

Os Relatórios de Gestão de Controle Interno contribuem para Transparência? Um estudo em Alagoas-Brasil

Jefferson Tadeu Pereira¹
Fernando Gentil de Souza²
Aloisio Machado da Silva Filho³

Resumo

O objetivo desse estudo é analisar a correlação do nível de transparência dos Relatórios de Gestão emitidos pelas Unidades de Controle Interno com características administrativas e indicadores socioeconômicos dos municípios. A adequada Prestação de Contas é um dos objetivos da gestão pública, pois contribui no suporte para a instrumentalização do controle social, atuando como instrumento de controle para os seus usuários, reduzindo a assimetria informacional (conflito de agência). Realizou-se uma pesquisa empírica para análise do nível de transparência apresentado nos Relatórios de Gestão de 2018, do poder executivo municipal, partindo da amostra de 40 municípios incluídos entre os 102 do estado de Alagoas. Para tanto, foi construído um Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (ITRG), ba-

1 Universidade Federal de Pernambuco
2 Universidade Federal de Pernambuco
3 Universidade Estadual de Feira de Santana



seado em estudos nacionais e internacionais, a fim de verificar o nível de evidência da informação pública apresentado nos relatórios de gestão anuais e os incentivos que afetam essa divulgação. O estudo aponta que, em média, os níveis de transparência pública dos relatórios de gestão são baixos (15,7%), não havendo contribuições significativas para o controle da administração pública. Além disso, pode-se concluir que, no geral, não existe correlação linear entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na evidência de informações acerca da gestão pública, segundo o coeficiente de correlação de Pearson. Por outro lado, pode-se considerar que existe correlação positiva entre a característica administrativa dos municípios que têm servidores de carreira (efetivos) lotados na unidade de controle interno e os níveis de transparência evidenciados, ou seja, investimento em pessoal, selecionados por concursos públicos, tendem a implicar em média maior nível de transparência por parte dos municípios.

Palavras-chave:

transparência pública, prestação de contas, relatório de gestão.

Abstract

The objective of this study is to analyze the correlation between the level of transparency of the Management Reports issued by the Internal Control Units with administrative characteristics and socioeconomic indicators of the municipalities. Adequate Accountability is one of the objectives of public management, as it contributes to the support for the instrumentalization of social control, acting as a control instrument for its users, reducing information asymmetry (agency conflict). An empirical research was carried out to analyze the level of transparency presented in the 2018 Management Reports, from the municipal executive branch, based on a sample of 40 municipalities included among the 102 in the state of Alagoas. To this end, a Management Report Transparency Index (ITRG) was built, based on national and international studies, in order to verify the level of disclosure of public information presented in the annual management reports and the incentives that affect this disclosure. The study points out that, on average, the levels of public

transparency of management reports are low (15.7%), with no significant contributions to the control of public administration. Furthermore, it can be concluded that, in general, there is no linear correlation between the socioeconomic conditions of the municipalities and the levels of transparency in disclosing information about public management, according to Pearson's correlation coefficient. On the other hand, it can be considered that there is a positive correlation between the administrative characteristic of the municipalities that have (permanent) career civil servants working in the internal control unit and the levels of transparency evidenced, that is, investment in personnel, selected through public tenders, tend to imply, on average, a higher level of transparency on the part of municipalities.

Keywords:

Public Transparency, Accountability, Management report

Introdução

Em uma sociedade politicamente organizada, o Estado é peça importante para a consecução do bem comum. Para alcançar este objetivo, é preciso obter recursos financeiros capazes de custear as despesas estatais, e para isso, o Estado se despe da instituição de tributos cobrados dos cidadãos em geral.

Para se alcançar um Estado Democrático de Direito se mostra importante o controle da Administração Pública, composto por um conjunto de instrumentos legais que permitem a fiscalização, orientação e revisão da atuação administrativa, garantindo que ela atue em conformidade com a legislação vigente, evitando possíveis inadequações na aplicação dos recursos públicos (Paludo, 2016).

A Constituição Federal de 1988 prevê diversos tipos de controle institucionais, além da garantia do controle social por parte da população em geral como mecanismos de democracia. Esse controle tem como fundamento básico a transparência da informação pública, que ganhou relevância, no Brasil, após a edição da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF) e outros normativos legais, como a Lei Complementar



no 131/2009 (Lei da Transparência) que exige a disponibilização, em tempo real, de informações públicas como: receita, despesa, salário dos servidores públicos, convênios e outros, nos portais eletrônicos nas várias esferas governamentais, e a Lei de Acesso a Informação nº 12.527/2011, que regulamenta o direito do cidadão à informação pública de forma passiva.

Vencido a linha da transparência legal, que dispõe sobre os itens básicos que devem ser publicados, a transparência pública começa a abordar outros aspectos da gestão governamental, como desempenho, pessoal, controles internos, entre outros. Essa mudança de paradigma, segundo Bairral et al. (2015), envolve a ampliação de novos requisitos para a responsabilização pública (public accountability), por meio de órgãos de controle, que passam a avaliar se, efetivamente, as informações públicas estão acessíveis ao cidadão por meio dos portais eletrônicos de transparência, dos relatórios fiscais e dos relatórios de gestão anuais.

Na perspectiva da teoria clássica da agência, a transparência funciona como elemento de comunicação entre o gestor público (agente) e o principal (cidadão), representando um contrato tácito que expõe a legitimidade dada ao agente para executar as atividades em prol da sociedade e, por outro lado, a capacidade do cidadão de monitorar sua realização.

Além do controle realizado pela sociedade, o Poder Legislativo Federal, e por simetria o Estadual e o Municipal, realizará, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (caput art. 70 da CF/88). Esse controle será realizado com o apoio técnico dos Tribunais de Contas.

Instrumento importante para redução da assimetria informacional e instrumentalização do controle social, a prestação de contas anual tem seu conteúdo, no âmbito estadual e municipal, orientado por Normas dos Tribunais de Contas dos Estados, que definem as peças necessárias à análise da conformidade e do desempenho da gestão. Tal prestação de contas abrange as Demonstrações Contábeis, o Relatório de Gestão e Parecer da Unidade Central de Controle Interno que traz os resultados dos atos, entre outros documentos.

O processo de transparência no setor público se torna cada vez mais importante, haja vista a universalização de padrões e

conceitos contábeis exigidos pelas International Public Sector Accounting Standards (Ipsas), compatíveis com as boas práticas de evidenciação, seja por meio de relatórios de gestão anuais, fiscais ou por portais eletrônicos, proporcionam feedback tanto para os órgãos de controle como para o cidadão. Este com o objetivo de avaliar se os atos públicos estão sendo praticados com eficiência e conforme anseios da sociedade; aqueles como meio de fiscalizar o desempenho da gestão pública, de acordo com os princípios constitucionais vigentes (Bairral et al., 2015).

Informações sobre os demonstrativos contábeis e fiscais são importantes para o relatório de gestão anual. Nesse sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) funciona como instrumento da eficiência, eficácia e efetividade do controle. Para Carvalho e Ceccato (2015), o objetivo da contabilidade pública é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, analisando e controlando não apenas o aspecto material do patrimônio, mas também sob a ótica financeira e econômica, acompanhando inclusive a execução do orçamento público, demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos em determinado período.

Apesar de a discussão sobre o tema transparência pública ser de interesse entre pesquisadores nacionais e internacionais, estudos sobre o nível de divulgação das informações públicas e as variáveis que afetam essa divulgação ainda são poucos em âmbito nacional.

A maior parte da literatura nacional aborda a transparência pública através de análises dos dados disponíveis em portais eletrônicos (web sites) e relatórios fiscais (Sacramento & Pinho, 2007; Santana, 2008; Paiva & Zuccolotto, 2009; Cruz, 2010). Contudo, essas análises se concentram em dados brutos disponibilizados, com carência da análise de relatórios de gestão que abordem informações interpretáveis pelo cidadão comum.

Logo, considerando a importância de aprimoramento dos índices de transparência pública, a pesquisa busca analisar os níveis de transparência apresentados nos relatórios de gestão anuais de 2018 de 40 municípios do estado de Alagoas, e as variáveis (sociais, institucionais e financeiras) que influenciam ou não a divulgação das informações. Para isso, se construiu um Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão, a partir da legislação e do estudo de Cruz et al. (2012), adaptado ao cenário dos municípios brasileiros, cuja mensuração com método de lógica binária se limitou ao conteúdo dos relatórios de gestão anuais.



A partir do exposto e do aumento da preocupação da sociedade com as contas públicas, a presente pesquisa é norteadada pela seguinte questão: Quais características contribuem para explicar o nível de transparência das informações sobre a gestão pública evidenciadas nos Relatórios de Gestão emitidos pelo Órgão Central de Controle Interno municipal?

Considerando as constatações alcançadas por pesquisas de finalidades semelhantes e da literatura sobre transparência pública, foram selecionados os seguintes indicadores: PIB per capita, receita orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), Taxa de Alfabetização, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) e a existência ou não de servidores efetivos no órgão de controle interno.

Referencial teórico

Transparência e prestação de contas (Accountability)

Conforme o artigo 1º da Constituição Federal (CF/88), o Brasil é uma República Federativa e um Estado Democrático de Direito formado pela União inseparável dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (Constituição, 1988).

Por ser uma república, a eletividade na escolha dos representantes, seja direta ou indireta; a temporalidade no exercício do poder; a representatividade popular; e o dever de prestar contas (responsabilidade do governante) são características básicas dessa forma de governo (Paulo & Alexandrino, 2016).

Nesse sentido, a transparência pública se caracteriza como meio de transmitir todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, a fim de permitir que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores têm realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado (Cruz et al., 2009).

A possibilidade de acompanhamento claro e transparente das finanças públicas tem como fundamento a teoria da agência, de Jensen e Meckling (1976), que se baseia em pressupostos de uma relação contratual em que o principal (sociedade) transfere a sua representatividade ao agente (gestor público) para gerir a atividade financeira do estado. Nesse contexto, a transparên-

cia minimiza os conflitos que surgem nessa relação como, por exemplo, a dificuldade de monitoramento das ações do agente.

Para Icerman e Sinason (1996) o nível de transparência na prestação de informações sobre os atos da administração pública (accountability) está relacionado basicamente a três elementos: sociopolíticos, regras de planejamento, execução orçamentária e normas de apresentação de relatórios financeiros externos. Nesse contexto, observa-se que a publicação de dados e informações sobre os atos da gestão pública não deve se restringir aos mínimos exigidos pelo ordenamento jurídico, mas além disso, considera-se necessária a divulgação de informações qualitativas que evidenciem o desempenho da gestão, por meio de programas, projetos e atingimento de metas definidas pelos gestores, tanto nos instrumentos de planejamento legais, como em instrumentos infra legais.

Apesar dos modernos recursos tecnológicos disponíveis, a transparência na gestão pública não parece ser um desafio fácil, pois exige uma política específica e cumprimento da legislação atualizada constantemente. É, portanto, um princípio a ser implementado de forma planejada que exige capacidade de autoridade pública e governança na gestão (Gomes Filho, 2005).

No Brasil, a legislação assegura alguma transparência ao definir o direito de informação e ao impor um determinado padrão ético à administração pública em todas as esferas de poder governamental, em todos os níveis federativos (Gomes Filho, 2005).

A publicidade na administração pública brasileira está estabelecida como princípio no artigo 37 da CF/88 e detalhada em seu § 1º:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.



O dever de prestar contas se baseia no princípio fundamental do Estado Republicano, e é neste ponto que se baseia esse artigo: no dever de prestar contas (responsabilidade do governante) à sociedade de forma efetiva e consequentemente no controle das contas públicas, seja ela de forma direta ou indireta. Para Nakagawa (1993), accountability é “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Nesse sentido, a Constituição Federal, visando dar efetividade a esse princípio republicano no âmbito municipal, prescreve no parágrafo 3º, do artigo 31, que as contas dos municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei (Constituição, 1988).

Visando dar mais efetividade a regra supracitada, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000, de 4 de maio de 2000) em seu artigo 49 estabelece que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

O dever de prestar contas corrobora a ideia de que o Estado, por meio da Administração Pública, é mero gestor da coisa do povo, motivo pelo qual está sujeito a controles, conforme diz Paludo (2016):

A Administração Pública está sujeita a controles, porque ela não é titular da coisa pública – a titularidade pertence ao povo -, portando, o gestor da coisa pública está gerindo coisa alheia e, por isso deve prestar contas de sua atuação aos órgãos competentes e à sociedade (p. 491).

A prestação de contas anual tem seu conteúdo, no âmbito do Poder Executivo Municipal, orientado por Normas de Execução dos Tribunais de Contas estaduais. Tal prestação de contas abrange o Relatório de Gestão, as Demonstrações Contábeis e o parecer da unidade de controle interno, entre outros documentos. As informações exigidas no processo de prestação de contas anuais se fundamentam nos documentos mínimos necessários para controle da administração pública.

Esses dois documentos (Relatório de Gestão e o Parecer do Controle Interno) destacam-se dos demais, porque aquele é o

documento que além de encabeçar a Prestação de contas anual de cada órgão jurisdicionado também possui extrema relevância por sua completude em seus diversos aspectos de informação e este por ser o documento que sintetiza e materializa a opinião do Controle Interno sobre a regularidade das contas públicas, sendo, portanto, ambos instrumentos de transparência da gestão fiscal conforme preconiza o art. 38 da Lei Complementar de 4 de maio de 2000:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (Brasil, 2000, [s.p.]).

O Relatório de Gestão emitido pelo controle interno se destaca como instrumento capaz de evidenciar os dados a partir da geração de informações. Lima (2015) considera o Relatório de Gestão como um complexo de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial estruturados para possibilitar a visão sistemática do desempenho, e da conformidade da gestão pelos responsáveis por unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro.

Nesse sentido, Bairral et al. (2015) entende que os relatórios de gestão anuais são um dos mecanismos utilizados pela administração pública para concretizar a responsabilização dos atos públicos em relação à sociedade. Refere-se a uma exigência normativa aplicável a todas as entidades (públicas ou privadas) que gerem recursos públicos, e se constituem numa das peças primordiais do processo de prestação de contas estabelecido pelos órgãos de controle (Controladoria Geral da União -CGU, Tribunal de Contas da União-TCU e Tribunais de Contas dos Estados).

A maioria dos órgãos de controle regulamenta, periodicamente, o formato do Relatório de Gestão, definindo seu conteúdo obrigatório e sua forma de apresentação. Contudo, há lacunas quanto a evidenciação de informações voluntárias, além da falta de regulamentação das informações obrigatórios por alguns



Tribunais de Contas estaduais. Essas lacunas proporcionam o aumento da assimetria informacional, baixo nível de evidenciação e a dificuldade de entendimento da gestão pública pelo cidadão.

Essas ferramentas de transparência e consequentemente auxiliam os diversos níveis de controles existentes, sejam ele interno, externo e principalmente o social que é aquele realizado na maioria das vezes pelos cidadãos comuns que não possuem conhecimento técnico avançado em matéria de finanças públicas necessitando, pois, de informações sistematizadas que o façam compreender a real situação contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da entidade pública.

Controle da Administração Pública

Na administração pública, o controle é exercido em decorrência de diversas imposições constitucionais e legais. A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 70 as formas ou tipos, a abrangência e a estrutura do controle da administração pública a nível federal:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Constituição, 1988, [s.p.]).

No art. 31, a Magna Carta prescreve que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei, tratando-se então da estrutura do controle institucional no âmbito municipal (Constituição, 1988).

Seja qual for a esfera de governo, o controle externo exercido pelos poderes legislativos será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas correspondente. No caso municipal, o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

Não obstante o controle externo exercido pelos órgãos legislativos com o auxílio dos Tribunais de Contas, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno. Esse sistema de controle interno, conforme a CF 88 em seu artigo 74 terão as seguintes finalidades:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (Constituição, 1988, [s.p.].)

Assim, o controle interno é orientado para realizar a auto avaliação da administração (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade) (Carvalho & Flores, 2007).

Destaca-se que a finalidade/atribuição de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional torna o sistema de controle interno elo entre os órgãos de controle externo e o órgão ou ente controlado, e que em termos práticos se materializa, entre outros objetos, pelo fornecimento de informações aqueles.

Essa função, dentre outras formas, é realizada pelo encaminhamento ou colocação à disposição do Tribunal de Contas de informações de interesse desse órgão e pela emissão de parecer sobre as contas prestadas anualmente pelos responsáveis por recursos públicos.

Por outro lado, o controle interno pode ser entendido não apenas como um fiscal da atuação governamental, mas também como aliado ao gestor público. Para Carvalho e Flores (2007), um sistema de controle interno bem estruturado e ativo certamente auxiliará o gestor, possibilitando-lhe uma visão ampla das situações que envolvem a administração, recomendando que sejam realizados ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou desvio do dinheiro público. Ainda para os auto-



res, o controle interno pode ser considerado o instrumento mais eficaz, dentre todos, no combate à corrupção.

Outro destaque dentre as funções do controle interno é capacidade de fomentar o controle social, através de mecanismo de transparência e capacitação da sociedade. Nesse sentido, o controle interno geralmente funciona como instância de monitoramento da transparência pública, através do gerenciamento de canais de transparência ativa (portais eletrônicos de transparência), transparência passiva (ouvidorias, e-sic, etc.) e relatórios emitidos (Relatório de Gestão, de auditorias, etc.).

Para Loureiro et al. (2012), nos últimos anos, os órgãos de controle interno, a exemplo da Controladoria Geral da União – CGU, passou a atuar como indutor e fortalecedor do controle social, ou seja, da participação da sociedade civil no controle da administração pública, contribuindo decisivamente para a institucionalização desse processo através de várias iniciativas, como a formação técnica de conselheiros e a iniciativa da organização de conferências sobre controle social.

Segundo Paludo (2015), o controle popular (ou social) compreende os mecanismos de controle que a sociedade dispõe para fiscalizar a atuação do Estado, ou seja, são todos os instrumentos que a sociedade dispõe para fiscalizar os recursos públicos geridos pelos administradores públicos.

Com o advento da Constituição de 88, multiplicaram-se os instrumentos de controle social previstos em diversas normas. Para Lima (2015), um dos mais importantes instrumentos de controle social é o previsto no parágrafo 2º do artigo 74 da CF 88 que diz respeito à possibilidade de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato denunciar irregularidades ou ilegalidades perante os órgãos de controle externo.

Procedimentos Metodológicos

Perfil da amostra da pesquisa e coleta de dados

De acordo com os dados divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), por meio do portal “Consulta Pública Prestação de Contas”, dos 102 municípios alagoanos, 98 encaminharam a prestação de Contas de Gestão do exercício 2018 de forma tempestiva, e 4 intempestivamente. Em relação

às Contas de Governo, 100 municípios prestaram as informações dentro do prazo, e 2 não cumpriram. Neste estudo optou-se por estudar os municípios que tenham encaminhado ao TCE/AL, no exercício 2018, junto a prestação de contas anual, o relatório de gestão da Unidade Executora do Controle Interno. Dessa forma, foram incluídos 40 municípios que cumpriram com os normativos legais e encaminharam o relatório de gestão, além do parecer, de acordo com dados do TCE/AL. Os 40 municípios alagoanos representam uma amostra não probabilística e por acessibilidade aos dados.

Os Relatórios de Gestão utilizados para coleta de dados foram baixados do portal “Consulta Pública Prestação de Contas”, através de consulta por Ano Base (2018), Esfera (municipal), Tipo UG (prefeitura) e por Municípios (individualmente). Foram considerados apenas os Relatórios anexos a prestação de contas de gestão.

Construção do Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão - ITRG

O instrumento de coleta de dados para construção do Índice de Transparência Relatórios de Gestão (ITRG) foi baseado exclusivamente no conteúdo dos relatórios de gestão emitidos pelo controle interno, tendo como base a Instrução Normativa nº 03, de 2011, do TCE/AL, que define as áreas e ações da competência das unidades executoras do controle interno a serem acompanhadas pelo órgão central do sistema de controle interno do poder executivo e, no que couber, do poder legislativo municipal. Como a Instrução Normativa do TCE contém itens que ainda não são comuns ao contexto dos municípios alagoanos, alguns itens foram excluídos e outros inseridos. Os itens inseridos têm como referência a composição do Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGP-M), definidos no estudo de Cruz et al. (2012) a partir do Índice de transparencia de los ayuntamientos (ITA), desenvolvido pelo comitê espanhol da organização Transparência Internacional para análise da transparência em meio eletrônico de municípios espanhóis.

O instrumento de coleta de dados foi organizado em seis categorias de informações para facilitar o registro, organização, padronização e análise dos dados, conforme apresentado na tabela 1 a seguir.



Tabela 1 - Categorias de informações constantes do ITRG

Código	Categorias de Informações	Pontuação Máxima	Objetivos da divulgação
C1	Informações sobre a Estrutura Administrativa	5	Disponibilizar ao cidadão informações básicas sobre estrutura administrativa municipal e os respectivos ocupantes dos cargos diretivos.
C2	Informações sobre os instrumentos de planejamento municipal	18	Disponibilizar ao cidadão informações sobre os instrumentos de planejamento municipal (PPA, LDO e LOA) que orientam a gestão orçamentária (receitas e despesas).
C3	Informações sobre a execução orçamentária/financeira	26	Prover ao cidadão informações sobre a execução orçamentária/financeira.
C4	Informações sobre a gestão fiscal	17	Disponibilizar ao cidadão informações sobre a gestão fiscal e o cumprimento dos limites legais e constitucionais.
C5	Informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão do Controle Interno	15	Disponibilizar ao cidadão informações sobre a gestão da Unidade Central de Controle Interno, por meio de dados qualitativos e quantitativos.

Fonte. Elaborada pelos autores (2022)

Por conseguinte, o Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (ITRG) pode ser representado pela seguinte expressão:

$$\text{ITRG} = \sum C1 + \sum C2 + \sum C3 + \sum C4 + \sum C5$$

Os itens que compõem o instrumento de coleta de dados foram considerados a partir de uma lógica binária, ou seja, a sua existência no relatório de gestão leva a pontuação 1 (um) e a não existência, a pontuação 0 (zero).

Variáveis e Hipóteses

Para esta pesquisa foram selecionados os seguintes indicadores como variáveis explicativas: PIB per capita, IDH-M, Taxa de Alfabetização e Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM). O objetivo é que os mesmos possam, de alguma forma, refletir as condições econômicas e sociais dos municípios pesquisados. As demais variáveis analisadas no presente estudo são: Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (variável dependente), receita orçamentária e servidores efetivos (variáveis explicativas). A tabela a seguir resume as variáveis consideradas neste estudo.

Tabela 2 - Resumo das variáveis utilizadas no estudo

Variáveis	Indicador	Descrição
Dependente	Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão - ITRG	Variável de natureza quantitativa que pode variar de 0 a 81, que consiste no escore resultante da aplicação do instrumento de coleta de dados proposto nos Relatórios de Gestão do Controle Interno municipal.
Independente	PIB per capita	Indicador do nível de atividade econômica do município.
	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M)	Índice que mede o nível de desenvolvimento humano de um município a partir de indicadores de educação, longevidade e renda.
	Taxa de alfabetização	Percentual das pessoas acima de 15 anos de idade que são alfabetizadas; indica o nível educacional de uma população.
	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)	Índice que tem como objetivo acompanhar o desenvolvimento humano, econômico e social de todos os municípios brasileiros.
	Receita Orçamentária	É o total arrecadado pelo município em tributos, contribuições, receitas de serviços, transferências e outros em 2018; representa a capacidade de geração de receitas do município.
	Servidores efetivos	Total de servidores de carreira (efetivos) no órgão central de controle interno municipal.

Fonte. Elaborada pelos autores (2022)



Com base nessas variáveis, propõe-se as seguintes hipóteses:

H_1 : O ITRG tem correlação positiva com o PIB per capita do município.

H_2 : O ITRG tem correlação positiva com o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) do município.

H_3 : O ITRG tem correlação positiva com a Taxa de alfabetização do município.

H_4 : O ITRG tem correlação positiva com o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) do município.

H_5 : O ITRG tem correlação positiva com a Receita Orçamentária do município.

H_6 : O ITRG tem correlação positiva com a existência de servidores efetivos na unidade de controle interno do município.

Admite-se que a principal limitação dessa pesquisa se relaciona com a construção do modelo de investigação para o Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (variável dependente). A definição do que deve ser incluído nos Relatórios de Gestão das Unidades de Controle Interno Municipal sobre gestão pública para que ele seja considerado transparente é uma questão passível de discussão. Ainda que a escolha das informações para o modelo de investigação tenha considerado a característica de se referir a informações que tratem da atuação e dos resultados da gestão pública municipal, com o modelo adotado, foi assumido o risco de deixar de fora outras informações que também podem ser relevantes. Ademais, não foi determinada uma ponderação sobre a relevância das informações para a transparência da gestão pública municipal. No modelo adotado, buscou-se apenas quantificar as informações evidenciadas nos Relatórios dos municípios.

Análise dos resultados

O presente estudo tem como objetivo verificar a possível existência de correlação entre o Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão e alguns indicadores sociais e econômicos dos municípios do Estado Alagoas. A amostra da pesquisa é composta por 40 (quarenta) municípios. Para analisar a relação entre as variáveis estudadas, foi empregada a técnica de correlação linear simples, com a utilização do programa Excel 2013, da Microsoft 365. Um dos objetivos iniciais dessa pesquisa foi avaliar o nível de transparência do Relatório de Gestão emitido pelo controle interno dos municípios do Estado de Alagoas. A Tabela 3 apresenta estatísticas descritivas das variáveis de pesquisa.

Tabela 3 - Estatísticas descritivas das variáveis dependente e independentes

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Coef. de Variação de Pearson (%)	Coef. de Assimetria	Coef. de Curtose
ITRG	12,75	9,25	0	41,00	72,56	1,64	3,19
PIB per capita (ln)	4,09	0,24	3,80	5,01	5,87	1,72	4,38
IDH-M	0,57	0,04	0,51	0,72	7,59	1,26	2,23
Taxa de alfabetização	60,18	7,78	46,00	84,10	12,93	0,70	1,14
IFDM	0,59	0,05	0,48	0,70	9,15	0,09	-0,37
Receita Orçamentária (ln)	7,79	0,43	7,26	9,37	5,46	1,56	3,82
Servidores efetivos	0,40	0,95	0	5	237,50	3,36	13,58

Fonte. Elaborada pelos autores (2022)

Na tabela acima, observa-se que, de acordo com o modelo de investigação utilizado, a evidenciação das informações no Relatório de Gestão apresenta valores considerados baixos. Pelo modelo de investigação adotado, o atendimento a todos os itens apresentados daria ao município um total de 81 pontos; mas, o valor máximo observado foi 41, ou seja, o município que apresentou maior transparência atendeu a metade dos itens listados no modelo. Além disso, as medidas de dispersão relativas indicam que há elevada dispersão em relação ao índice de transparência observado nos municípios da amostra. Esses resulta-



dos são consistentes com estudos anteriores, como Cruz et al. (2009) e Cruz et al (2012).

Chama atenção, ainda, que a média de servidores efetivos é de 0,4, ou seja, menos de 1 (um) servidor por município. A moda para a variável tem a nota zero, fato encontrado em 31 observações, indicando que 77,5% dos municípios avaliados não tinham nenhum servidor de carreira (efetivo) atuando nos órgãos de controle interno. Isso demonstra uma possível relação de nível de qualidade dos Relatórios de Gestão com o perfil técnico dos servidores, haja vista que a maioria dos servidores destas unidades são comissionados, de livre nomeação pelo gestor, inibindo de alguma forma a atuação independente e técnica dos órgãos de controle interno municipal.

A tabela 4 apresenta os itens de divulgação pública, por categoria, nos 40 relatórios de gestão anuais de 2018. Observa-se que as 5 (cinco) categorias alcançaram uma divulgação abaixo de 25%, relativo aos potenciais itens de divulgação, confirmando a baixa transparência da informação no setor público brasileiro (Tabela 4).

Tabela 4 - Análise da composição do índice de transparência pública federal por categoria

Categoria de evidenciação	Total possível (a)	Total evidenciado (b)	Razão (b/a)
Informações sobre a Estrutura Administrativa	200	14	0,07
Informações sobre os instrumentos de planejamento municipal	720	157	0,22
Informações sobre a execução orçamentária/financeira	1040	153	0,15
Informações sobre a gestão fiscal	680	151	0,22
Informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão do Controle Interno	600	35	0,06

Fonte. Elaborada pelos autores (2022)

As categorias informações sobre os instrumentos de planejamento municipal e informações sobre a gestão fiscal apresentaram os maiores níveis de divulgação (22%). Merece destaque, na categoria dos instrumentos de planejamento, o item mais citado foi a Lei Orçamentária Anual, com referência a receita total prevista e a despesa total fixada. Já em relação a categoria sobre a gestão fiscal, os itens mais citados foram: limite da des-

pesa com pessoal e aplicação do mínimo em Educação e Saúde.

Notadamente, a categoria de informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão das atividades do Controle Interno revelou o menor nível de divulgação (6%). A baixa evidenciação é consistente com os achados de Bairral et al. (2015).

Todas as variáveis foram submetidas a testes de correlação, para medir se há e qual o nível de correlação linear entre as variáveis envolvidas, a fim de testar as hipóteses desta pesquisa. A tabela 5 resume os coeficientes de correlação (matriz de correlação).

Tabela 5 - Coeficientes r de Pearson

	ITRG	PIB	IDH	TA	IFDM	Receita Orçamentária	Servidores Efetivos
ITRG	1						
PIB	0,137432	1					
IDH	0,240439	0,266142	1				
TA	0,182197	0,175546	0,881523	1			
IFDM	0,130383	0,295994	0,525025	0,465236	1		
Rec. Orçamentária	0,456785	0,129120	0,679783	0,603949	0,401470	1	
Serv. Efetivos	0,565717	0,097730	0,417605	0,360586	0,262324	0,748827	1

Fonte. Elaborada pelos autores (2022)

Conforme Mukaka (2012), de forma geral, para os coeficientes r de Pearson, valores entre 0 e 0,3 (ou 0 e -0,3) indicam uma correlação desprezível; entre 0,31 e 0,5 (ou -0,31 e 0,5) indica correlações fracas; entre 0,51 e 0,7 (ou -0,51 e -0,7) indicam uma correlação moderada; entre 0,71 e 0,9 (ou -0,71 e 0,9) são correlações fortes; e > 0,9 (ou < -0,9) são consideradas muito fortes. Contudo, cada teste de correlação apresenta um coeficiente individualizado, que demanda uma interpretação própria.

Partindo para a análise dos coeficientes, observa-se que a maioria das variáveis explicativas demonstra uma correlação desprezível, não indicando um relacionamento significativo com a variável dependente (ITRG). Nesse sentido, não se pode concluir que o Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (ITRG) tem relação positiva com as variáveis PIB, IDH, TA e IFDM, individualmente, segundo as hipóteses H1, H2, H3 e H4, respectivamente. Apesar disso, observa-se que as variáveis explicativas estão todas positivamente relacionadas com a variável



vel dependente (ITRG), não existindo sinal negativo em nenhum coeficiente de correlação, indicando que acréscimos ou decréscimos em uma variável acarretarão incrementos na mesma direção na variável correlacionada.

Por outro lado, observa-se que as variáveis Receita Orçamentária e Servidores Efetivos indicam certa correlação com a variável (ITRG). O total da Receita Orçamentária arrecadado pelos municípios evidencia um coeficiente de correlação de 0,46 em relação ao ITRG, corroborando com o estudo de Cruz (2010). Apesar do coeficiente ser considerado fraco, e não ser possível confirmar a H5, destaca-se a importância da avaliação do total da receita, já que em média quanto maior o orçamento, maior será a capacidade de investimento no sistema de controle interno municipal, como a contratação de servidores efetivos, por meio de concurso público, para recrutar o melhor perfil técnico para os cargos de carreira na área, aumentando a capacidade de desenvolver ferramentas e relatórios que elevem os níveis de transparência pública. Essa relação de servidores efetivos com o nível de transparência pode ser evidenciada com o coeficiente de correlação linear de 0,56 evidenciado na tabela 3, que indica uma correlação linear moderada entre o nível de transparência dos Relatórios de Gestão e o número de servidores de carreira (efetivos) nos órgãos centrais de controle interno dos municípios, conforme H6. Esse resultado é análogo a Ingram (1984) e Cheng (1992), que apontam que o profissionalismo público (treinamento, salários, expertise técnica e formação educacional) influencia de forma positiva a extensão e a qualidade da divulgação da informação no setor público. No sistema jurídico brasileiro, esse resultado pode significar que as entidades públicas com investimentos em quadros de pessoal efetivos, selecionados por concursos públicos, tendem a ser mais transparentes nas práticas de evidenciação de informações públicas no Relatório de Gestão emitido pelo órgão central de controle interno.

Conclusões

A proposta desta pesquisa foi compreender, à luz do problema de pesquisa levantado, o nível de transparência das informações acerca da gestão pública evidenciadas no Relatório de Gestão emitido pelo sistema de controle interno dos municípios alagoanos e quais características administrativas e indicadores socioeconômicos dos municípios podem estar correlacionados linearmente com o nível de transparência observado. A amostra é composta por 40 municípios incluídos entre os 102 do estado de Alagoas. A característica administrativa selecionada dos municípios foi o número de servidores efetivos na unidade de controle interno, e os indicadores foram: PIB per capita, IDH, taxa de alfabetização, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e receita orçamentária.

Tendo em vista o dever de prestar contas, que se baseia no princípio fundamental do Estado Republicano, entende-se que a accountability governamental se materializa a partir da divulgação de informações claras e tempestivas sobre o resultado da atuação do gestor. Essas informações não devem se restringir aos mínimos exigidos pelo ordenamento jurídico, mas além disso, considera-se importante a divulgação de informações qualitativas, que evidencia o desempenho da gestão e suas implicações para a sociedade.

A fim de atingir os objetivos desse estudo, os níveis de transparência das informações acerca da gestão pública nos Relatórios de Gestão dos municípios alagoanos foram levantados mediante a construção de um modelo de investigação denominado de Índice de Transparência dos Relatórios de Gestão (ITRG). Esse índice foi elaborado com base na Instrução Normativa nº 03/2011 (TCE/AL), na legislação brasileira aplicável e experiências de pesquisas anteriores de natureza semelhante realizadas no Brasil e no exterior.

Os itens que compõem o ITRG foram organizados em seis categorias de acordo com as características das informações. As categorias foram as seguintes: Informações sobre a Estrutura Administrativa; Informações sobre os instrumentos de planejamento municipal; Informações sobre a execução orçamentária/financeira; Informações sobre a gestão fiscal; Informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão do Controle Interno.

De acordo com a pontuação levantada, a partir do modelo de investigação utilizado, constatou-se que a evidenciação das



informações no Relatório de Gestão apresenta valores considerados baixos. A média geral do índice de transparência (ITRG) foi 12,75 pontos. Sendo 81 a pontuação máxima possível, observou-se que 2 (dois) municípios não pontuaram e o município com maior índice atingiu 41 pontos (50,61%), ou seja, os municípios da amostra ficaram com índices abaixo da metade da pontuação possível.

Com fundamento nos resultados apresentados, pode-se considerar que, no geral, não existe correlação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na evidenciação de informações acerca da gestão pública observados nos Relatórios de Gestão dos municípios alagoanos que compõem a amostra desse estudo. Por outro lado, pode-se considerar que existe correlação positiva entre a característica administrativa dos municípios que têm servidores de carreira (efetivos) e os níveis de transparência evidenciados, ou seja, investimento em pessoal, selecionados por concursos públicos, tendem a implicar em média maior nível de transparência por parte dos municípios.

Tais conclusões se restringem à amostra e ao período analisado. A expectativa é que esta pesquisa incentive estudos futuros que contribuam com o aperfeiçoamento da evidenciação das informações nos relatórios de gestão, ampliando a amostra em outros municípios brasileiros e aplicando testes estatísticos capazes de relevar conhecimento em relação ao objetivo de estudo desta pesquisa.

Referências

- Bairral, M. A. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. S. (2015). 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, p. 643-675.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Recuperado em 14 de dezembro de 2021.
- Carvalho, D e Ceccato, M. (2015) Manual Completo de Contabilidade Pública. Editora Ímpetus.
- Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). A organização do sistema de controle interno municipal. CRC/RS, n. 4.

- Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2009). Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. In: *Encontro de Administração da Informação*, II, Recife,. Anais. Anpad.
- Cruz, C. F. (2010). Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Cruz, C. F., de Sousa Ferreira, A. C., da Silva, L. M., & da Silva Macedo, M. Á. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública-RAP*, 46(1), 153-176.
- Gomes Filho, A. B. (2005, October). O desafio de implementar uma gestão pública transparente. In *X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública* (pp. 18-21).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Lei nº 12.527 (2011) Lei de Acesso a Informação. Recuperado em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm
- Lei Complementar no 131(2009). Recuperado em Lei da Transparência http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm
- Lei complementar nº 101. Brasil (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília. Recuperado em 14 de dezembro de 2021.
- Lei Complementar nº 101(2000) Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF . Recuperado em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei nº 5.604 (1994). Dispõe sobre a lei orgânica do tribunal de contas do estado de alagoas e dá outras providências. Alagoas. Recuperado em 14 de dezembro de 2021.
- Lima, L. H. (2015). Controle Externo. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método.
- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., Olivieri, C., & Teixeira, M. A. C. (2012). Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60).



- Nakagawa, M. (1993). Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação. In *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação* (pp. 104-104).
- Paiva, C. P., & Zuccolotto, R. (2009). Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. Encontro da ANPAD, XXXIII, São Paulo.
- Paludo, A. V. (2016). Administração Pública. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método.
- Sacramento, A. R. S., & Pinho, J. A. G. (2007). Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 1(1), 48-61.
- Santana Junior, J. J. B. D. (2008). Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Recife.
- Resolução normativa nº 001 (2016) . Dispõe sobre o rol de documentos que compõe as prestações de contas anuais de governo e de gestão a serem encaminhados ao tribunal de contas do estado de alagoas. Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.