*, v. 32, n.3, p. 379-400, 2008.

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

SLOMSKI, V. et. al. Transparência Fiscal Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 3, n. 3, p. 62-84, set./dez. 2009.

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

STECCOLINI,I. Local Government Annual Report: an accountability medium? In: WORKING PAPER SERIES, SDA Bocconi, n. 81, 2002.

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

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

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

ZIMMERMAN, J. The Municipal Accounting Maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, p. 107-144, 1977.

---

[i] Abrangem autarquias, fundações e órgãos públicos, embora este último sem personalidade jurídica própria desempenha função estatal, imputada a pessoa jurídica a que pertence, que no caso federal, é a União.

[ii] As estatísticas de análise de normalidade e de correlação foram suprimidas por limitação de páginas.

[iii] Foram realizados, também, os testes não paramétricos (*teste de Wilcoxon*) cujos resultados foram consistentes com os paramétricos.

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

[v] Foram realizados, também, os testes não paramétricos (*teste de Mann-Whitney*) cujos resultados se mostram consistentes com os paramétricos.

[vi] Somente um par de variáveis independentes, tipo do ente (TIPO) e auditoria interna (AUDIT) apresentou alta correlação de 0,844 (>0,70) e, portanto, não foi considerado no modelo. Os testes das premissas estatísticas foram conduzidos para evitar multicolinearidade, autocorrelação e heterocedasticidade entre as variáveis independentes e não revelaram problemas.