

## **Governança Pública: Análise Exploratória do *Disclosure* dos Municípios da Região Sul do Brasil**

*Public Governance: Exploratory Analysis of Disclosure from Southern Brazil's Cities*

**Gislene Daiana Martins**

Mestre em Ciências Contábeis

Universidade Federal do Paraná – UFPR

Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 Jardim Botânico 80210170 - Curitiba, PR - Brasil  
gisledaiana@gmail.com

**Blênio Cezar Severo Peixe**

Doutor em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC  
Professor do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do  
Paraná – UFPR

Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 Jardim Botânico 80210170 - Curitiba, PR - Brasil  
bleniocsp@gmail.com

### **RESUMO**

A literatura contábil demonstra que faltam instrumentos avaliativos que demonstrem de forma sistemática e tempestiva a efetividade das ações governamentais e, que tenham por base os princípios da governança pública aplicados à materialização das políticas públicas, na esfera federal, estadual ou municipal. Esse estudo objetiva analisar o *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil. Trata-se de pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa realizada por meio de pesquisa documental com dados secundários publicados nos *sites* das prefeituras dos municípios localizados na região sul do Brasil, totalizando 493 municípios com mais de 10.000 (dez mil) habitantes. O instrumento de pesquisa foi elaborado com 45 itens, fundamentados na literatura sob as perspectivas que norteiam a temática da governança pública, considerando a abordagem dos princípios de transparência, *accountability*, responsabilização e participação. A partir desta coleta de dados e informações foi realizado o teste de dimensionalidade dos itens com o uso de análise fatorial exploratória por meio da aplicação da matriz tetracórica. Na análise foram eliminados sete itens por apresentarem baixas cargas fatoriais, resultando assim em um conjunto final de 38 itens, que confirmou 4 dimensões dos princípios utilizados de governança pública municipal. Os resultados dos testes na prática apontaram para adequação do instrumento por meio da convergência entre as cargas obtidas na análise fatorial exploratória com a fundamentação teórica. Desta forma, apresenta-se uma lista de itens adequados para a avaliar o *disclosure* da governança pública dos municípios da região sul do Brasil.

**Palavras-chave:** Governança Pública, *Disclosure*, Região Sul do Brasil, Análise Exploratória

### **ABSTRACT**

*Accounting literature demonstrates that there is a lack of assessment instruments that systematically and promptly demonstrate the effectiveness of government actions, based on the principles of public governance applied to the materialization of public policies, in the federal, state or municipal sphere. This study aims to analyze the disclosure of the principles of public governance in the municipalities of the southern region of Brazil. An exploratory and descriptive research was carried out, with a quantitative approach through documentary research with secondary data published on the websites of the prefectures of the cities located in the southern region of Brazil, totaling 493 cities with more than 10,000 (ten thousand)*

population. The research instrument was developed with 45 items, based on the literature from the perspectives that guide the theme of public governance, considering the approach of the principles of transparency, accountability, responsibility and participation. And from this data and information collection, the dimensionality test of the items was performed using exploratory factor analysis through the application of the tetrachoric matrix. In the analysis, seven items were eliminated because they had low factor loads, thus resulting in a final set of 38 items, which confirmed 4 dimensions of the principles used in municipal public governance. The results of the tests in practice pointed to the adequacy of the instrument through the convergence between the loads obtained in the exploratory factor analysis with the theoretical foundation. Thus, a list of appropriate items is presented to assess the disclosure of public governance in cities in the southern Brazil.

**Keywords:** Public Governance, Disclosure, South Region of Brazil, Exploratory Analysis

## 1 INTRODUÇÃO

A governança pública tem sido abordada na literatura como um dos paradigmas da nova administração pública (ALMQVIST *et al.*, 2013). Em se tratando de um paradigma, refere-se a um modelo a ser seguido, e como tal, a literatura apresenta vários aspectos que norteiam a definição de governança pública.

Almqvist *et al.* (2013) mencionam que a governança do setor público diz respeito a tarefas de responsabilização em relação aos objetivos específicos do setor, e não são limitados apenas a prestação de serviços públicos, incluindo também o impacto das políticas públicas na comunidade ou sociedade em geral, trazendo desta forma, alto grau de complexidade à temática.

Bruton *et al.* (2015) comentam que a governança corporativa das empresas do setor público continua sendo um grande desafio em muitos países, sobretudo em função dos frequentes déficits nas contas públicas, conseqüentemente de governança e gestão corporativa no setor, bem como a falta de prestação de contas, o que tem levado a muitas discussões nesta área. No estudo de Grossi, Papenfuß e Tremblay (2015) comentam que é necessária a redefinição e reavaliação dos limites da contabilidade e responsabilidade do setor público para “dar conta da governança pública”. Por exemplo, reconhecendo a interdependência e a necessidade de maior abertura e integração entre medidas de desempenho financeiro e não financeiro, gestão e contabilidade financeira, orçamento e relatórios para fins internos e externos, e inovação de práticas contábeis e padrões de contabilidade aplicado ao setor público.

Cabe ressaltar a importância do setor público no cenário atual, onde mais de 40% dos gastos totais do governo são no setor. Em 2017, os gastos do governo correspondiam a 40% do PIB de acordo com o jornal opção (2017). Os gastos públicos ineficientes no Brasil geram prejuízos de US\$ 68 bilhões por ano ou 3,9% de tudo o que o país produz – Produto Interno Bruto (PIB) de acordo com a Agência Brasil (2019). Neste sentido, é necessário que os recursos sejam aplicados da melhor forma possível, e uma das formas de auxiliar o setor público no processo de gestão pública é por meio da análise exploratória do *disclosure* dos princípios de governança pública, com vistas a identificação de possíveis melhorias por meio desta análise.

Além disso, não está claro quais modelos, mecanismos, instrumentos e processos as entidades do setor público podem utilizar para promover a prestação eficaz, eficiente e efetiva dos serviços públicos à sociedade (VERHOEST *et al.*, 2012). Portanto, a análise exploratória do *disclosure* de governança aplicada ao setor público municipal, identificou a lacuna de pesquisa utilizando os princípios de governança que permite avaliar a eficácia, eficiência e efetividade dos municípios da região sul do Brasil. Optou-se pelos municípios da região sul em função de sua representatividade econômica nacional, sobretudo no setor de serviços. Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os municípios da região sul possuem os melhores indicadores sociais do Brasil, destacando-

se nos segmentos de educação, saúde, além de possuir alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e Produto Interno Bruto (PIB).

A literatura contábil demonstra que ainda faltam instrumentos avaliativos que demonstrem de forma sistemática e tempestiva a efetividade das ações governamentais e, que tenham por base os princípios da governança pública aplicados à materialização das políticas públicas, sejam elas na esfera federal, estadual ou municipal. A utilização de modelos para a mensuração e análise da governança pública representa uma inovação, no sentido de ser um mecanismo eficaz de conhecimento do grau de governança pública praticado pelos entes governamentais. Diante do exposto, elaborou-se a questão de pesquisa: **qual o disclosure dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil?** Desta forma, o objetivo geral deste trabalho é **analisar o disclosure dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil.**

O estudo justifica-se pela relevância encontrada na lacuna de pesquisa sobre a análise exploratória do *disclosure* de governança pública dos municípios do sul do Brasil, tendo como base os princípios e conceitos enfatizados pela literatura sobre tema. Assim, este estudo atende aos requisitos da apresentação de contribuições relevantes no campo de pesquisa para o desenvolvimento científico. Baseado na investigação realizada constatou-se que não existem trabalhos científicos que identifiquem a proposta de pesquisa deste estudo para confirmar a relevância do tema, definido na lacuna identificada na literatura. Desta forma, novas abordagens, ferramentas, técnicas e boas práticas devem ser identificadas, projetadas e implementadas por meio dos princípios da governança pública.

A gestão pública aplicada aos municípios na prestação de serviços exige que os governos desenvolvam novas práticas de políticas públicas, habilidades de coordenação e controle, por meio de sistemas de responsabilização adequados, que permitam orientar os prestadores de serviços no cumprimento do interesse público para prestar contas do desempenho do setor público (CHRISTENSEN; LAEGRAID, 2008; GROSSI *et.al.*, 2009).

O estudo está estruturado da seguinte forma: referencial teórico que aborda o *disclosure* no setor público, governança pública, nova administração pública e nova governança pública. Na sequência apresentam-se os procedimentos metodológicos, análise dos resultados e por fim as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 *Disclosure* no Setor Público

De acordo com Iudícibus (2014) um dos objetivos principais da contabilidade é fornecer aos usuários da informação contábil informações úteis e relevantes para a tomada de decisões econômicas. O *disclosure* está intrinsecamente relacionado aos objetivos da contabilidade, ou seja, garantir para os vários tipos de usuários informações diferenciadas e relevantes. Desta forma, entende-se a que o *disclosure* “é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos” (IUDÍCIBUS, 2014, p. 4).

Para Niyama e Gomes (1996), a evidenciação ou *disclosure* diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade. Tais informações devem ser úteis aos usuários da informação contábil, de forma que influenciem na tomada de decisões, e permitam o acompanhamento da evolução patrimonial, de forma a possibilitar o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro. Conforme Zorzal e Rodrigues (2015) o termo *disclosure* é considerado bastante abrangente. Engloba toda a área de informação financeira e envolve questões como: público-alvo, finalidade, níveis de *disclosure* e seus respectivos padrões,

formas e método, periodicidade, obrigatoriedade ou não, entre outras. Também não há uma tradução satisfatória para o português. Muitos o traduzem como divulgação, evidenciação e veiculação de informação.

Os dois principais mecanismos de evidenciação ou *disclosure* tanto no setor privado quanto no setor público são a divulgação compulsória e a divulgação voluntária. Conforme Silva Monte-Mor e Rodrigues (2019) as divulgações compulsórias são aquelas obrigadas por lei, como a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), cujo intuito é fornecer aos usuários as informações de caráter econômico e financeiro. A Lei 9.755/1998 obriga a criação de “*home page* na rede de computadores *Internet*” com informações como: montantes de cada um dos tributos arrecadados pelo ente da federação, relatórios resumidos da execução orçamentária de cada ente (RREO), balanço consolidado das contas, suas autarquias e outras entidades, orçamentos do exercício (LOA) e os respectivos balanços do exercício anterior, resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as ratificações, e relações mensais de todas as compras feitas pela administração direta ou indireta.

A divulgação voluntária por sua vez refere-se às informações que, embora não sejam obrigatórias por lei, são instrumentos importantes para complementação dos demonstrativos contábeis compulsórios por utilizar linguagem menos técnica e de fácil compreensão (MARTINS; GELBCKE; IUDÍCIBUS, 2000). O Parecer nº 15/87 da CVM inclui o relatório de administração para a gestão pública, para proporcionar maior clareza, variedade e qualidade aos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (SILVA; MONTE-MOR & RODRIGUES 2019).

Segundo Beuren e Söthe (2009) as entidades do setor público se utilizam da evidenciação de informações contábeis compulsórias e voluntárias para atender as exigências dos órgãos fiscalizadores e permitir que a sociedade acompanhe os resultados da gestão, buscando ampliar ou recuperar a legitimidade de seus atos e minimizar o custo político.

Face o exposto, nota-se que a evidenciação pode ser entendida como um elemento de notória importância para a governança pública, tendo em vista que a divulgação das informações permite conhecer e analisar a situação da entidade, além de verificar se esta opera dentro dos limites considerados aceitáveis pela legislação e pela própria sociedade. Beuren e Söthe (2009) salientam que para a verificação da quantidade da informação divulgada pelas entidades é necessária a avaliação dos níveis de evidenciação. Neste sentido a análise exploratória configura-se em um importante instrumento para avaliar a governança pública por meio do *disclosure* das informações divulgadas.

## 2.2 Governança Pública

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE) em 1999 aprovou os princípios sobre os Governos das Sociedades, ou seja, onde os Governos podem se beneficiar com o uso de ferramentas utilizadas no setor privado incluindo os princípios de Governança Corporativa (OECD, 1999). De maneira geral, o termo governança no setor público é reconhecido como sinônimo de governo, no sentido de que a formulação e implementação de políticas públicas pelo Estado tem o propósito de alcançar objetivos sociais expressos por meio de ações por instituições democráticas (KRAHMANN, 2003). Sob essa perspectiva, governança significava a promulgação e implementação de leis e regulamentos impostos por instituições públicas (FREITAS *et al.*, 2019).

Enfatiza Smyth (2012) a questão da necessidade de uma boa conduta e controle na governança pública, contendo sanções ou recompensas para funcionários públicos como um instrumento para formalizar responsabilidades e reforçar a transparência da gestão pública. O encadeamento do setor público e suas diversas partes interessadas visam um instrumento de

comunicação externa que atinge muitas áreas, envolvendo o custo dos serviços, o gerenciamento dos recursos, a qualidade dos serviços, o controle financeiro da angariação de fundos e probidade administrativa e financeira de recursos e bens públicos (SHAOL; STAFFORD; STAPLETON 2012).

Carlei, Marra e Pozzi (2012) definem governança pública como a capacidade do governo de efetivamente formular e implementar políticas públicas sólidas. O Banco Mundial (2017) define governança como o conjunto de tradições e instituições em cuja base a autoridade nacional é exercida. Isso inclui o processo pelo qual os governos são selecionados, monitorados e substituídos. De modo geral, os autores mencionam que governança pública se refere ao conjunto de atores públicos encarregados de projetar, implementar e fazer cumprir uma determinada política regulatória entendida como uma organização com capacidade de supervisionar e coordenar as múltiplas entidades públicas envolvidas em processos políticos, regulatórios e administrativos. Conforme Lynn Jr. e Malinowska, (2018) essa visão tradicional de governança pública passou a ser questionada a partir dos anos 80. As razões e os processos de formulação e implementação de políticas públicas continuaram refletindo os interesses do Estado e a execução de funções inerentemente governamentais, especialmente, no que diz respeito a interesses sociais como segurança nacional, saúde pública e educação. Todavia, a governança pública começou a ser reconceituada como compreendendo não apenas a ação estatal, mas governos, organizações da sociedade civil e empresas privadas que estavam associadas à consecução dos objetivos sociais e comunitários.

De acordo com Biermann e Gupta (2011), a governança pública está relacionada à legalidade e legitimidade, sendo uma atividade que envolve redes complexas em setores de políticas sociais. Bovaird (2005) define Governança Pública como as maneiras pelas quais as partes interessadas interagem entre si para influenciar os resultados das políticas públicas. Tem como objetivo a ação conjunta, realizada de forma eficaz, transparente pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando a solução de problemas sociais e criando possibilidades de um desenvolvimento sustentável para todos os participantes (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). A governança pública transparente vai além da divulgação de instrumentos de transparência fiscal e se estende à realização do conceito de prestação de contas, pois permite aos cidadãos monitorar e participar efetivamente de atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade (CRUZ *et al.*, 2012). Portanto, os pressupostos de uma boa governança pública incluem maior transparência e responsabilização.

Lynn Jr. e Malinowska, (2018) mencionam que a Governança Pública envolve recursos e serviços públicos fornecidos por organizações, sejam elas governamentais, privadas ou da sociedade civil, como o Terceiro Setor. Além disso, abrange o exercício do poder, autoridade ou influência de uma ampla gama de atores na junção de políticas, serviços, estruturas, processos e sistemas em arranjos que se estendem por fronteiras departamentais, governamentais e setoriais. Os atores também podem se envolver em outras áreas de atividade do setor público, como questões de planejamento e desenvolvimento, por meio de orçamentos participativos e onde recursos escassos são alocados, resolução de disputas e conflitos (KURUPPU *et al.*, 2016). Millard, (2018) enfatiza a importância da integração dos diferentes atores para a Governança Pública integrando serviços e engajando a comunidade.

### **2.3 Nova Administração Pública e Nova Governança Pública**

A partir da década de 70, ocorre a chamada crise do Estado de bem-estar social em contraponto à administração burocrática, engessada e ineficiente do Estado, o que promoveu mudanças significativas nas políticas públicas e levaram a reflexões de como a administração pública poderia ser aprimorada (HOOD, 1991). A partir de então, popularizou-se o conceito da Nova Administração Pública (NPM) na literatura e no meio acadêmico. A NPM constitui-

se basicamente da aplicação de princípios do setor privado ao setor público, embora não haja um consenso na literatura sobre o que de fato ela constitui.

De acordo com Lapsley (2009) a Nova Administração Pública conhecida internacionalmente como New Public Management (NPM) é um conjunto de técnicas de gerenciamento utilizadas no setor público, tendo como base critérios e práticas de desempenho do setor privado. Ele foi amplamente implantado por governos que procuram modernizar e transformar o setor público e alcançou significância global. As ideias do NPM provaram ser importantes para os governos de maneira geral, sobretudo no que tange aos processos de desenvolvimentos atuais e futuros no setor público de economias avançadas, e cada vez mais nos países em desenvolvimento também. Segundo Heyer (2011) a nova filosofia de gestão pública (NPM) foi caracterizada como um movimento em direção a uma abordagem de governança que enfatiza a transparência, o gerenciamento de desempenho, a responsabilidade de funcionários e gestores públicos numa perspectiva de reinventar o setor público, sobretudo em nações em desenvolvimento.

Responsabilização, estado de direito e transparência são os princípios centrais do NPM conforme Das (1997) e uma das principais razões para a realização de um programa de reforma do setor público sob a ótica do NPM é a implementação de um sistema de gerenciamento de desempenho com o intuito de melhorar a eficiência e a eficácia do serviço público. E tem como objetivo promover a prestação de serviços responsável e aprimorada, efetuando para tal propósito o desenvolvimento de um plano estratégico vinculado ao processo anual de planejamento corporativo, definindo metas e objetivos organizacionais e individuais anualmente, desenvolvendo indicadores de desempenho pessoal e organizacional, processos de avaliação pessoal e estruturas de avaliação de desempenho (HEYER, 2011).

Por outro lado existe a crítica de que o NPM tenta usar abordagens administrativas para resolver problemas de natureza essencialmente política (LARSEN, 2008). O modelo de mercado privado pressupõe que os consumidores sejam os detentores de suas próprias funções particulares de utilidade. Mas no setor público, a utilidade é contestada e decidida politicamente. Conseqüentemente, uma das principais funções do governo é verificar as necessidades da sociedade e criar respostas integradas para estas (BAO *et al.*, 2013). Os autores mencionam que surge a perspectiva da Nova Governança Pública (NPG) para inserir valores políticos substantivos mais no centro do debate sobre governança do que no caso do foco instrumental da NPM.

A NPG tem por objetivo promover o bem comum maior, não apenas maior eficiência, eficácia ou capacidade de resposta na implementação de um determinado programa. E enfatiza a importância de criar processos governamentais que facilitem a geração de acordos implementáveis entre os principais interessados. Isso ocorre porque o NPG vê a política como a expressão politicamente mediada de preferências coletivamente determinadas. Uma característica da NPG é que ela vê a criação do bem público como um processo de coprodução envolvendo a sociedade, o mercado privado e os setores sem fins lucrativos. Sob esse modelo, o papel do governo não é simplesmente regular, distribuir ou redistribuir benefícios públicos, mas servir como um agente catalizador para investir recursos oriundos dos diferentes atores no interesse público (BAO *et al.*, 2013). Em outras palavras, o NPG defende uma administração pública que entenda o estado como plural, no qual os diferentes atores contribuem para a prestação de serviços públicos e onde múltiplos processos informam o sistema de formulação de políticas públicas (PYUN; GAMASSEH, 2018), em oposição ao estado desagregado defendido pelo NPM (HYNDMAN, LIGUORI, 2016).

Salientam, ainda, Pyun e Gamasou (2018) que o NPG também difere do NPM em termos de preferência legislativa, uma vez que busca reforçar a orientação do cidadão em vez de melhorar o desempenho econômico, diferindo também em estruturas e formas ou organização pois valorizam as redes colaborativas ao invés de mercados competitivos. Hyndman e Liguori

(2016) complementam que o NPG enfatiza processos e resultados de serviços ao invés de entradas e saídas de serviços e o relacionamento com parceiros organizacionais externos não públicos ao invés de relacionamentos de mercado e acredita em valores neocorporativos e não em concorrência e eficiência de mercado.

Apesar das diferenças, algumas características do NPG são semelhantes às do NPM, como a preocupação com o gerenciamento de medição e desempenho (KHODACHEK; TIMOSHENKO, 2018), com eficiência e prestação de contas (BRUNET; AUBRY, 2016). Este último, no entanto, torna-se mais complexo e multifacetado neste estado fragmentado e plural. Apesar desta característica, o governo continua sendo uma peça central nessa rede que envolve várias partes interessadas (BRUNET; AUBRY, 2016). Outro ponto de convergência ocorre na importância da inovação para o setor público. No entanto, NPM e NPG divergem em como isso pode ser alcançado: o primeiro acredita em competitividade, enquanto o segundo valoriza a colaboração como o caminho a ser seguido (SØRENSEN; TORFING, 2017).

Os itens elaborados no instrumento de pesquisa tiveram como base os princípios de Governança Pública e legislação aplicada ao setor. É importante ressaltar que do mesmo modo que o conceito de Governança Pública é amplo, ou seja, não há um conceito específico e universal para ele, também não há um consenso em relação aos princípios de governança pública abordados na literatura. Deste modo verificou-se os princípios em comum existentes nas diferentes abordagens para a criação dos itens e relacionou-se estes princípios com seus aspectos convergentes presentes na Legislação.

Em 1991 foi criado um comitê para elaborar um código com as melhores práticas de Governança Corporativa pelo banco da Inglaterra nascendo o relatório de Cadbury, pautado em cinco termos de referência focados em dois princípios fundamentais da administração pública, o de transparência e o de prestação de contas responsável (*accountability*). Conforme o relatório, é de responsabilidade de conselheiros e executivos na análise e apresentação de informações para os acionistas e outras partes interessadas sobre o desempenho da companhia, além da frequência e clareza e a forma como as informações contábeis e seus complementos devem ser apresentadas (FIORINI, 2016). Os princípios da transparência e prestação de contas (*accountability*) estão alinhados aos princípios de responsabilização e constituem três dos quatro princípios utilizados neste trabalho. Do mesmo modo, a OCDE (1999) menciona que uma boa governança corporativa deve promover mercados transparentes e eficientes. E estar em conformidade com o princípio da legalidade, além de assegurar os direitos dos acionistas e funções fundamentais do seu exercício tratando todos os indivíduos de forma igualitária. Dentro do princípio da equidade, *disclosure*, transparência das informações e a responsabilidade dos órgãos da administração, percebe-se também ênfase nos princípios da transparência e responsabilização por parte da OCDE (1999).

Para o IBGC (2015), constituem os princípios de governança corporativa os princípios de transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa. O Banco Mundial (2017) sugere como princípios da boa governança pública os princípios de legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência e a *accountability*. Pisa (2014) por sua vez, identifica os seguintes princípios de governança pública: transparência, *accountability*, participação, integridade, ética, conformidade legal, equidade e efetividade.

De acordo com o IFAC - *International Federation of Accountants* (2014), a função da boa governança no setor público é garantir que as entidades atuem junto ao interesse público por meio de princípios como o forte compromisso com a integridade, valores éticos e o estado de direito e abertura e envolvimento abrangente das partes interessadas. Além disso, uma boa gestão no setor público requer entre outros fatores a definição de resultados em termos de benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis. E a determinação de intervenções necessárias para otimizar a obtenção dos resultados pretendidos com a implementação de boas

práticas em transparência e relatórios para fins de uma responsabilização efetiva dos atos dos gestores públicos. Isto posto o IFAC (2014) estabelece os seguintes princípios de governança pública: transparência, integridade e *accountability*. Mohallem e Angélico (2019) em seu relatório de Governança de Recursos Compensatórios em casos de corrupção publicado no portal de transparência internacional do governo, identificaram os princípios de integridade, *accountability* e transparência, coparticipação, perenidade, eficiência e economicidade, legalidade, acessibilidade, diversidade e inclusão e legitimidade social.

Nota-se que os princípios de transparência e *accountability* estão presentes em todas as abordagens. Deste modo, para fins deste trabalho, serão utilizadas estas duas dimensões, acrescentadas das dimensões de participação de Pisa (2014), OCDE (1999) e Mohallem e Angélico (2019) e responsabilidade OCDE (1999), IBGC (2015) e Banco Mundial (2017), esta última será denominada de responsabilização neste trabalho. Utilizou-se estas outras duas dimensões em função da nova perspectiva da NPM enfatizar o princípio da responsabilização como primordial no processo de gestão pública e a Nova Governança Pública (NGP) que considera o princípio da participação como fundamental para uma boa governança pública, pois por meio da participação popular e controle social, assim como da responsabilização dos atos dos gestores públicos é possível uma governança pública efetiva de fato, pois por meio do controle da população os governos podem identificar as áreas que mais necessitam de uma intervenção. Além disso, é por meio da responsabilização dos atos dos gestores públicos que os mesmos evitarão cometer atos ilícitos e que vão contra o interesse social mitigando conflitos de agência.

## 2.4 Estudos Anteriores

No Quadro 1 é apresentado os estudos anteriores em relação a temática abordada neste trabalho.

**Quadro 1: Estudos Anteriores**

<b>Autores</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Resultados</b>
Oliveira e Pisa (2015)	Desenvolver um índice de medição da governança pública a partir do ponto de vista de seus princípios, bem como apresentá-lo como um instrumento de autoavaliação e planejamento para o Estado e de controle social para os cidadãos.	Verificaram o potencial de informação do índice, uma vez que os indicadores permitem o entendimento imediato devido à sua vocação comparativa.
Silva, Senna e Lima Junior (2015)	Analisar as publicações acerca das dimensões e atributos utilizados na governança pública para identificar os aspectos que poderiam colaborar com a governança das plataformas logísticas.	Identificaram um conjunto de dezoito dimensões compostas por 35 atributos de desempenho. Os atributos associados a governança pública apresentam aspectos relevantes e aplicáveis em plataformas logísticas e podem contribuir para a adequada gestão e condução deste tipo de empreendimento logístico.
Mayer <i>et al.</i> (2017)	Analysaram o controle patrimonial dos bens imóveis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) com base nas dimensões de governança pública estabelecidas pela organização <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC)	Demonstraram a absorção de valores e princípios mínimos de governança recomendados pela IFAC na UFSM, pois observa-se a adoção de boas práticas, o que implica transparência e promoção da <i>accountability</i> para a instituição.
Oliveira, Silva, Silva e Campelo (2019)	Identificar as informações que devem ser implementadas nos portais de transparência públicos sob a ótica da Governança Pública, da Transparência Fiscal e da Lei de Acesso à Informação.	Constataram que foram elencadas informações que podem ser disponibilizadas buscando o <i>disclosure</i> e levando à reflexão sobre a efetividade destas informações.



Autores	Objetivo	Resultados
Silva, Monte-Mor e Rodrigues (2019)	Verificaram o efeito do nível de transparência da gestão pública sobre a quantidade de <i>disclosure</i> entregue pelos gestores municipais.	Sugerem uma relação inversa entre o nível de transparência com foco em boas prática e interatividade com quantidade de <i>disclosure</i> compulsório e voluntário, o que pode indicar um trade-off entre essas características do <i>disclosure</i> informacional, e também a preferência do gestor por cumprir a lei em detrimento de gerar maior quantidade de informações.

Fonte: Elaborado pelos autores

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva quanto aos objetivos, com abordagem quantitativa em relação ao problema de pesquisa, realizada por meio de pesquisa documental quanto aos procedimentos, onde os dados foram coletados nos *sites* dos municípios das prefeituras localizadas na região sul do Brasil.

A amostra da pesquisa corresponde aos municípios localizados na região sul do Brasil com população acima de 10.000 (dez mil) habitantes totalizando 493 (quatrocentos e noventa e três) municípios. Os municípios estão distribuídos da seguinte forma: em 197 (cento e noventa e sete) municípios no Estado do Paraná, 167 (cento e sessenta e sete) no Estado do Rio Grande do Sul e 129 (cento e vinte e nove) no Estado de Santa Catarina.

Foram acessados os *sites* das prefeituras dos referidos municípios para coleta dos dados. Optou-se pelos municípios com mais de 10.000 (dez mil) habitantes em função de os municípios com população inferior a 10.000 (dez mil) habitantes serem dispensados da divulgação obrigatória na internet de informações relativas à execução orçamentária e financeira, nos critérios e prazos previstos conforme capítulo II, artigo 8, parágrafo 4º da Lei 12.527/2011 de acesso à informação, além de haver maior probabilidade de tais municípios possuírem *sites* eletrônicos de acesso à informação de suas prefeituras.

A pesquisa foi composta por quatro etapas. A primeira correspondeu a criação do conjunto de 45 (quarenta e cinco) itens, por meio de pesquisa bibliográfica. Na segunda etapa, os itens elencados foram avaliados por um especialista em Governança Pública antes de serem aplicados. Inicialmente foram apresentados ao especialista 41 (quarenta e um) itens, e após a avaliação foi sugerida a introdução de mais 4 (quatro) itens, no caso os itens i10 (o município divulga a última atualização do *site*?) i12 (o município possui estrutura de controle interno?) i34 (o município divulga procedimentos de *compliance*?) e i45 (o município apresenta a lista de conselho municipal?), totalizando desta forma 45 itens o instrumento conforme demonstrado no Quadro 2. Na sequência os itens foram encaminhados para verificação de aplicabilidade, no qual foram acessados os *sites* das prefeituras dos municípios brasileiros da região sul, por meio da amostra da pesquisa, a fim de identificar o quão as mesmas divulgam os itens elencados no instrumento de pesquisa.

No tocante à primeira etapa, os itens foram elaborados com base nos princípios de transparência, prestação de contas (*accountability*), responsabilização e participação conforme mencionadas na fundamentação teórica. Desta forma, elaborou-se os seguintes itens demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Itens elencados com base nos princípios de Governança Pública e modelo teórico.

Princípio	Autor(es), Leis	Itens elencados	Autor (es)
Transparência	CF/88 Art. 37 § 1º LC 101/2000, Capítulo IX, seção I, art. 48 Pisa (2014) Lei nº 12.527/11, Cap. I, capítulo I, art. 3º, IV. OCDE (1999) Banco Mundial (2017) IBGC (2015) IFAC (2014) Mohallem e Angélico (2019)	1 – O município possui portal de transparência em seu <i>site</i> eletrônico?	Jacques, Quintana e Macagnan, (2013)
		2 - O município apresenta informações de licitações, editais e resultados?	Comin <i>et al.</i> (2016) Jacques, Quintana e Macagnan, (2013)
		3 - O <i>site</i> do município apresenta identificação da LAI?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		4 - O município possui local de solicitação de serviços no <i>site</i> ?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		5 - O município possui no <i>site</i> local para solicitação de informações no <i>site</i> ?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		6 - O município divulga suas secretarias no <i>site</i> ?	Comin <i>et al.</i> (2016) Jacques, Quintana e Macagnan, (2013)
		7 - O município divulga o endereço da sua sede?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		8 – O município divulga locais e horário de atendimento?	Rodrigues (2013)
		9 - O município divulga a barra de identidade do Governo Federal, contendo ferramenta de redirecionamento de página para o Portal Brasil?	Rodrigues (2013)
		10 – O município divulga a última atualização do <i>site</i> ?	Furquim (2004)
		11 - O município divulga a Lei Orgânica no <i>site</i> ?	Barbosa (2015)
		12 – O município divulga estrutura de controle interno (controladoria)	Peixe (2002)
Prestação de Contas (Accountability)	Lei nº 9.755/98, art.1º LC 101/2000, Cap. IX, seção V, art. 58. Lei nº 12.527/11, cap. I, art. 1º. Parágrafo único Pisa (2014) OCDE (1999) Banco Mundial (2017) IBGC (2015) IFAC (2014) Mohallem e Angélico (2019)	13– O município divulga o Balanço Orçamentário?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		14 – O município divulga o Balanço Patrimonial?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		15 - O município divulga o Balanço Financeiro?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		16 – O município divulga as Demonstrações de Variações Patrimoniais?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		17 - O município divulga o Plano Plurianual (PPA)?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		18 - O município divulga a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO)?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		19 - O município divulga a Lei Orçamentária Anual (LOA)?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		20 - O município divulga os Relatórios Resumidos da	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014)

Princípio	Autor(es), Leis	Itens elencados	Autor (es)
		Execução Orçamentária (RREO)?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		21 – O município divulga as notas explicativas às demonstrações contábeis?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016)
		22 – O município divulga informações sobre repasses e/ou transferências de recursos financeiros?	Rodrigues (2013)
		23- O município divulga seu plano de contas?	Jacob (2015)
<b>Responsabilização</b>	Decreto 201/67, art. 2º § 1º LC 101/2000, Cap. I - art.1º Lei nº 12.527/11 cap. V Art. 34.  OCDE (1999)  Banco Mundial (2017) IBGC (2015)	24 - O município divulga o Parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios (TCE) referente às prestações de Contas?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014)
		25 - O município divulga os Relatórios de Gestão Fiscal?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014)
		26 – O município possui ouvidoria no <i>site</i> ?	Jacques, Quintana e Macagnan, (2013)
		27 - O município divulga o e-mail ou formulário de contato com o Prefeito?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Jacques, Quintana e Macagnan, (2013)
		28 – O município divulga a composição da estrutura organizacional, competências, principais cargos e seus ocupantes?	Rodrigues (2013)
		29 – O município divulga programas, projetos, ações, obras e atividades, com indicação da unidade responsável?	Rodrigues (2013)
		30 – O município divulga informações sobre fornecedores?	Torres (2005) Bragante e Ordones (2018)
		31 – O município divulga Código de Ética?	Torres (2005) Bragante e Ordones (2018)
		32 – O município divulga o Regimento Interno?	Silveira (2017)
		33 – O município divulga remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo?	Rodrigues (2013)
		34 – O município divulga procedimentos de <i>compliance</i> ?	Bairral, Silva e Alves, (2015)
			LC 101/2000, Cap. IX, seção I, art. 48. Inciso I  Pisa (2014)
		36 - O município divulga as apresentações das audiências	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014)

Princípio	Autor(es), Leis	Itens elencados	Autor (es)
Participação	Lei nº 12.527/11, cap. II Art. 9º, inciso II	públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	
	OCDE (1999)	37 - O <i>site</i> do município apresenta a ferramenta de “mapa do <i>site</i> ” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014)
	Mohallem e Angélico (2019)	38 - O <i>site</i> do município possui a ferramenta de “pesquisa”?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016) Zucchi, Favretto e Fachi (2016)
		39 - O <i>site</i> do município possui o link “Fale Conosco”?	Jacques, Quintana e Macagnan (2013)
		40 - O município divulga o telefone de contato?	Comin <i>et al.</i> (2016)
		41- O município possui e-mail para contato?	Cruz, Silva e Santos (2010) Barros (2014) Comin <i>et al.</i> (2016) Zucchi, Favretto e Fachi (2016)
		42 - O município possui link de acesso de consulta ao protocolo?	Rodrigues (2013)
		43 - O município possui acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência?	Rodrigues (2013)
		44 - O município divulga as respostas das perguntas mais frequentes?	Rodrigues (2013)
		45 - O município apresenta a lista de conselho municipal?	Silva, Monte-Mor e Rodrigues (2019)

Fonte: Elaborado pelos autores

As etapas finais corresponderam ao levantamento das informações e consolidação dos dados por meio de planilha em Excel, cujo levantamento ocorreu nos meses de dezembro de 2019 e janeiro de 2020 e por fim procedeu-se a análise dos dados e resultados, com aplicação de análise fatorial exploratória que foi processada por intermédio de uma matriz de correlação tetracórica com a utilização do *software R*.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Estatística Descritiva

Nesta fase procedeu-se a análise das proporções de respostas divulgadas dos itens. Primeiramente, na Tabela 1 tem-se a apresentação da proporção de divulgação dos 45 itens para os 493 municípios.

**Tabela 1: Descrição da proporção dos itens divulgados**

Itens	Proporção	Itens	Proporção	Itens	Proporção
<b>i1</b>	0,9939	<b>i.16</b>	0,7282	<b>i.31</b>	0,2231
<b>i2</b>	0,9594	<b>i.17</b>	0,7424	<b>i.32</b>	0,1055
<b>i3</b>	0,8316	<b>i.18</b>	0,7485	<b>i.33</b>	0,8418
<b>i4</b>	0,7911	<b>i.19</b>	0,7546	<b>i.34</b>	0,0223
<b>i5</b>	0,8114	<b>i.20</b>	0,8986	<b>i.35</b>	0,3347
<b>i6</b>	0,9168	<b>i.21</b>	0,3266	<b>i.36</b>	0,3874

Itens	Proporção	Itens	Proporção	Itens	Proporção
<b>i7</b>	<b>0,9635</b>	<b>i.22</b>	0,7911	<b>i.37</b>	<b>0,1116</b>
<b>i8</b>	0,7363	<b>i.23</b>	0,3245	<b>i.38</b>	0,8235
<b>i9</b>	<b>0,0467</b>	<b>i.24</b>	<b>0,1156</b>	<b>i.39</b>	0,6755
<b>i.10</b>	0,2028	<b>i.25</b>	0,8925	<b>i.40</b>	<b>0,9696</b>
<b>i.11</b>	0,7241	<b>i.26</b>	0,7404	<b>i.41</b>	0,6856
<b>i.12</b>	0,5112	<b>i.27</b>	0,1298	<b>i.42</b>	0,3611
<b>i.13</b>	0,7383	<b>i.28</b>	0,8925	<b>i.43</b>	0,1846
<b>i.14</b>	0,7302	<b>i.29</b>	0,2880	<b>i.44</b>	0,2373
<b>i.15</b>	0,7059	<b>i.30</b>	0,1481	<b>i.45</b>	0,4016

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme Tabela 1, os 5 (cinco) itens mais divulgados nos *sites* são apresentados em cinza escuro e correspondem aos itens i.1 (o município possui portal de transparência em seu *site* eletrônico?), i.40 (o município divulga o telefone de contato?), i.7 (o município divulga o endereço da sua sede?), i.2 (o município apresenta informações de licitações, editais e resultados?) e i.6 (o município divulga suas secretarias no *site*?), com divulgação entre 91% e mais de 99%, sendo 4 destes itens referentes ao princípio da transparência. Por outro lado, os 5 (cinco) itens menos divulgados são apresentados em cinza claro e correspondem aos itens i.34 (o município adota os procedimentos de compliance?), i.9 (o município divulga a Lei Orçamentária Anual (LOA)?), i.32 (o município divulga o Regimento Interno?), i.37 (o *site* do município apresenta a ferramenta de “mapa do *site*” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?), e i.24 (o município divulga o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado-referente às prestações de contas em seu *site*?) com divulgação entre 2% e 12%, sendo 4 destes referentes ao princípio da responsabilização. Neste aspecto, no tocante a proporção da divulgação dos itens, percebe-se que os municípios de maneira geral enfatizam o aspecto da transparência, porém apresentam um nível de responsabilização muito baixa, ou seja, a divulgação da responsabilização dos atos dos gestores públicos na esfera municipal não é uma preocupação dos municípios analisados verificando apenas o quesito proporção da divulgação. Na sequência apresenta-se a Figura 1 de *disclosure* com os 45 itens, não sendo apresentados os números com os itens pares por falta de espaço.

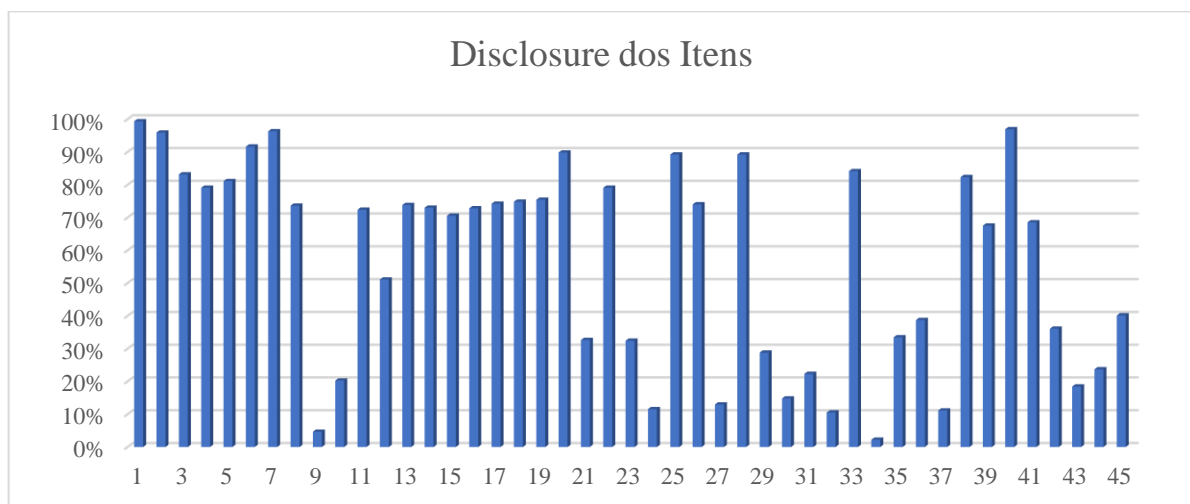


Figura 1: *Disclosure* dos itens

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se na Figura 1 que a maior proporção de itens divulgados se referem ao princípio da transparência. Isto ocorre em função principalmente da LAI que fomenta o

desenvolvimento e a cultura da transparência na administração pública e regulamenta o direito, previsto na Constituição, de qualquer pessoa solicitar e receber dos órgãos e entidades públicos, de todos os entes e poderes, informações públicas por eles produzidas ou custodiadas.

Na sequência os itens divulgados em maior número estão relacionados ao princípio da Prestação de contas (*accountability*), o que denota também a obrigatoriedade do setor público de prestar contas das suas ações. O dever de prestar contas está previsto na CF/88 em seu artigo 70 parágrafo único “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. No caso do poder executivo, objeto de nossa análise, prestará anualmente contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, conforme art. 82 da Lei 4320/64.

Os itens divulgados em menor número foram referentes aos princípios da participação e responsabilização, respectivamente. Quanto à responsabilização Ceneviva e Farah (2012) já argumentavam que é necessário o aperfeiçoamento dos mecanismos de responsabilização dos agentes públicos, sejam governantes ou burocratas, por seus atos ou omissões na condução das políticas e dos programas governamentais, ou seja, que ainda não há de fato um sistema de responsabilização efetiva no setor público. Em relação à participação Limberger (2007) menciona que a principal dificuldade tanto da participação do cidadão no processo de gestão pública, quanto no exercício da cidadania de modo geral é a falta de educação da população. Bobbio (2020) destaca que quando o cidadão possui pouca educação desconhece seus direitos e deveres. Isso ocorre devido à má qualidade da educação no país, acarretando um conjunto de dificuldades que interferem na participação popular, pois a carência de educação dificulta aos indivíduos o exercício da cidadania e sua participação na fiscalização da Administração Pública, acabando por não exercer.

#### 4.2 Análise Fatorial do Conjunto de Itens

A análise da dimensionalidade do conjunto de itens foi realizada por meio de uma análise fatorial exploratória. A análise foi realizada com uso do *software R Studio* em que foi processada uma matriz de correlação tetracórica. Foram considerados, inicialmente, 45 itens do instrumento de coleta de dados demonstrados na seção 3 (Quadro 2), os quais foram coletados nos *sites* do municípios da região sul do Brasil.

Para a análise, foram seguidos os passos recomendados por Hair *et al.* (2005). Aplicou-se o índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que é uma medida de adequação amostral e teve-se o valor de 0,800; e o teste de esfericidade de Bartlett, que testa a hipótese nula de que a matriz de correlação é uma matriz identidade; e a eliminação de cargas fatoriais abaixo de 0,30 de acordo com Fávero e Belfiore (2017).

A partir da análise fatorial foram eliminados 7 (sete) itens com cargas inferiores a 0,30 onde obteve-se o seguinte resultado conforme Tabela 2.

**Tabela 2: Cargas fatoriais dos itens**

Item	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Comunalidades
i.1				0,50	0,29
i.3				0,30	0,10
i.4				0,36	0,14
i.5				0,38	0,23
i.7				0,55	0,33
i.8				0,38	0,21
i.39				0,39	0,20

Item	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Comunalidades
i.40				0,57	0,33
i.41				0,44	0,28
i.10		0,61			0,44
i.12		0,33			0,14
i.17		0,61			0,69
i.18		0,61			0,69
i.19		0,59			0,66
i.23		0,80			0,66
i.27		0,46			0,27
i.30		0,46			0,24
i.35		0,76			0,58
i.36		0,74			0,56
i.13	0,84				0,73
i.14	0,86				0,78
i.15	0,85				0,76
i.16	0,86				0,78
i.20	0,72				0,57
i.21	0,42				0,26
i.22	0,54				0,32
i.25	0,70				0,53
i.28	0,55				0,44
i.33	0,51				0,39
i.24			0,36		0,13
i.26			0,39		0,19
i.29			0,37		0,27
i.34			0,30		0,10
i.38			0,39		0,27
i.42			0,34		0,12
i.43			0,51		0,26
i.44			0,50		0,26

Fonte: Elaborado pelos autores

Nota-se conforme Tabela 3 que o fator 1 corresponde preponderantemente ao princípio da *accountability* e possui as maiores cargas fatoriais, o mesmo ocorrendo com o fator 2 em relação a preponderância de itens relacionados ao princípio da *accountability*. No fator 3 há somente itens de responsabilização e 3 de participação. E no fator 4 há predominância do princípio da transparência. Na Tabela 3 estão relacionados os itens correspondentes ao fator 1.

**Tabela 3: Itens classificados no fator 1**

Item	Carga	Descrição dos Itens abreviados	Princípio
<b>i.13</b>	0,84	O mun. divulga o Balanço Orçamentário via internet?	<i>Account</i>
<b>i.14</b>	0,86	O mun. divulga o Balanço Patrimonial via internet?	<i>Account</i>
<b>i.15</b>	0,85	O mun. divulga o Balanço Financeiro via internet?	<i>Account</i>
<b>i.16</b>	0,86	O mun. divulga as Demonstrações de Variações Patrimoniais via internet?	<i>Account</i>
<b>i.20</b>	0,72	O mun. divulga os RREO em seu <i>site</i> ?	<i>Account</i>
<b>i.21</b>	0,42	O mun. divulga as notas explicativas às demonstrações contábeis?	<i>Account</i>
<b>i.22</b>	0,54	O mun. divulga informações sobre repasses e/ou transferências?	<i>Account</i>

Item	Carga	Descrição dos Itens abreviados	Princípio
i.25	0,70	O mun. divulga os Relatórios de Gestão Fiscal?	Resp
i.28	0,55	O mun. divulga est. organizacional, competências, cargos e ocupantes?	Resp
i.33	0,51	O mun. divulga remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo?	Resp

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme mencionado, a prestação de contas (*accountability*) referentes ao setor público é baseada na lei 4.320/1964 e seus anexos, além de ser prerrogativa da própria Constituição Federal em seu artigo 70 (Brasil, 1988), bem como a exigência dos órgãos de fiscalização interna e externa, como por exemplo, os Tribunais de Contas dos Estados. Logo, os itens relacionados a esta dimensão tende a ter maiores cargas fatoriais. Em relação aos 3 (três) itens de responsabilização que aparecem no fator 1(um), i.25, i.28 e i.33, não deixam de ser de certa forma, itens de prestação de contas (*accountability*) dos municípios, podendo deste modo, serem enquadrados nessa dimensão ou fator, tendo o item i.28 características, também, de item de transparência.

A prestação de contas no setor público é um instrumento que serve não só como forma de transparência da destinação dos recursos públicos, tanto para os órgãos de fiscalização quanto para o público em geral, mas também como meio de alimentar a gestão com mais informações administrativas e contábeis para a tomada de decisões futuras (FAVRETO *et al.*, 2016). De acordo com os autores, a *accountability* designa a própria forma como se pode conceber o exercício da gestão pública, tendo em vista que o gestor deve sempre agir com responsabilidade, legalidade, compromisso com o interesse público e transparência. Na Tabela 4 estão demonstrados os itens classificados no fator 2.

**Tabela 4: Itens classificados no fator 2**

Item	Carga	Descrição dos Itens abreviados	Princípio
i.10	0,61	O mun. divulga a última atualização do site?	Transp
i.12	0,33	O mun. divulga estrutura de controle interno?	Transp
i.17	0,61	O mun. divulga o PPA?	Account
i.18	0,61	O mun. divulga a LDO?	Account
i.19	0,59	O mun. divulga a LOA?	Account
i.23	0,80	O mun. divulga seu plano de contas?	Account
i.27	0,46	O mun. divulga o e-mail ou formulário de contato com o Prefeito?	Resp
i.30	0,46	O mun. divulga informações sobre fornecedores?	Resp
i.35	0,76	O mun. divulga calendário das audiências públicas quadr. de metas fiscais?	Part
i.36	0,74	O mun. divulga as apresentações das audiências públicas trimestrais?	Part

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação ao fator 2, a dimensão de *accountability* também se sobressai as demais, i.17, i.18, i.19 e i.23, também há os itens referentes à participação, i.35 e i.36 respectivamente. Estes itens também podem ser posicionados na dimensão de *accountability*, tendo em vista sua característica de prestação de contas à sociedade do mesmo modo, fato corroborado pelas altas cargas fatoriais destes. Os itens, i.23 e i.27 de reponsabilização também possuem características de *accountability*, salvo o i.27 que também pode ser enquadrado como item de transparência e participação, porém o fato de a prefeitura divulgar um canal de contato direto com o prefeito não deixa de ser caracterizado como um item de responsabilidade. O item i.10, embora não se caracterize diretamente por prestação de contas, é necessário que as contas públicas estejam atualizadas para demonstrar a real situação do município, neste sentido há uma estreita relação entre este item e a dimensão *accountability*. E o item i.12, referente a estrutura de controle interno, é necessária uma boa estrutura de controle interno nas organizações tanto públicas quanto privadas para uma efetiva prestação de contas e fortalecer o nível de governança pública. Na Tabela 5 são apresentados os itens correspondentes ao fator 3.



**Tabela 5: Itens classificados no fator 3**

Item	Carga	Descrição dos Itens abreviados	Princípio
i.24	0,36	O mun. divulga o Parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios ?	Resp
i.26	0,39	O mun. possui ouvidoria no <i>site</i> ?	Resp
i.29	0,37	O mun. divulga programas, projetos, ações, obras e atividades?	Resp
i.34	0,30	O mun. adota os procedimentos de compliance?	Resp
i.38	0,39	O mun. possui a ferramenta de “pesquisa”?	Part
i.42	0,34	O mun. possui link de acesso de consulta ao protocolo?	Part
i.43	0,51	O mun. possui acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência?	Part
i.44	0,50	O mun. divulga as respostas das perguntas mais frequentes?	Part

Fonte: Elaborado pelos autores

No que tange ao fator 3, este possui as menores cargas fatorias e é caracterizado de fato pelos 2 (dois) princípios nele demonstrados, responsabilização e participação. Os itens i.24, i.26, i.29 e i.34 estão bem caracterizados como responsabilização e os itens i.38, i.42, i.43 e i.44 como participação. Quanto à participação, a literatura demonstra que embora haja um relativo crescimento desta no processo de gestão pública, ela está aquém do necessário. Justice, Melitski e Smith (2006) investigaram os níveis de transparência fiscal e participação cidadã nos processos orçamentários para uma amostra de 104 *websites* operados por governos estaduais e locais nos Estados Unidos. E constataram que apesar da ampla divulgação das ideias de transparência fiscal e participação cidadã, como meio para *accountability* democrática e garantia de utilização racional dos recursos públicos, as práticas de transparência sobretudo os níveis de participação estão aquém das recomendações básicas. Quanto à responsabilização, observa-se que as menores cargas fatorias recorrem sobre os itens de responsabilização, denotando a ausência de um sistema de responsabilização efetiva no setor público, bem como a necessidade de aprimoramento dos mecanismos de responsabilização como já mencionado.

Nota-se, também, que ambos os princípios estão estreitamente relacionados, de modo que quando há uma maior participação da sociedade no processo de gestão pública, consequentemente haverá uma maior responsabilização dos atos dos gestores públicos, o que justifica a presença proporcional de itens de ambos os princípios no fator 3.

No tocante ao fator 4, é essencialmente caracterizado pelo princípio da transparência, inclusive os itens i.39, i.40 e i.41. Na Tabela 6, tem-se os itens referentes ao fator 4.

**Tabela 6: Itens classificados no fator 4**

Item	Carga	Descrição dos Itens abreviados	Princípio
i.1	0,50	O mun. possui portal de transparência em seu <i>site</i> eletrônico?	Transp
i.3	0,30	O site do município apresenta identificação da LAI?	Transp
i.4	0,36	O mun. possui local de solicitação de serviços no <i>site</i> ?	Transp
i.5	0,38	O mun. possui no <i>site</i> formulário para solicitação de informações?	Transp
i.7	0,55	O mun. divulga o endereço da sua sede?	Transp
i.8	0,38	O mun. divulga locais e horário de atendimento?	Transp
i.39	0,39	O <i>site</i> do município possui o link “Fale Conosco”?	Part
i.40	0,57	O mun. divulga o telefone de contato?	Part
i.41	0,44	O mun. possui e-mail para contato?	Part

Fonte: Elaborado pelos autores

Embora os itens anteriormente mencionados, sejam itens de formas de participação do cidadão de fato, podem ser caracterizados também como transparência, tendo em vista que a própria LAI preconiza diferentes meios de comunicação para o acesso à informação em seu artigo 3º inciso III.

### 4.3 Itens eliminados

Conforme demonstrado, 7 (sete) itens foram eliminados de modo a atender cargas fatoriais iguais ou superiores 0,30. Estes itens estão demonstrados na Tabela 6.

**Tabela 7: Itens eliminados**

Item	Carga	Descrição resumida dos Itens	Princípio
i.2	0,26	O município apresenta informações de licitações, editais e resultados?	Transp
i.6	0,25	O município divulga suas secretarias no site?	Transp
i.9	0,13	O município divulga a barra de identidade do Governo Federal?	Transp
i.11	0,26	O município divulga a Lei Orgânica no <i>site</i> ?	Transp
i.31	0,27	O município divulga Código de Ética?	Resp
i.37	0,20	O <i>site</i> do município apresenta a ferramenta de “mapa do <i>site</i> ”?	Part
i.45	0,29	O município apresenta a lista de conselho municipal?	Part

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação ao item i.2, se o município apresenta informações de licitações, editais e resultados, há várias críticas na literatura se o processo licitatório seria de fato eficiente para administração pública. A começar pelos diferentes tipos de licitações, tais como menor preço, melhor técnica e técnica e preço. Na prática as instituições públicas acabam privilegiando a categoria de menor preço prejudicando a qualidade dos produtos ou serviços adquiridos (COMIN *et al.* 2016; JACQUES, QUINTANA; MACAGNAN, 2013). Devido as características deste item, verificou-se que o mesmo não foi adequado ao instrumento para avaliar a dimensão transparência.

No tocante ao item i.6, se município divulga suas secretarias no site, percebe-se que houve uma certa redundância em relação ao i28, se o município divulga a composição da estrutura organizacional, competências, principais cargos e seus ocupantes no sentido que se o município divulga sua estrutura organizacional, neste item também está incluso a parte das secretarias dos municípios, deste modo o i6 não está adequado para avaliar a transparência.

Em relação ao item i.9, se o município divulga a barra de identidade do Governo Federal, nota-se que na esfera municipal, sua presença nos *sites* não caracteriza uma gestão pública transparente. Isto porque possivelmente o cidadão fará uso desta “ferramenta” quando possuir algum interesse ou necessidade. O decreto n. 7.724/2012 orienta que os *sites* possuam barra de identidade do Governo Federal, contendo ferramenta de redirecionamento de página para o Portal Brasil, todavia o cidadão só irá acessá-lo se tiver alguma necessidade, interesse ou mesmo curiosidade, tendo em vista que o cidadão busca informações relativas aos municípios quando acessa os *sites* das prefeituras, não sendo portanto, um item adequado para avaliar a dimensão de transparência.

Quanto ao item i.11, se o município divulga a Lei Orgânica, há algumas críticas na literatura se ela realmente seria um instrumento eficaz de governança pública, a começar pela dificuldade de sua elaboração, implementação, alterações e atualizações. O artigo 27 da CF/88 estabelece que sua aprovação, bem como alterações e emendas devem ser feitas por pelo menos 2/3 (dois terços) dos membros da Câmara Municipal. Barbosa (2015) questiona a capacidade dos vereadores de construir uma peça legislativa de complexidade que é uma Lei Orgânica e questiona se a própria lei orgânica pode atender às necessidades locais dos municípios. Embora essa peça seja importante para o município, em função da baixa carga fatorial, corroborada pela abordagem crítica da literatura o mesmo não foi adequado ao instrumento.

Em relação ao i.31, se o município divulga código de ética, a temática é relativamente ampla, por isso o item não se enquadrou no conjunto. Gonçalves (2011) já mencionava a dificuldade da implementação não apenas de códigos de ética, mas também de posturas éticas condizentes com o Estado Democrático. Dada a amplitude e complexidade do item, corroborada com o valor relativamente baixo de discriminação da informação, o item também foi eliminado.

O item i.37, se o município apresenta mapa do *site*, teve apenas 55 divulgações, no entanto, grande parte dos municípios, 406 apresentaram a ferramenta de pesquisa no *site* que tem uma característica mais objetiva de busca de informações nos *sites*. O município divulgando a ferramenta de pesquisa, o item “mapa do *site*” não seria tão necessário, não sendo neste caso, um item relevante no processo de busca de informações pelo cidadão e desta forma para a sua participação neste estudo.

O item i.45, se o município divulga conselho municipal, ocorreu a mesma situação que o item i.6, ou seja, está vinculado ao i.28, se o município divulga a estrutura organizacional, no sentido de quando o município o faz, divulga também seus conselhos municipais. Este item também não foi adequando ao instrumento de pesquisa proposto neste trabalho.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi analisar o *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil. Portanto, o estudo analisou a governança pública municipal por meio do *disclosure* dos itens elencados no instrumento de pesquisa aplicado com base nas informações disponibilizada nos *sites*. A proposta não elimina nenhuma metodologia de avaliação da governança pública, mas acrescenta uma discussão por meio de abordagem exploratória. Foi possível identificar os princípios utilizados na governança pública, desde a visão mais tradicional até o advento da NGP. Percebeu-se de acordo com a literatura que os 2 (dois) princípios norteadores da governança pública foram o da transparência e *accountability*, e com advento da NPM atribuiu-se ênfase ao princípio da responsabilização e a NPG enfatizou o princípio da participação.

Os princípios foram utilizados para criar itens com o desígnio de analisar a carga fatorial do *disclosure* de governança pública, nos municípios localizados na região sul do Brasil. Estes itens foram verificados em 493 sites das prefeituras dos municípios com mais de 10.000 (dez mil) habitantes, conforme critérios previstos na LAI para seleção da amostra.

A adequação dos itens foi possível por meio da convergência, entre os resultados obtidos por meio de análise da fatorial exploratória dos itens e fundamentação teórica em relação ao estudo. Ao analisar todos os itens, foram eliminados 7 (sete) itens por apresentarem uma carga fatorial abaixo de 0,30, resultando para análise da abordagem fatorial um conjunto de 38 itens.

Os resultados demonstram que o princípio da *accountability* predomina em duas dimensões ou fatores pelas altas cargas fatoriais apresentadas. Isto se deve em função da legislação relacionada a prestação de contas no setor público, bem como às exigências dos órgãos de fiscalização e regulação, além da fundamentação dos autores estudados. Sendo considerada a *accountability* o modelo de concepção da gestão pública por meio da prestação de contas e ações concretas dos gestores públicos.

Outra constatação foi que os princípios de participação e responsabilização obtiveram as menores cargas fatoriais, corroborando com a literatura de que não há uma participação e responsabilização efetiva no setor público, ambas precisam ser mais desenvolvidas ou aprimoradas. Além disso, observou-se que estes princípios que estão intimamente relacionados, uma vez que o desenvolvimento da participação estimula o processo de responsabilização dos atos dos gestores públicos. Sendo assim, o instrumento foi adequado ao contexto governança pública, tanto do ponto de vista das boas práticas com aplicação da análise estatística quanto em relação à fundamentação teórica utilizada.

Ademais, no estudo da governança pública, os resultados finais demonstraram a potencialidade da análise fatorial exploratória para avaliação dos itens, podendo desta forma representar um importante mecanismo de aprimoramento para ajuste do instrumento de avaliação.

As limitações do estudo consistiram na utilização dos dados divulgados nos sites das prefeituras e ter avaliado tão somente o poder executivo municipal por meio dos itens. Sugere-se estudos aprofundados como oportunidade de pesquisa que possam avaliar e ampliar para outras esferas do setor público. Sugere-se por fim, a utilização de outras metodologias na obtenção de dados e informações, como por exemplo a aplicação de questionários e entrevistas estruturadas para realizar a triangulação da análise dos resultados.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Gasto público ineficiente no Brasil gera perda de US\$ 68 bi por ano.** 2019. Disponível em: < <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-05/gasto-publico-ineficiente-no-brasil-gera-perda-de-us-68-bi-por-ano>> Acesso em 23 jan 2020.

ALMQVIST, R., GROSSI, G., VAN HELDEN, G. J., & REICHARD, C. Public sector governance and accountability. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7, p. 479-487, 2013. Disponível em: <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1192546/fulltext01.pdf> > Acesso em: 29 out. 2020.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n.3, p. 643-675, 2015. Disponível em: < <file:///C:/Users/Cliente/Downloads/49087-99460-2-PB.pdf>> Acesso em 29 out.2020.

BAO, G.; WANG, X.; LARSEN, G. L.; MORGAN, D. F. Beyond new public governance: A value-based global framework for performance management, governance, and leadership. **Administration & Society**, v.45, n.4, p.443-467, 2013.

BARBOSA, L. B. **Lei orgânica do Município, competências municipais e os efeitos práticos e econômicos**, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/42600/lei-organica-do-municipio-competencias-municipais-e-os-efeitos-praticos-e-economicos>> Acesso em: 05 Fev. 2020.

BARROS, L. M. **Transparência fiscal eletrônica nos municípios do Estado do Paraná: avaliação do índice de transparência e as possíveis relações nesse processo.** 2014. 94f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

BEUREN, I. M.; SÖTHER, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.3, n.5, p.98-120, 2009.

BIERMANN, F.; GUPTA, A. Accountability and legitimacy in earth system governance: A research framework. **Ecological economics**, v.70, n.11, p. 1856-1864, 2011. Disponível em: <[file:///C:/Users/Cliente/Downloads/Biermann Gupta AccountabilityESG.pdf](file:///C:/Users/Cliente/Downloads/Biermann%20Gupta%20AccountabilityESG.pdf)> Acesso em 29 out 2020.

BOBBIO, N. Democracia y pluralismo. **Revista de Ciencia Política**, v. 8, n. 1-2, p. 127-137, 2020. Disponível em: < <file:///C:/Users/Cliente/Downloads/13796-Texto%20del%20art%C3%ADculo-26926-1-10-20200512.pdf>> Acesso em 29 out. 2020.

BOVAIRD, T. Public governance: balancing stakeholder power in a network society. **International review of administrative sciences**, v.71, n.2, p. 217-228, 2005.

BRAGANTE, J. R.; ORDONES, S. A. D. A profissão contábil no exercício da conduta ética empresarial: os agravos do descumprimento das normas e leis vigentes. **REGRAD-Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM**, v.11, n.01, p. 365-378, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Organizado por Alexandre de Moraes. 30. ed. São Paulo, SP: Atlas, 1991. 446 p.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 201** de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decretolei/Del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/Del0201.htm)>. Acesso em: 15 Nov. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.755**, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de home page na Internet pelo Tribunal de Contas da União para divulgação dos dados e informações que especifica e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, 16 dez. 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9755.htm)> Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)> Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em: 15 nov. 2019.

BRUNET, M.; AUBRY, M. The three dimensions of a governance framework for major public projects. **International Journal of Project Management**, v. 34, n. 8, p. 1596-1607, 2016.  
BRUTON, G. D.; PENG, M. W.; AHLSTROM, D.; STAN, C.; XU, K. State-owned enterprises around the world as hybrid organizations. **Academy of Management perspectives**, v.29, n.1, p. 92-114, 2015.

CARLEI, V.; MARRA, A.; POZZI, C. Public Governance, Human Capital and Environmental Outcomes: an Analysis Based on Self-Organizing Maps. **Environmental Policy and Governance**, v. 22, n. 2, p. 116-126, 2012.

CENEVIVA, R.; FARAH, M. F. S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 4, p. 993-1016, 2012.

CHRISTENSEN, T; LAEGREID, P. The whole-of-government approach to public sector reform. **Public administration review**, v. 67, n. 6, p. 1059-1066, 2007.

COMIN, D.; RAMOS, F. M.; ZUCCHI, C.; FAVRETTO, J; FACHI, C. C. P. A transparência ativa nos municípios de Santa Catarina: avaliação do índice de atendimento à lei de acesso à informação e suas determinantes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, p. 24-34, 2016.

CRUZ, C. F.; SOUZA FERREIRA, A. C.; DA SILVA, L. M.; DA SILVA MACEDO, M. A. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012. Disponível em: < <https://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08>> Acesso 30 out. 2020. CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 102-115, 2010.

DAS, D. K. Challenges of policing democracies: a world perspective. **Policing: An International Journal of Police Strategies & Management**, v.20, n.4, p.609-630, 1997.

FAVRETO, E. K.; ALVES, F. S.; SILVA, J. C.; MELO, M. T. Contabilidade aplicada ao setor público: uma análise da prestação de contas como instrumento de autoavaliação institucional. **Revista Ambiente: Gestão e Desenvolvimento**, v. 9, n. 2, p. 40-57, 2016.

FIORINI, F. A.; JUNIOR, N. A.; ALONSO, V. L. C. Governança Corporativa: Conceitos e Aplicações. In: XIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Resende-RJ, 2016. **Anais...**Resende (RJ): Associação Educacional Dom Bosco – AEDB.2016. Disponível em: < <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos16/19524178.pdf>> Acesso 29 out. 2020.

FREITAS, M. M.; SILVA, L. C.; VICENTE, E. F. R.; ROSA, F. S. The evolution of the public governance concept: the technological future. In: III Congresso Internacional de Desempenho no Setor Público, 2019, Florianópolis. **Anais...** Disponível em: < <http://www.cidesp.com.br/index.php/Icidesp/3cidesp/paper/view/701/365>> Acesso 15 out. 2019.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata**. Elsevier Brasil, 2017.

FURQUIM, T. A. Fatores motivadores de uso de site web: um estudo de caso. **Ciência da informação**, v. 33, n. 1, p. 48-54, 2004. Disponível em: < <https://www.scielo.br/pdf/ci/v33n1/v33n1a06.pdf> > Acesso em 29 out. 2020.

GONÇALVES, M. D. A. P. Ética na Administração Pública: algumas considerações. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, ano 14, n. 89, 2011.

GROSSI G, NEWBERRY S. BERGMANN, A.; BIETENHADER, D. Special issue theme of whole of government financial reporting: international trends. **Public Money & Management**, v.29, n. 4, p. 209–213, 2009.

GROSSI, G.; PAPENFUß, U.; TREMBLAY, M.-S. Corporate governance and accountability of state-owned enterprises. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 4, p. 274-285, 2015.

HAIR, J.; BABIN, B.; MONEY, A.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEYER, G D. New public management: A strategy for democratic police reform in transitioning and developing countries. **Policing: An International Journal**, v. 34 n. 3, p. 419-433, 2011.

HYNDMAN, N.; LIGUORI, M. Public sector reforms: changing contours on an NPM landscape. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 1, p. 5-32, 2016.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public administration**, v. 69, n.1, p. 3-19, 1991.

IBGC. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/CMPGPT.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International framework: Good governance in the public sector**. 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/international-framework-good-governance-public-sector>> Acesso em: 27 out. 2020.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JACOB, A. M. **Plano de contas aplicado ao setor público: desafios e benefícios**. 2015. 48 f. Monografia (Especialização em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2015.

JACQUES, D. V. S.; QUINTANA, A. C.; MACAGNAN, C. B. Transparência em municípios da região sul do Brasil, 2013, Rio de Janeiro. *In: EnANPAD*, 37, 2013, Rio de Janeiro. **Anais...** Disponível em:< <http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/5477/Transpar%c3%aancia%20em%20munic%c3%adpios%20da%20regi%c3%a3o%20sul%20do%20Brasil.pdf?sequence=1>> Acesso 30 out.2020.

JORNAL OPÇÃO. **Gastos de governo no Brasil correspondem a 40% do PIB; no Chile, a 23%**. 2017. Disponível em: < <https://www.jornalopcao.com.br/colunas-e-blogs/contraponto/gastos-de-governo-no-brasil-correspondem-40-do-pib-no-chile-23-86414/>> Acesso em 23 jan 2020.

JUSTICE, J. B.; MELITSKI, J.; SMITH, D. L. E-government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: Do the best practitioners employ the best practices? **The American Review of Public Administration**, v. 36, n. 3, p. 301-322, 2006.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

KHODACHEK, I.; TIMOSHENKO, K. Russian central government budgeting and public sector reform discourses: Paradigms, hybrids, and a “third way”. **International Journal of Public Administration**, v. 41, n. 5-6, p. 460-477, 2018.

KRAHMANN, E. Conceptualizing security governance. **Cooperation and conflict**, v. 38, n. 1, p. 5-26, 2003.

KURUPPU, C.; ADHIKARI, P.; GUNARATHNA, V.; AMBALANGODAGE, D.; PERERA, P.; KARUNARATHNA, C. Participatory budgeting in a Sri Lankan urban council: A practice of power and domination. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 41, p. 1-17, 2016.

LAPSLEY, I. New public management: The cruellest invention of the human spirit? 1. **Abacus**, v. 45, n. 1, p. 1-21, 2009.

LARSEN, G. L. **Emerging governance at the edge of constrained federalism: Public administrators at the frontier of democracy**. 2008. Dissertation (Phd in Public Administration and Policy) - Portland State University, 2008.

LIMBERGER, T. Transparência administrativa e novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito a ser informado e o princípio democrático. **Revista de Direito Administrativo**, v. 244, p. 248-263, 2007.

LYNN JR, L. E.; MALINOWSKA, A. How are patterns of public governance changing in the US and the EU? It's complicated. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, v. 20, n. 1, p. 36-55, 2018.

MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; IUDÍCIBUS, S. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAYER, A. P. C; BACHMANN, C. P; HARTMANN, L. B.; PEREIRA, B. A. D.; PINTO, N. G. M. Controle patrimonial de bens imóveis com base nas dimensões de governança pública estabelecidos pela organização internacional federation of accountants (IFAC): um estudo de caso na UFSM. **Práticas de Administração Pública**, v. 1, n. 2, p. 17-30, 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/Cliente/Downloads/document.pdf > Acesso em: 30 out. 2020.

MILLARD, J. Open governance systems: Doing more with more. **Government Information Quarterly**, v. 35, n. 4, p. S77-S87, 2018.

MOHALLEM, M. F.; ANGÉLICO, F. **Governança de recursos compensatórios em casos de corrupção: guia de boas práticas para promover a reparação de danos à sociedade**. 2019. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/27882> > Acesso: 30 out 2020.

BANCO MUNDIAL. World Development Report 2017: Governance and the Law. **Washington, DC: Banco Mundial**, n. 10, p. 1-287, 2017.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas, 1996, Brasília. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, Brasília **Anais...** CFC, 1996. CD-ROM.



OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. IGovP: índice de avaliação da governança pública-instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, 2015.

OLIVEIRA, E. C.; SILVA, A. C. B.; SILVA, V.; CAMPELO, K. S. Disclosure nos portais de transparência públicos: um estudo sob a ótica da lei de acesso à informação, transparência fiscal, e governança pública. **Brazilian Journal of Development**, v. 5, n. 6, p. 5257-5284, 2019. Disponível em: < file:///C:/Users/Cliente/Downloads/1747-4827-1-PB.pdf> Acesso: 31 out. 2020.

OCDE. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Principles of corporate governance**. 1999. Disponível em: < [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN\(99\)6&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN(99)6&docLanguage=En) > Acesso em: 27 out. 2020.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas: controladoria governamental: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

PISA, B. J. **Uma proposta para o desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública (IGovP): instrumento de planejamento e desenvolvimento do estado**. 2014. 222f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

PYUN, H. O.; GAMASSOU, C. E. Looking for public administration theories? **Public Organization Review**, v. 18, n. 2, p. 245-261, 2018. Disponível em: < file:///C:/Users/Cliente/Downloads/Pyun-EdeyGamassou2018\_Article\_LookingForPublicAdministration.pdf> Acesso em 31 out. 2020.

RODRIGUES, G. M. Indicadores de “transparência ativa” em instituições públicas: análise dos portais de universidades públicas federais. **Liinc em Revista**, v. 9, n. 2, p. 423-438, 2013. Disponível em: < <http://revista.ibict.br/liinc/article/view/3474/3013>> Acesso em 31 out. 2020.

SHAOUL, J.; STAFFORD, A.; STAPLETON, P. Accountability and corporate governance of public private partnerships. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 23, n. 3, p. 213-229, 2012.

SILVA, P. S. T.; MONTE-MOR, D. S.; RODRIGUES, V. R. S. A influência do nível de transparência da gestão pública na quantidade de disclosure informacional dos municípios capixabas. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 18-31, 2019. Disponível em: < file:///C:/Users/Cliente/Downloads/928-579111-1-PB.pdf> Acesso em 31 out. 2020.

SILVA, R. M.; SENNA, E. T. P; LIMA JUNIOR, O. F. Plataformas logísticas: dimensões e atributos da governança. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 13, n. 4, 2015.

SILVEIRA, L. **Órgãos devem manter regimento interno atualizado, alerta CGE**. 2017. Disponível em: < <http://www.controladoria.mt.gov.br/-/7658612-orgaos-devem-manter-regimento-interno-atualizado-alerta-cge>> Acesso 13 fev. 2020.

SMYTH, S. Contesting public accountability: a dialogical exploration of accountability and social housing. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 23, n. 3, p. 230-243, 2012.

SØRENSEN, E.; TORFING, J. Metagoverning collaborative innovation in governance networks. **The American Review of Public Administration**, v. 47, n. 7, p. 826-839, 2017.

TORRES, R. L. O princípio da transparência no direito financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, v. 8, p. 133-156, 2005.

VERHOEST, K.; VAN THIEL, S.; BOUCKAERT, G.; LÆGREID, P.; VAN THIEL, S. **Government agencies: Practices and lessons from 30 countries**. 1 ed. Berlin: Springer, 2012.