

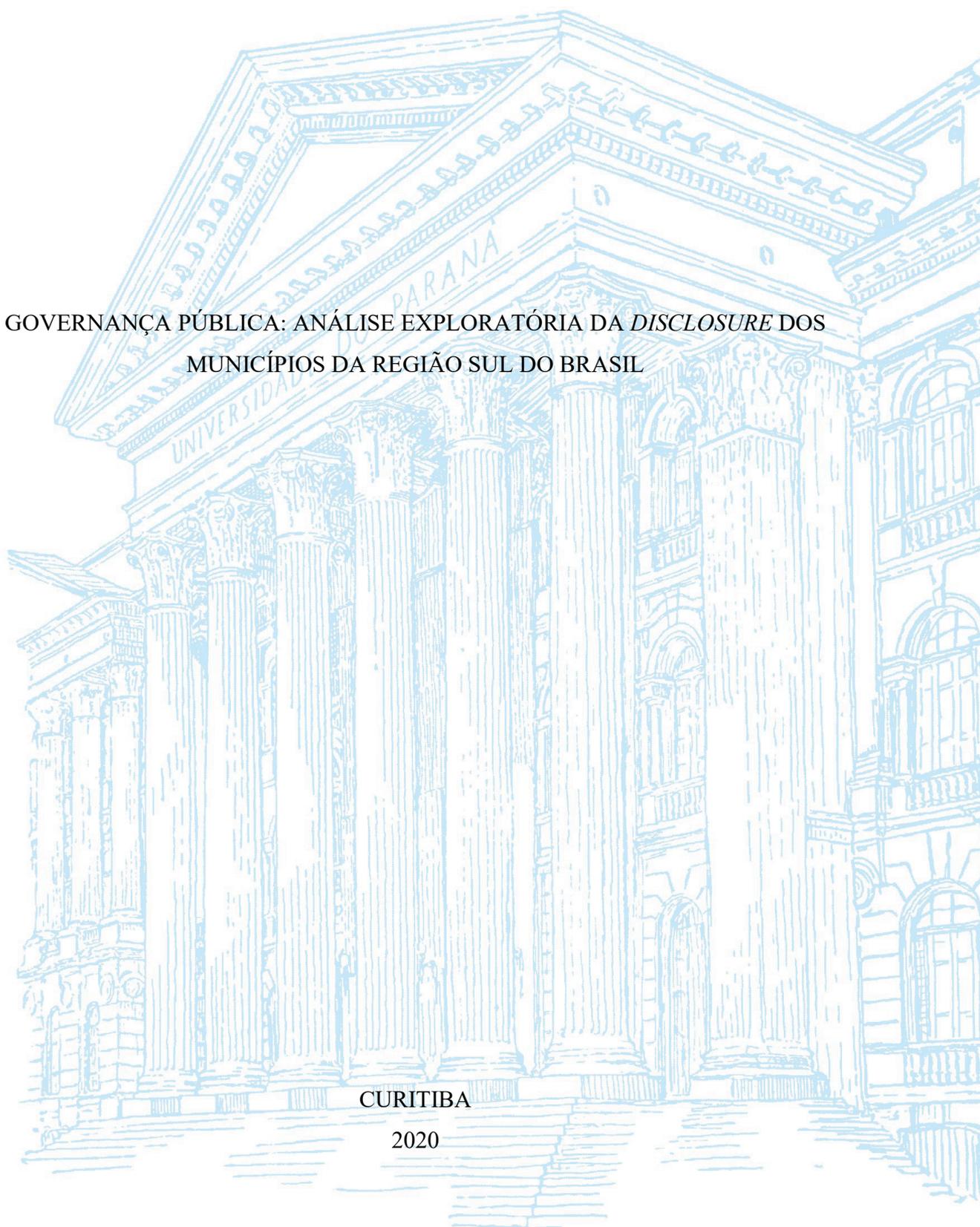
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GISLENE DAIANA MARTINS

GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA *DISCLOSURE* DOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

CURITIBA

2020



GISLENE DAIANA MARTINS

GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA *DISCLOSURE* DOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade na Área de Concentração: Contabilidade Financeira.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2020

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)
Bibliotecária: Mara Sueli Wellner – CRB 9/922

Martins, Gislene Daiana

Governança pública: análise exploratória da *disclosure* dos municípios da Região Sul do Brasil / Gislene Daiana Martins. - 2020.
73 p.

Orientador: Blênio Cezar Severo Peixe.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2020.

1. Governança pública – Brasil, Sul. 2. Transparência na administração pública. I. Peixe, Blênio Cezar Severo, 1954- II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.1512

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **GISLENE DAIANA MARTINS**, intitulada: **GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA DISCLOSURE DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL**, sob orientação do Prof. Dr. BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE, após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de Mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

Curitiba, 17 de Fevereiro de 2020.



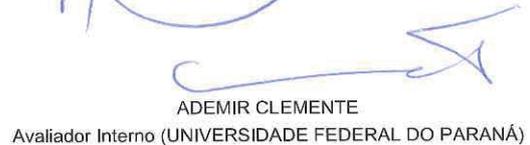
BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE
Presidente da Banca Examinadora



RAFAEL TEZZA
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA)



LUIZ PANHOCA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



ADEMIR CLEMENTE
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, principalmente, à minha falecida mãe Santa Elisia Martins, e aos meus padrinhos que apoiaram minha decisão quando optei pelo mestrado. Dedico também à sociedade, por acreditar que um bom instrumento de avaliação da governança pública pode auxiliar na melhoria da situação econômica e social, na aplicação de recursos públicos de forma transparente e efetiva nos municípios do país.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é fruto de um dos projetos de pesquisa do grupo Indicadores Econômicos Financeiros e Sociais do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade PPGCONT da Universidade Federal do Paraná. Agradeço ao meu orientador professor Dr. Blênio Cezar Severo Peixe por me nortear nesse processo que resultou num trabalho muito interessante e relevante no contexto político, econômico e social do país no atual cenário. Agradeço a ele também as parcerias desenvolvidas em outros trabalhos realizados durante esta jornada, bem como ao nosso *expert* em estatística Saulo Silva Lima Filho pelas parcerias nos artigos.

Agradeço também as contribuições práticas do professor Dr. Rafael Tezza na parte estatística do trabalho e aos demais professores da banca, Dr. Ademir Clemente e Dr. Luiz Panhoca pelas contribuições teóricas.

Agradeço à toda equipe do Programa, a coordenação e a todos os professores que compartilharam um pouco dos seus conhecimentos conosco e corroboram para nossa formação enquanto futuros docentes.

Agradeço à nossa querida secretária acadêmica Camila Campos Machnik Pazoti que sempre esteve e está à disposição para sanar nossas dúvidas e auxiliar em nossas eventuais necessidades e também ao secretário Márcio Rogério de Souza pelo suporte tanto na qualificação quanto na defesa da dissertação.

Não posso deixar de agradecer também ao PPGC – Programa de Pós Graduação em Contabilidade da UFSC pela disciplina que cursei lá em caráter de aluna especial que possibilitou o aproveitamento de créditos junto ao PPGCONT da UFPR, bem como ao professor Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda por me orientar no projeto de pesquisa apresentado nos processos seletivos para os mestrados e à professora Dra. Ilse Maria Beuren pela oportunidade de Iniciação Científica que resultou no meu artigo de conclusão de curso, e consequentemente na minha formação em Ciências Contábeis e ao professor e meu querido amigo Iago França Lopes pela parceria no referido artigo, em outras pesquisas e na vida.

Agradeço a convivência com os colegas do mestrado e doutorado durante estes dois anos, onde foi possível observar a evolução e o crescimento de cada um bem como a formação de alguns elos fortes de amizades. Dessa forma agradeço ao meu amigo Júlio Cesar Bastardo Parejo pelo companheirismo quase diário durante essa trajetória, assim como pela parceria no nosso artigo aprovado no congresso.

Gostaria de agradecer às professoras Dra. Isa de Oliveira Rocha e Dra. Ana Maria Hoepers Preve titulares da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC por contribuírem para minha formação complementar no curso de graduação em Geografia enquanto futura docente. À primeira por me orientar com todo zelo no Trabalho de Conclusão de Curso e à segunda que durante o período que chefiou o departamento do curso permitiu o aproveitamento de créditos realizados quando estava vigente o currículo anterior, diminuindo dessa forma o tempo de conclusão do curso.

Agradeço também ao apoio da família, principalmente aos meus padrinhos que apoiaram a minha decisão de cursar o mestrado e realizá-lo fora do meu Estado de origem, mesmo com tantos desafios que tal decisão acarretaria, não apenas no meu caso por conta de alguns aspectos pessoais, mas para todos os estudantes de maneira geral que optam por tal escolha.

E por fim agradeço à CAPES pelo apoio financeiro ofertado durante a trajetória do mestrado acadêmico e à UFPR por proporcionar um ensino de qualidade.

O conhecimento é uma aventura em aberto. O que significa que aquilo que saberemos amanhã é algo que desconhecemos hoje; e esse algo pode mudar as verdades de ontem.

Karl Popper

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar a *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil. Realizou-se uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa 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 à abordagem dos princípios de transparência, *accountability*, responsabilização e participação. E 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 matriz tetracórica. Na análise foram eliminados nove itens por apresentarem baixas cargas fatoriais, resultando assim em um conjunto final de 36 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 a *disclosure* da governança pública dos municípios da região sul do Brasil.

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

ABSTRACT

The objective of this work was 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, nine items were eliminated because they had low factor loads, thus resulting in a final set of 36 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

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Municípios da Região Sul.....	36
Figura 2: Municípios da Amostra.....	36
Figura 3: <i>Disclosure</i> dos itens.....	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre NPM e NPG.....	27
Quadro 2: Princípios de Governança Pública	28
Quadro 3: Resultados da busca booleana.....	37
Quadro 4: Itens elencados com base nos princípios de Governança Pública.....	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Descrição da proporção para cada resposta	42
Tabela 2 - Cargas fatoriais dos itens.....	46
Tabela 3 - Itens classificados no fator 1.....	47
Tabela 4 - Itens classificados no fator 2.....	48
Tabela 5 - Itens classificados no fator 3.....	49
Tabela 6 - Itens classificados no fator 4.....	49
Tabela 7 - Itens eliminados.....	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	International Federation of Accountants
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs	Organizações não-governamentais
PCASP	Plano de contas Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NGP	Nova Governança Pública
NPM	New Public Management
PPA	Plano Pluri Anual
RREO	Relatórios resumidos da execução orçamentária de cada ente
SQE	Soma de quadrados do erro
LOA	Lei Orçamentária Anual
TCU	Tribunal de Contas da União
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TPA	Administração pública tradicional
TRI	Teoria da Resposta ao Item
i	item

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUALIFICAÇÃO DO PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVO GERAL.....	15
1.2.1 Objetivos Específicos.....	15
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 <i>DISCLOSURE</i> NO SETOR PÚBLICO.....	18
2.2 FINANÇAS PÚBLICAS.....	20
2.3 GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	21
2.4 GOVERNANÇA PÚBLICA.....	23
2.5 NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E NOVA GOVERNANÇA PÚBLICA.....	25
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	35
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	35
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	35
3.3 ETAPAS DA PESQUISA.....	37
3.3.1 Elaboração do conjunto de itens.....	38
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	42
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	42
4.2 ANÁLISE FATORIAL DO CONJUNTO DE ITENS.....	45
4.2.1 Itens eliminados	50
4.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS.....	56
APÊNDICE 1- Amostra da Pesquisa.....	63

1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo será tratado as seções que fazem parte do Capítulo 1, no caso Introdução, versando sobre: contextualização, qualificação do problema a ser investigado, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa e relevância da pesquisa e delimitação do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUALIFICAÇÃO DO PROBLEMA

A governança pública tem sido abordada na literatura como um dos paradigmas na nova administração pública (Almqvist, Grossi, Van Helden & Reichard, 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 dessa forma, alto grau de complexidade à temática.

Bruton Peng, Ahlstrom, Stan e Xu (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 do setor público, conseqüentemente de governança e gestão corporativa no setor, bem como a falta de prestação de contas, o que tem levado a muitas discussões nessa área. No estudo de Grossi & Papenfuß (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 público. 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), nesse 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 da *disclosure* dos princípios de governança pública, com vistas a identificação de possíveis melhorias através dessa análise.

Além disso, não está claro quais modelos, mecanismos, instrumentos e processos as entidades do setor público podem usar para promover a prestação eficaz, eficiente e efetiva dos serviços públicos à sociedade (Verhoest, Van Thiel, Bouckaert, & Laegreid, 2012). Nesse sentido, a análise exploratória da *disclosure* de governança aplicada ao setor público municipal, identifica-se 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 da presente pesquisa estar vinculada ao projeto de pesquisa intitulado: "Mensuração do desempenho na aplicação de recursos nos municípios do Estado do Paraná e Santa Catarina com análise do nível de governança das finanças públicas: utilizando a Teoria de Resposta ao Item (TRI)" do Laboratório de Indicadores Econômicos financeiros e sociais do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, tendo como coordenador do presente projeto, financiado com recursos do CNPq, o Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe, orientador desta dissertação.

Diante do exposto, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: **qual a *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil?**

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho é **analisar a *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil.**

1.2.1 Objetivos Específicos

- (a) Identificar os conceitos por meio da revisão teórica e princípios de governança pública para criar itens do instrumento de pesquisa;
- (b) Criar itens com base nos princípios de governança pública identificador para compor o instrumento de pesquisa
- (c) Examinar nos *sites* eletrônicos dos municípios da região sul do Brasil o nível de *disclosure* dos itens criados relacionados aos princípios de governança pública; e

- (d) Analisar os itens e princípios do instrumento que se destacam em relação ao tema governança pública e aqueles que não se enquadram no instrumento por meio de análise fatorial exploratória

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

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 praticada pela União, Distrito Federal, Estados e municípios, permitindo, inclusive, o acompanhamento de sua evolução e dessa forma a implementação de melhorias sociais.

No atual cenário de crise econômica, política, fiscais e social vivenciadas pelo país a governança pública surgiu como um padrão de conformidade que permite auxiliar na mitigação destes problemas de gestão pública. Nesse sentido, é primordial aplicar as inovações na área orçamentária, financeira, patrimonial e contábil na gestão pública com a análise da governança pública dos municípios situados na região Sul do Brasil.

De acordo com Grossi & Papenfuß (2015) a partir de 1990 emergiu considerável campo de estudo na literatura para aplicar as inovações contábeis nos processos de mudança da gestão no setor público. Para Lapsley (2009) os modelos de adoção para quantificação e mensuração aplicado ao setor público tem especificidades de resistências por parte de profissionais e gestores públicos. Portanto, constitui uma lacuna de pesquisa importante entre a aplicação dos princípios da governança pública e as práticas da governança pública para sua implementação. Além disso, pouca atenção foi despendida à relação entre os sistemas contábeis e princípios de governança pública, mesmo na esteira das atuais crises econômica, política, fiscal e social.

Grossi e Papenfuß (2015) mencionam ainda que a governança pública apresenta desafios para a prestação de contas, *accountability* e contabilidade aplicada ao setor público. Em função da crescente heterogeneidade das partes interessadas, a governança pública defende a necessidade de governos e entidades do setor público fortalecerem a *accountability*, responsabilidade, a transparência e a participação do controle social. Em resposta as boas práticas de prestação de serviços, a governança pública enfatiza a importância da boa

capacidade dos governos gerenciarem, orientarem, monitorarem contratos, parcerias e relacionamento da gestão com entidades do setor público e privado, e de participarem de redes de cooperação de interesse público.

A relevância deste trabalho fundamenta-se na lacuna de pesquisa encontrada sobre a análise exploratória da *disclosure* de governança pública dos municípios localizados no sul do Brasil, tendo como base os princípios e conceitos enfatizados pela literatura a respeito do tema. Assim, este estudo atende aos requisitos da apresentação de contribuições relevantes nesse campo de pesquisa para o desenvolvimento científico. Nesse sentido, baseado na investigação realizada constatou-se que não existem trabalhos científicos que identifiquem a proposta de pesquisa desta dissertação para confirmar a relevância do tema, definido na lacuna identificada na literatura. É importante mencionar que não foram encontrados trabalhos, nas referências bibliográficas pesquisadas das bases de dados dos periódicos nacionais e internacionais, estudos ou trabalhos que façam a menção da análise exploratória da governança pública na região sul.

Por fim novas abordagens, ferramentas, técnicas e boas práticas devem ser identificadas, projetadas e implementadas. A gestão aplicada ao setor público municipal e da prestação de serviços públicos exige que os governos desenvolvam novas práticas e habilidades de coordenação, controle por meio de sistemas de responsabilização adequados que permitam orientar os prestadores de serviços para o cumprimento do interesse público e prestar contas do desempenho do setor público (Christensen & Laegraid, 2008; Grossi & Newberry, 2009).

Dessa forma, novos métodos são necessários para analisar a governança pública, bem como a viabilidade e o desempenho do setor público, parcerias público-privadas, terceirização e vários tipos de atividades e práticas de colaboração. Nesse sentido, uma análise exploratória é um instrumento que permite efetuar tal avaliação e verificar alternativas de melhorias para o processo de gestão pública, no caso deste trabalho, materializado por meio da identificação dos princípios de governança pública enfatizados pela literatura.

Esta pesquisa foi estruturada com esta introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos, análise dos resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será abordado o referencial teórico do trabalho. Primeiramente será tratado sobre *disclosure* no setor público e em seguida a respeito do tema de Finanças Públicas com enfoque nas políticas públicas, mencionando o papel principal das mesmas e a complexidade de equilibrá-las para fins de uma boa Governança Pública. Na sequência será tratado do tema Governança Corporativa, abordando-se sobre as boas práticas e princípios de governança relacionados ao conceito. Por fim será apresentada a temática de Governança Pública demonstrando os diferentes conceitos e relacionados ao tema, bem como sua evolução, passando pela Nova Administração Pública e Nova Gestão Pública, onde novos princípios serão enfatizados como primordiais para uma Governança Pública efetiva, sendo eles o de Responsabilidade, no caso da Nova Administração Pública, e o de Participação e Controle Social no caso da Nova Governança Pública.

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. Nesse sentido a *disclosure* está intrinsecamente relacionado aos objetivos da contabilidade, ou seja, garantir para os vários tipos de usuários informações diferenciadas e relevantes. Dessa forma entende-se a que a *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, veiculação de informação.

Gibbins, Richardson e Waterhouse (1990) definem *disclosure* como qualquer divulgação intencional de informação financeira, tanto quantitativa quanto qualitativa, obrigatória ou voluntária, difundida por canais formais ou informais. Clark Williams (2008) propõe uma definição mais ampliada para considerar todos os tipos (social, ambiental e financeiro) e formas (obrigatória e voluntária) de *disclosure* e ainda se refere ao *disclosure* corporativo. Além disso, segundo Clark Williams, a *disclosure* destina-se a uma grande variedade de *stakeholders* e se caracteriza por qualquer divulgação pública intencional de informação, financeira, social ou ambiental, obrigatória ou voluntária, qualitativa ou quantitativa capaz de influenciar no desempenho da empresa e na tomada de decisões.

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 da Silva, Monte-Mor, e dos Santos 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 “homepage 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). Nesse sentido, 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 (da Silva, Monte-Mor & dos Santos 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.

Dado 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. Nesse sentido a análise exploratória configura-se em um importante instrumento para avaliar a governança pública por meio do *disclosure* das informações divulgadas.

2.2 FINANÇAS PÚBLICAS

A temática de Finanças Públicas é de grande importância para todas as nações. Gruber (2005) afirma que a principal função das finanças públicas é compreender o papel que o governo deve desempenhar no funcionamento da economia. Dessa forma, o seu entendimento mais detalhado demonstra, de certa forma, a maturidade política dos indivíduos e das sociedades. Apesar de haver variações do tamanho e do papel que o setor público exerce nos diversos países do mundo, ele é um agente fundamental para o funcionamento das economias Maciel (2013).

Musgrave (1959) identifica três principais elementos das finanças públicas que ele identifica como políticas públicas as quais são essenciais para guiar, corrigir e suplementar os mecanismos de mercados nas economias. As políticas públicas distinguidas pelo autor são políticas de alocação, distribuição e estabilização. Os objetivos perseguidos por cada política devem ser orientados pelas respectivas normas que as determinam. O principal objetivo da alocação é alocar os recursos necessários para satisfazer as demandas sociais. A distribuição tem a função de influenciar a alocação de renda por meio de transferências a favor de pessoas com baixa renda por meio de uma sobrecarga menor de impostos para estas pessoas. A estabilização contribui para um ajuste da demanda agregada pela modificação de gastos, receitas e gestão da dívida, a fim de promover o pleno emprego e evitar o excesso de demanda inflacionária. É importante notar que embora existam divisões e subclassificações no tocante as políticas públicas, elas estão intimamente relacionadas, ou seja, há uma interdependência entre elas. Conforme os governos se concentrem em determinada política pública, terá um custo de oportunidade em relação a outra. O grande desafio, portanto, para o gestor público, é como balanceá-las para uma melhor eficiência dos gastos públicos (Maciel, 2013).

Matias Pereira (2006) menciona que o objetivo principal das finanças públicas é o estudo das atividades fiscais do Estado procurando explicar os fatos relacionados à obtenção e ao dispêndio dos recursos necessários ao seu funcionamento. Musgrave e Musgrave (1980)

já mencionavam que as finanças públicas estavam relacionadas as atividades fiscais do Estado e caracterizavam-se por operações relacionadas a receita, despesa, orçamento e o crédito público.

Trindade (2006) compartilha da ótica marxista sobre as finanças públicas, ou seja, que elas não cumprem exclusivamente a função de financiamento dos gastos públicos, são além disso, responsáveis pela regulação interna do sistema de crédito, com o uso das reservas fiscais como importante componente das reservas monetárias que determinam a dinâmica do capital de empréstimo, e atuam também na função de absorção de capital de empréstimo no sistema da dívida pública, atenuando os riscos de tais operações. Nesse sentido as políticas públicas exercem papel fundamental nesse processo.

Diante do exposto, percebe-se que é por meio das políticas públicas que o Estado exerce diferentes níveis de governança. Pasquino (2009) já atentava que políticas públicas são necessárias para estabelecer vínculos entre os detentores do poder político e os cidadãos e legitimar as ações dos próprios gestores públicos.

2.3 GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com o IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2019), Governança Corporativa “é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. Nesse sentido, boas práticas de governança corporativa são possíveis por meio de princípios com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização e sua longevidade.

O IBGC (2019) enfatiza que a adoção de princípios de Governança Corporativa resulta em um clima de confiança nas relações organizacionais internas e externas, as quais podem ser classificados em Transparência, Equidade, Prestação de Contas e Responsabilidade Corporativa.

A Transparência consiste na disponibilização das informações para as partes interessadas que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A Equidade é caracterizada pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). A Prestação de Contas consiste no dever de prestar contas (*accountability*) por parte dos agentes de sua atuação de modo claro,

conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e a Responsabilidade Corporativa representa o dever de zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas (IBGC 2019).

Para Hirigoyen e Laouer (2013) governança corporativa é quando, no ambiente organizacional das empresas, o proprietário controla e regula todas as atividades dos gestores. Outra perspectiva de governança corporativa defendida pelos autores seria a maneira pela qual os credores da empresa certificam o retorno de seus fundos investidos nela. Os autores ainda argumentam que embora essa definição de governança corporativa seja inicialmente estabelecida para o setor privado, é igualmente válida para o setor público e suas organizações. No caso do setor público, os fornecedores de fundos das empresas públicas são cidadãos que contribuem com o pagamento de impostos e visam um retorno seguro de seus investimentos em serviços públicos de qualidade. Styhre (2018, p.1) define Governança corporativa como “a prática de equilibrar vários interesses das partes interessadas no dispositivo legal dos negócios”. Nessa perspectiva, Prabhakar (2019) caracteriza dois tipos de Governança Corporativa, a Governança Corporativa dos acionistas e a Governança Corporativa das partes interessadas. A primeira, relativa aos sócios é a preponderante nas empresas e considera que os acionistas são os proprietários de uma empresa, o que significa que eles devem gozar de direitos sobre a governança, bem como do excedente gerado pela empresa. Tais benefícios são justificados pelos riscos que os acionistas assumem com a aquisição de ações. A segunda corresponde a todos os elementos que afetam ou são afetados de alguma forma pela organização, e podem ser representados por empresas, instituições, investidores, grupos, pessoas, entre outros. As pesquisas apontam que os relacionamentos que os gerentes desenvolvem com as partes interessadas minimizam os custos de transação e levam a maior eficiência, demonstrando que os acionistas não são as únicas pessoas que assumem riscos dentro de uma empresa.

Sob a ótica dos *stakeholders* uma entidade tende a harmonizar suas atividades de acordo com as expectativas criadas por meio das partes interessadas (Barako & Brown, 2008). A pressão externa de vários grupos de partes interessadas, incluindo clientes, organizações não-governamentais (ONGs), mídia e comunidades locais, tende a aumentar constantemente em termos de questões ambientais, políticas, econômicas, fiscais e sociais de maneira geral. Nesse sentido, essas perspectivas estão mais alinhadas com a governança pública devido a seu caráter de prestar contas aos *stakeholders* e à sociedade em geral, representantes das partes interessadas.

Assim, utilizando os conceitos de governança corporativa, a governança pública ganha espaço na gestão pública e para Almquist et al. (2013) a preocupação em promover a governança no setor público está focada na prestação de contas dos gastos públicos, com efetiva transparência na gestão, alcance das metas estabelecidas, decorrentes de demandas sociais, baixo custo da administração pública, qualidade dos serviços públicos e um impacto positivo das políticas sobre a sociedade em geral. Nesse sentido, a governança pública passa pela transparência e avaliação dos resultados das políticas que precisam refletir os impostos arrecadados da sociedade e efetividade na prestação dos serviços públicos (Pereira et. al. 2017).

2.4 GOVERNANÇA PÚBLICA

A OECD em 1999 aprovou os princípios sobre os Governos das Sociedades, ou seja, onde os Governos podem se beneficiar do uso de ferramentas utilizadas no setor privado incluindo os princípios de Governança Corporativa da OECD (Oecd, 2015). De maneira geral, o termo governança no setor público é tido 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, Silva, Vicente & Rosa, 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 (Shaoul, Stafford, & Stapleton 2012).

Carlei, Marra e Pozzi (2012) definem governança pública como a capacidade do governo de efetivamente formular e implementar políticas sólidas. O Banco Mundial 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 complexa 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). Nesse sentido, 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, Gunarathna, Ambalangodage, Perera & Karunarathna, 2016). Millard, (2015) enfatiza a importância da integração dos diferentes atores para a Governança Pública integrando serviços e engajando a comunidade.

2.5 NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E NOVA GOVERNANÇA PÚBLICA

A primeira perspectiva teórica examinada é a da administração pública tradicional (TPA). Essa perspectiva se concentra na governança como garantia de valores legais, alcance de objetivos políticos e salvaguarda de valores públicos, especialmente igualdade de tratamento, legalidade e democracia (Wilson, 1989). Osborne (2006) menciona que se trata de um modelo burocrático de gestão caracterizado por elementos como domínio do estado de direito, a administração baseada em regras e guias e o papel central da burocracia na realização e implementação de políticas públicas.

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 Den 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 e 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 (2012) 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 (Den Heyer 2011).

Nederhand, Klijn, Van der Steen e Van Twist (2019) mencionam que os principais recursos do NPM se concentram em melhorar a eficiência e a eficácia da prestação de serviços públicos por meio do uso de instrumentos de políticas que se concentram no gerenciamento de processos e sistemas. Para os autores, os agentes públicos devem ser capazes de definir metas e traduzi-las em indicadores de desempenho, bem como serem capazes de monitorar a implementação das atividades dos atores que as executarão. Nessa perspectiva, uma vez definidos os indicadores de desempenho, os agentes públicos podem adotar uma abordagem mais prática para sua função de monitoramento e controle.

Outro aspecto presente na NPM é a questão da descentralização da gestão pública, ou seja, na dispersão da autoridade e das atribuições do poder central entre os setores que compõem a estrutura de determinado órgão, tendo em vista que no setor público o poder em tese emana do povo. Percebe-se que não há consenso sobre o que constitui o NPM, mas a maioria dos autores tende a considerar alguns de seus princípios fundamentais como gerencialismo, desagregação, incentivo, descentralização, desburocratização, competição e privatização (Freitas, Silva, Vicente & Rosa, 2019).

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, Wang, Larsen & Morgan, 2013). Nesse sentido, 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, Wang, Larsen & Morgan, 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 (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 neo-corporativos e não em concorrência e eficiência de mercado.

Dessa forma elaborou-se o quadro 1 com as principais diferenças entre o NPM e o NPG exposto na sequência.

Quadro 1: Diferenças entre NPM e NPG

Teoria	Definições principais	Características
NPM Hood (1991)	Descentralização do estado; eficiência; transparência; <i>accountability</i> ; parcerias público-privadas; privatização; adoção de práticas do setor privado; ênfase nos resultados; redução de estado	Maior flexibilidade; maior eficiência; redução da burocracia
NPG Osborne (2006)	Co-produção de produtos e serviços; governança de redes; parcerias público-privadas; eficiência e eficácia; transparência; <i>accountability</i> ; cidadão participativo; estado plural e pluralista.	Participação inclusiva da população; maior eficiência; maior transparência; preocupado com a promoção, o “bem maior”

Fonte: Com base em Freitas, Silva, Vicente & Rosa (2019)

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 nesse estado fragmentado e plural. Apesar dessa 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).

Khodachek e Timoshenko (2018) observam que, embora não exista consenso, em alguns aspectos o NPG teoriza a redução do governo e converge em outros pontos com o NPM. Segundo os autores, a lógica do NPG também é sustentada em alguns pilares como parcerias públicas, privadas e terceiro setor, transparência, orçamentos participativos e aproximação dos diversos *stakeholders*.

Os itens terão 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 e difuso, ou seja, não há um conceito específico e universal para ela, 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.

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. O International Federation of Accountants (2001) - IFAC 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.

As definições dos princípios abordados na literatura estão expostas no Quadro 2, bem como sua correspondência na Legislação específica.

Quadro 2 – Princípios de Governança Pública

Princípio	Autor(es)	Definição	Legislação
Transparência	IFAC (2001) Pisa (2014)	Caracteriza-se pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização	CF/88 Art. 37 § 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não

	<p>OECD (2015)</p> <p>IBGC (2015)</p> <p>Banco Mundial (2017)</p> <p>Mohallem e Angélico (2019)</p>	<p>pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações de órgãos e entidades com terceiros (TCU, 2014).</p>	<p>podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.</p> <p>Lei Complementar 101/2000, Capítulo IX, seção I, art. 48. 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.</p> <p>Lei nº 12.527/11 de Acesso à informação, capítulo I, art. 3º, Inciso IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;</p>
<i>Accountability</i>	<p>IFAC (2001)</p> <p>Pisa (2014)</p> <p>OECD (2015)</p> <p>IBGC (2015)</p> <p>Banco Mundial (2017)</p> <p>Mohallem e Angélico (2019)</p>	<p>Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis (IBGC, 2019).</p>	<p>Lei nº 9.755/98, art. 1º - O Tribunal de Contas da União criará <i>homepage</i> na rede de computadores <i>Internet</i>, com o título "contas públicas".</p> <p>Lei Complementar 101/2000, Capítulo IX, seção V, art. 58 a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.</p> <p>Lei nº 12.527/11 de Acesso à informação, capítulo I, art. 1º. Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no caput refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas.</p>
Responsabilidade	<p>OECD (2015)</p> <p>IBGC (2015)</p> <p>Banco Mundial (2017)</p>	<p>Diz respeito ao zelo que os agentes de governança devem ter pela sustentabilidade das organizações, visando sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações (IBGC, 2019).</p>	<p>Decreto 201/67, art. 2º § 1º Os órgãos federais, estaduais ou municipais, interessados na apuração da responsabilidade do Prefeito, podem requerer a abertura do inquérito policial ou a instauração da ação penal pelo Ministério Público, bem como intervir, em qualquer fase do processo, como assistente da acusação.</p> <p>Lei Complementar 101/2000, Capítulo I - art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.</p> <p>Lei nº 12.527/11 de Acesso à informação, capítulo V Art. 34. Os órgãos e entidades públicas respondem diretamente pelos danos causados em decorrência da divulgação não autorizada ou utilização indevida de</p>

			informações sigilosas ou informações pessoais, cabendo a apuração de responsabilidade funcional nos casos de dolo ou culpa, assegurado o respectivo direito de regresso.
Participação	OECD (2015) Pisa (2014) Mohallem e Angélico (2019)	Refere-se a participação da sociedade nas decisões governamentais, uma população bem informada alcança uma participação maior na definição das políticas públicas O'Donnell (1991).	Lei Complementar 101/2000, Capítulo IX, seção I, art. 48., inciso I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. Lei nº 12.527/11 de Acesso à informação, capítulo II Art. 9º, inciso II - realização de audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação.
Equidade	OECD (2015) Pisa (2014) IBGC (2015) Banco Mundial (2017)	Garantir as condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis - liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto, igualdade entre gêneros, políticos e sociais, saúde, educação, moradia, segurança (BRASIL, 2010c).	CF/88 título II, capítulo I, art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.
Integridade/ética	Pisa (2014) IFAC (2001)	Baseia-se na honestidade e objetividade, e elevados padrões de propriedade e probidade na administração dos recursos e recursos públicos e na gestão dos assuntos de uma entidade (IFAC, 2019)	Lei nº 12.527/11 de Acesso à informação, capítulo I, art. 4º, inciso VIII - integridade: qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, trânsito e destino;
Legitimidade	Banco Mundial (2017) Mohallem e Angélico (2019)	Critério informativo do controle externo da administração pública que amplia a incidência do controle para além da aplicação isolada do critério da legalidade. Não basta verificar se a lei foi cumprida, mas se o interesse público, o bem comum, foi alcançado (TCU, 2014).	
Probidade	Banco Mundial (2017)	Trata-se do dever dos servidores públicos de demonstrar probidade, zelo, economia e observância às regras e aos procedimentos do órgão ao utilizar, arrecadar, gerenciar e administrar bens e valores públicos (TCU, 2014).	Lei 4320/64 título VIII, Capítulo III art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Conformidade Legal/Legalidade	Pisa (2014) Mohallem e Angélico (2019)	Diz respeito ao cumprimento das leis e regulamentos prescritos para a administração pública, e mais, além de atender ao princípio da legalidade, o gestor deve fazê-lo com eficiência e eficácia, atendendo ao interesse público, ou seja, com efetividade (PISA, 2014).	Lei 4320/64 título VIII, Capítulo I, art. 75 inciso I O controle da execução orçamentária compreenderá: a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações. CF/88, título II, capítulo I, art. 5º, inciso II e art. 37 Legalidade- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.
Efetividade	Pisa (2014)	Refere-se aos impactos gerados pelos produtos/serviços, processos ou projetos. A efetividade está vinculada ao grau de satisfação ou, ainda, ao valor agregado (PISA, 2014).	
Eficiência	Banco Mundial (2017) Mohallem e Angélico (2019)	Fazer o que é preciso ser feito com qualidade adequada ao menor custo possível. Não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto (BRASIL, 2010c).	CF/88, art. 37 Eficiência - O administrador tem o dever de fazer uma boa gestão. É o que esse princípio afirma. O representante deve trazer as melhores saídas, sob a legalidade da lei, bem como mais efetiva. Com esse princípio, o administrador obtém a resposta do interesse público e o Estado possui maior eficácia na elaboração de suas ações Lei Complementar 101/2000, Capítulo X, art. 67º, inciso II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal.
Perenidade	Mohallem e Angélico (2019)	Construção de um legado permanente à sociedade brasileira, o qual deverá viabilizar-se por meio da execução planejada do recurso (Mohallem e Angélico 2019).	Resolução CFC nº 750/1993, art. 5º. O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.
Acessibilidade, diversidade e inclusão	Mohallem e Angélico (2019)	O investimento social deverá reconhecer e acolher, de maneira afirmativa, a diversidade da sociedade brasileira, oferecendo acessibilidade à informação de maneira inclusiva (Mohallem e Angélico 2019).	Lei 12.527/11, Capítulo II, art. 8º, parágrafo 3º, inciso VIII - adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência,

Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-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), OECD (2015) e Mohallem e Angélico (2019) e responsabilidade OECD (2015), 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 NGP – Nova Governança Pública que considera o princípio da participação como fundamental para uma boa governança pública, pois por meio da participação popular e controle social, bem 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.

2.6 ESTUDOS ANTERIORES

Vicente, e de Oliveira Scheffer (2014) procuraram identificar o nível de divulgação dos dados da Administração Pública sob a ótica dos princípios da governança pública verificando se os dados da Administração Pública divulgados na internet atendem aos princípios da governança pública. Construíram um quadro composto por dez grupos de informação. Com base neste quadro, e aplicando uma escala de valores, foram observados os dados disponíveis nos *websites* oficiais dos municípios pesquisados. A escala de valores possui dois grupos e mensura a informação disponível e a interação, assumindo valores de 1 a 5. Como resultado, constatou-se que o nível médio de divulgação da governança nos municípios pesquisados foi de 3, isto é, apresentou uma disponibilidade dos dados entre 26 a 50 por cento.

Zorzal e Rodrigues (2015) buscaram aprofundar a reflexão sobre os instrumentos de governança pública, tendo como eixo a relação entre os princípios do *disclosure* e da transparência no âmbito da gestão pública. Como conclusão da análise comparativa dos conceitos analisados pelos autores, constataram que a boa governança não decorre apenas da efetivação de um princípio ou outro, mas requer a sinergia simultânea do conjunto em ação. Isso significa que envolve todas as dimensões institucionais e organizacionais, portanto será alcançada plenamente quando todos os seus princípios forem implementados.

Oliveira e Pisa (2015) procuraram avaliar o grau com que cada ente federativo se esforça por cumprir os princípios da governança pública na implementação de suas políticas

públicas. Em resposta a essa questão, eles objetivaram desenvolver um índice de medição da governança pública e fazer isso 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. Como resultado eles verificaram o potencial de informação do índice, uma vez que os indicadores permitem o entendimento imediato devido à sua vocação comparativa.

Da Silva, Senna, e Junior (2015) analisaram as publicações acerca das dimensões e atributos utilizados na governança pública para identificar os aspectos que poderiam colaborar com a governança das plataformas logísticas, as quais são consideradas empreendimentos logísticos de grande porte que atendem a uma área ou região, onde se concentram atividades relacionadas a logística, distribuição de produtos, dentre outras, e contam com a presença de diversos atores. Como resultado identificou-se 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.

Da Costa Mayer, De Paula Bachmann, Hartmann, Pereira e Pinto (2017) analisaram o controle patrimonial dos bens imóveis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) com base nas dimensões de governança pública estabelecidas pela organização International Federation of Accountants (IFAC), considerando a dimensão “controle”. Os resultados 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 *accountability* para a instituição.

De Oliveira, da Silva, da Silva e Campelo (2019) buscaram 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. A Transparência Fiscal, a Governança Pública e a Lei de Acesso à Informação foram analisadas e identificadas tendo como intuito contribuir com a Administração Pública e seus representantes na busca da responsabilização na divulgação de informações atualizadas, em tempo hábil e de forma espontânea ao público em geral em seus portais da transparência, buscando propiciar a todos um melhor entendimento sobre os atos da gestão pública. Os resultados constataram que foram elencadas informações que podem ser disponibilizadas buscando a *disclosure* e levando à reflexão sobre a efetividade destas informações.

Da Silva, Monte-Mor e dos Santos Rodrigues (2019) verificaram o efeito do nível de transparência da gestão pública sobre a quantidade de *disclosure* entregue pelos gestores

municipais. Para tanto, foram coletadas informações nos *sites* dos portais de transparência dos 78 municípios do Estado do Espírito Santo no período de 2013 a 2016. Os resultados sugerem uma relação inversa entre o nível de transparência com foco em boas prática e interatividade com quantidade de *disclosure* compulsório e voluntário, o que pode indicar um trade-off entre essas características do *disclosure* informacional, e também a preferência do gestor por cumprir a lei em detrimento de gerar maior quantidade de informações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos para a realização do estudo. Primeiro, apresenta-se o delineamento da pesquisa, procedida pela descrição da população e amostra investigada. Na sequência são abordados os procedimentos para elaboração dos itens e para coleta dos dados e a técnica utilizada para análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva quanto aos objetivos, com abordagem quantitativa em relação ao problema de pesquisa que será 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 pesquisa descritiva justifica-se pelo fato de se descreverem as características das variáveis relacionadas aos instrumentos de mensuração do nível da Governança Pública. Estudos dessa natureza visam descrever fenômenos ou características associadas à população-alvo (Cooper & Schindler 2016).

No que tange à pesquisa exploratória é caracterizada quando se pretende aprofundar uma determinada temática tendo em vista que há pouco conhecimento produzido sobre aquele assunto (Raupp & Beuren, 2006). No caso deste trabalho caracteriza-se por pesquisa exploratória pelo objetivo de efetuar uma análise exploratória da *disclosure* da governança pública por meio dos princípios para os municípios da região sul do Brasil.

Para Martins & Theóphilo (2016, p. 55) pesquisa documental “é aquela que utiliza documentos como fonte de dados, informações e evidências”. Bryman (2016) considera pesquisa documental aquela proveniente de diferentes documentos, como documentos pessoais, na forma visual, documentos oficiais provenientes do setor público ou fontes privadas, fontes de mídia de massa e fontes virtuais. No caso desta pesquisa, os dados serão coletados *sites* das prefeituras dos municípios da região sul do Brasil.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

A região sul conta com 1191 (hum mil cento e noventa e um) municípios, sendo 399 (trezentos e noventa e nove) no Estado do Paraná, 497 (quatrocentos e noventa e sete) no Estado do Rio Grande do Sul e 295 (duzentos e noventa e cinco) em Santa Catarina. Na sequência tem-se o Figura 1 com o total dos municípios pertencentes a região sul do Brasil.

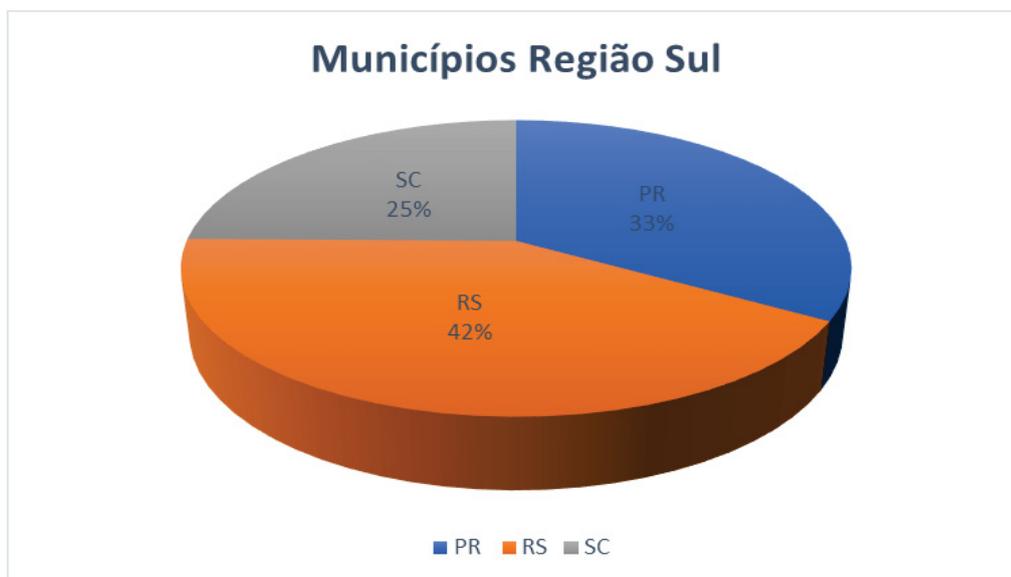


Figura 1: Municípios da Região Sul.

Fonte: Elaborado pela autora

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, na Figura 2.

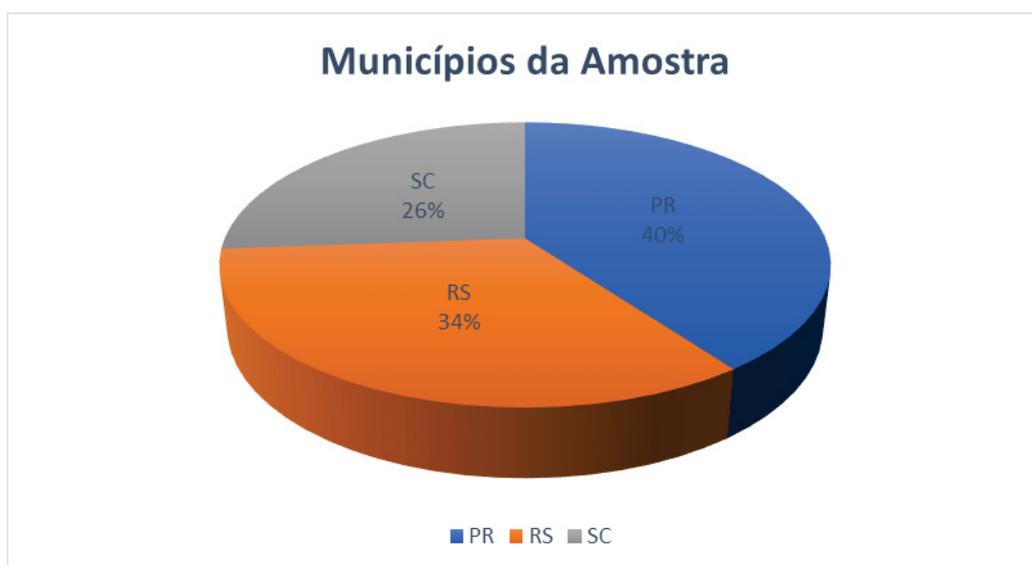


Figura 2: Municípios da amostra

Fonte: Elaborado pela autora

Foram acessados os *sites* das prefeituras dos referidos municípios dispostos no apêndice 1 deste trabalho 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 12.527/11 de acesso à informação, além de haver maior probabilidade de tais municípios possuírem *sites* eletrônicos de acesso à informação de suas prefeituras.

3.3 ETAPAS DA PESQUISA

A pesquisa foi composta por cinco etapas. Na primeira etapa realizou-se uma busca sistemática nas bases de dados da Scopus, Science Direct e Periódicos Capes por meio de pesquisa booleana dos termos “public governance” e (and) “disclosure” e (and) “south region” e (and) “exploratory analysis” não foram encontrados resultados com os quatro termos juntos. Com dois e três termos foram encontrados alguns artigos, o total destes artigos pode ser observado no quadro 3.

Quadro 3: Resultados da busca booleana

Base de dados	Termos de busca	Resultados
Science Direct	“public governance” and “disclosure”	112
Science Direct	“disclosure” and “south region”	77
Science Direct	“public governance” and “south region”	3
Science Direct	“public governance” and “disclosure” and “south region”	0
Scopus	“public governance” and “disclosure”	13
Scopus	“disclosure” and “south region”	2
Scopus	“public governance” and “south region”	0
Scopus	“public governance” and “disclosure” and “south region”	0
Periódicos Capes	“public governance” and “disclosure”	13
Periódicos Capes	“disclosure” and “south region”	2
Periódicos Capes	“public governance” and “south region”	3
Periódicos Capes	“public governance” and “disclosure” and “south region”	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se no quadro 3 que apenas o Periódico Capes apresentou um resultado buscando-se três termos. O artigo encontrado foi: “*NAIPFA: It's Time to Update Rule G-23's Disclosure, Resignation Requirements*” de autoria da “*Curry, National Association Of Independent Public Finance Advisors Keith D.*” do ano de 2006.

A segunda correspondeu a criação do conjunto de 45 (quarenta e cinco) itens, por meio de pesquisa bibliográfica. Na terceira 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 dessa forma 45 itens o instrumento, conforme demonstrado no quadro 4. 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.

3.3.1 Elaboração do Conjunto de Itens

No tocante à segunda etapa, os itens foram elaborados com base nos princípios de transparência, *accountability* (prestação de contas), responsabilização e participação conforme mencionadas na fundamentação teórica. Dessa forma, elaborou-se os seguintes itens conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 – 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	1 – O município possui portal de transparência em seu <i>site</i> eletrônico?	Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013).
	LC 101/2000, Capítulo IX, seção I, art. 48 Pisa (2014)	2 - O município apresenta informações de licitações, editais e resultados?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016) Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013).
	Lei nº 12.527/11, Cap. I, capítulo I, art. 3º, IV.	3 - O <i>site</i> do município apresenta identificação da LAI?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
	OECD (2015)	4 - O município possui local de solicitação de serviços no <i>site</i> ?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
	Banco Mundial (2017)	5 - O município possui no <i>site</i> local para solicitação de informações no <i>site</i> ?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
	IBGC (2019) IFAC (2019)	6 - O município divulga suas secretarias no <i>site</i> ?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016) Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013).
	Mohallem e Angélico (2019)	7 - O município divulga o endereço da sua sede?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (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 Organica no <i>site</i> ?	Barbosa (2013)
		12 – O município possui estrutura de controle interno (controladoria)	Peixe (2002)
Accountability (Prestação de Contas)	<p>Lei nº 9.755/98, art. 1º</p> <p>LC 101/2000, Cap. IX, seção V, art. 58.</p> <p>Lei nº 12.527/11, cap. I, art. 1º. Parágrafo único Pisa (2014) OECD (2015) Banco Mundial (2017) IBGC (2019)</p> <p>IFAC (2019)</p> <p>Mohallem Angélico (2019) ^e</p>	13– O município divulga o Balanço Orçamentário?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		14 – O município divulga o Balanço Patrimonial?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		15 - O município divulga o Balanço Financeiro?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		16 – O município divulga as Demonstrações de Variações Patrimoniais?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		17 - O município divulga o Plano Plurianual (PPA)?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		18 - O município divulga a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO)?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		19 - O município divulga a Lei Orçamentária Anual (LOA)?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		20 - O município divulga os Relatórios Resumidos da	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010)

		Execução Orçamentária (RREO)?	Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		21 – O município divulga as notas explicativas às demonstrações contábeis?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., &
		22 – O município divulga informações sobre repasses e/ou transferências de recursos financeiros?	Rodrigues (2013)
		23- O município divulga seu plano de contas?	Jacob, A. D. M. (2015)
Responsabilização	Decreto 201/67, art. 2º § 1º LC 101/2000, Cap. I - art.1º Lei nº 12.527/11 cap. V Art. 34. OECD (2015) Banco Mundial (2017) IBGC (2019)	24 - O município divulga o Parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) referente às prestações de Contas?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014)
		25 - O município divulga os Relatórios de Gestão Fiscal?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014)
		26 – O município possui ouvidoria no <i>site</i> ?	Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013).
		27 - O município divulga o e-mail ou formulário de contato com o Prefeito?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (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 (2020)
		33 – O município divulga remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo?	Rodrigues (2013)
		34 – O município divulga procedimentos de compliance?	Bairral, Silva & Alves, (2015)

Participação	LC 101/2000, Cap. IX, seção I, art. 48. Inciso I	35 - O município divulga o calendário das audiências públicas trimestrais para avaliação das metas fiscais?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014)
	Pisa (2014)	36 - O município divulga as apresentações das audiências públicas trimestrais para avaliação das metas fiscais?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014)
	Lei nº 12.527/11, cap. II Art. 9º, inciso II	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, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014)
	OECD (2015)	38 - O <i>site</i> do município possui a ferramenta de “pesquisa”?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
	Mohallem e Angélico (2019)	39 - O <i>site</i> do município possui o link “Fale Conosco”?	Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013).
		40 - O município divulga o telefone de contato?	Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016)
		41- O município possui e-mail para contato?	Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010) Barros (2014) Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (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?	da Silva, Monte-Mor & dos Santos Rodrigues (2019)	

Fonte: Elaborado pela autora

As etapas finais corresponderam ao levantamento das informações e consolidação dos dados por meio de planilha em Excel, cujo levantamento ocorreu no 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

Nesta seção serão expostas e discutidas as análises dos resultados referente aos 45 itens elaborados e a amostra final de 493 municípios. A apresentação será composta pela verificação de estatísticas descritivas na primeira fase, e análise fatorial exploratória na segunda.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Nesta fase procede-se a análise das proporções de respostas dos itens. Primeiramente, na Tabela 1 tem-se a apresentação da proporção de respostas 0 e 1 dos 45 itens para os 493 municípios.

Tabela 1

Descrição da proporção para cada resposta

Itens	0	1
01	0,0061	0,9939
02	0,0406	0,9594
03	0,1684	0,8316
04	0,2089	0,7911
05	0,1886	0,8114
06	0,0832	0,9168
07	0,0365	0,9635
08	0,2637	0,7363
09	0,9533	0,0467
10	0,7972	0,2028
11	0,2759	0,7241
12	0,4888	0,5112
13	0,2617	0,7383
14	0,2698	0,7302
15	0,2941	0,7059
16	0,2718	0,7282
17	0,2576	0,7424
18	0,2515	0,7485
19	0,2454	0,7546
20	0,1014	0,8986
21	0,6734	0,3266
22	0,2089	0,7911
23	0,6755	0,3245
24	0,8844	0,1156
25	0,1075	0,8925

26	0,2596	0,7404
27	0,8702	0,1298
28	0,1075	0,8925
29	0,7120	0,2880
30	0,8519	0,1481
31	0,7769	0,2231
32	0,8945	0,1055
33	0,1582	0,8418
34	0,9777	0,0223
35	0,6653	0,3347
36	0,6126	0,3874
37	0,8884	0,1116
38	0,1765	0,8235
39	0,3245	0,6755
40	0,0304	0,9696
41	0,3144	0,6856
42	0,6389	0,3611
43	0,8154	0,1846
44	0,7627	0,2373
45	0,5984	0,4016

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme Tabela 1, os 5 (cinco) itens mais divulgados nos *sites* foram respectivamente os itens i1 (o município possui portal de transparência em seu site eletrônico?), i40 (o município divulga o telefone de contato?), i7 (o município divulga o endereço da sua sede?), i2 (o município apresenta informações de licitações, editais e resultados?) e i6 (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 foram os itens i34 (o município adota os procedimentos de compliance?), i32 (o município divulga o Regimento Interno?), i37 (o *site* do município apresenta a ferramenta de “mapa do *site*” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?), i24 (o município divulga o parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) referente às prestações de contas em seu *site*?) e i27 (o município divulga o e-mail ou formulário de contato direto com o Prefeito?) com divulgação entre 2% e 13%, sendo 4 destes itens 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 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 3 de *disclosure* dos itens.

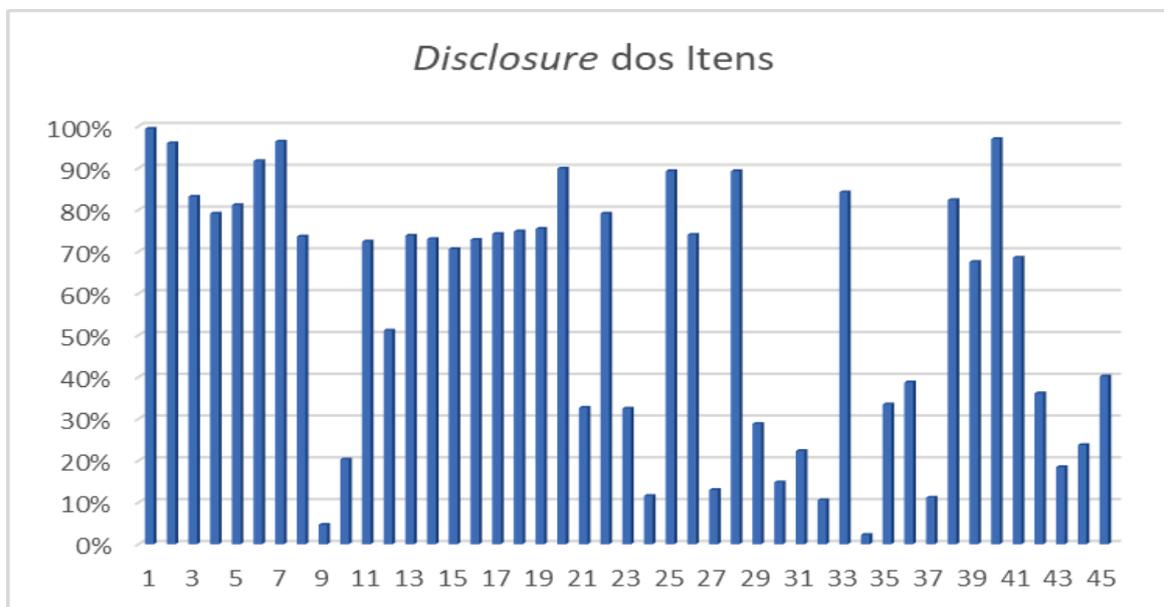


Figura 3: *Disclosure* dos itens
Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se na figura 3 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 públicas, 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 *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 Cenevina 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 (2019) 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 o indivíduo quando não possui educação, não conhece as formas para exercer a cidadania e nem de sua participação na Administração Pública, acabando por não exercê-la.

4.2 ANÁLISE FATORIAL DO CONJUNTO DE ITENS

O estudo exploratório trata de uma abordagem não utilizada para analisar a governança pública no contexto brasileiro, buscou-se identificar as dimensões do instrumento de coleta de dados nesta pesquisa por meio de uma análise fatorial exploratória. A análise fatorial é uma técnica de interdependência, utilizada para definir a estrutura inerente entre as variáveis da análise (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009).

O objetivo da análise fatorial é descrever as relações de covariância entre as diversas variáveis em um número reduzido de quantidades aleatórias subjacentes, porém não observáveis, chamadas fatores (Ferreira, 2000). Sendo assim, a análise fatorial procura definir o relacionamento entre as variáveis de maneira simples e utilizando um número de fatores menor que o número original de variáveis (Sartes & Souza-Formigoni, 2013).

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* em que foi processada uma matriz de correlação tetracórica. Foram considerados, inicialmente, 45 itens do instrumento de coleta de dados demonstrados na seção 3.3, os quais foram coletados nos *sites* do municípios da região sul do Brasil.

Para a análise, foram seguidos os passos recomendados por Hair, Babin, Money e Samouel, (2005). Aplicou-se a rotação ortogonal *Varimax* para separar as dimensões ou fatores, utilizou-se também 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 0,35. Não existe um consenso na literatura sobre qual seria o valor ideal

para eliminação das cargas, alguns autores adotam, 0,30, outros 0,40, neste trabalho optou-se por 0,35.

A primeira parte da análise, considerando todos os itens, para verificar a dimensão sugerida com aplicação da análise paralela resultaram de quatro a cinco dimensões. Foram eliminados os itens i3, i9, i11, i37.

A parte dois, com quatro e cinco dimensões foi feita nova aplicação da análise para verificar as cargas fatoriais e eliminar itens com carga abaixo de 0,35 que resultou na retirada de mais 2 itens, i12 e i31.

Na parte três, verificando novamente a aplicação da análise fatorial foi retirado mais um item, o i32.

A parte quatro: considerando as novas dimensões apresentadas, foi novamente realizada a análise paralela com a retirada de mais um item, i45.

E na última parte, foi eliminado o item i42 chegou-se à solução com permanência de 36 itens, considerando no resultado quatro dimensões (fator/ princípio). Na sequência têm-se a Tabela 2 com as cargas fatoriais dos itens resultantes.

Tabela 2.

Cargas fatoriais dos itens

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Comunilidades
i.1			0,78		0,75
i.2			0,39		0,21
i.4			0,45		0,20
i.5			0,43		0,32
i.6			0,35		0,24
i.7			0,80		0,70
i.8			0,47		0,32
i.39			0,44		0,23
i.40			0,86		0,73
i.41			0,61		0,46
i.13	0,92				0,88
i.14	0,89				0,88
i.15	0,90				0,86
i.16	0,89				0,89
i.20	0,88				0,84
i.21	0,61				0,48
i.22	0,64				0,42
i.25	0,84				0,77
i.28	0,69				0,67
i.33	0,60				0,59
i.17		0,84			0,90
i.18		0,84			0,89
i.19		0,82			0,86

i.10		0,68			0,60
i.23		0,89			0,94
i.27		0,59			0,42
i.29		0,54			0,37
i.30		0,53			0,43
i.35		0,84			0,72
i.36		0,78			0,67
i.24				0,37	0,20
i.26				0,49	0,29
i.34				0,39	0,17
i.38				0,51	0,38
i.43				0,47	0,24
i.44				0,58	0,40

Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se conforme Tabela 2 que o fator 1 corresponde preponderantemente ao princípio de *accountability* e possui as maiores cargas fatoriais, o mesmo ocorrendo com o fator 2. O fator 3 há predominância do princípio da transparência e no fator 4 há 3 itens de responsabilização e 3 de participação. 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
i.13	0,92	O mun. divulga o Balanço Orçamentário via internet?	Account
i.14	0,89	O mun. divulga o Balanço Patrimonial via internet?	Account
i.15	0,90	O mun. divulga o Balanço Financeiro via internet?	Account
i.16	0,89	O mun. divulga as Demonstrações de Variações Patrimoniais via internet?	Account
i.20	0,88	O mun. divulga os RREO em seu <i>site</i> ?	Account
i.21	0,61	O mun. divulga as notas explicativas às demonstrações contábeis?	Account
i.22	0,64	O mun. divulga informações sobre repasses e/ou transferências?	Account
i.25	0,84	O mun. divulga os Relatórios de Gestão Fiscal?	Resp
i.28	0,69	O muni. divulga est. organizacional, competências, cargos e ocupantes?	Resp
i.33	0,60	O mun. divulga remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo?	Resp

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme já mencionado, a prestação de contas referentes ao setor público é baseada na lei 4320/64 e seus anexos, além de ser prerrogativa da própria constituição federal em seu artigo 70, bem como a exigência dos órgãos de fiscalização interna e exerta, como por exemplo, os tribunais de contas. Logo, os itens relacionados a esta dimensão tende a ter maiores cargas fatoriais. Em relação aos três itens de responsabilização que aparecem no fator um, i25, i28 e i33, não deixam de ser de certa forma, itens de prestação de contas dos municípios, podendo deste modo, serem enquadrados nessa dimensão ou fator sem problemas, tendo o item i28 características de item de transparência também.

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 futura (Favreto, Alves, Silva & Melo, M. T. 2016). De acordo com os autores, a *accountability* designa a própria forma como podemos conceber o exercício da gestão pública, tendo em vista que o gestor deve sempre agir com responsabilidade, legalidade, compromisso com o interesse público, zelo 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.17	0,84	O mun. divulga o PPA?	<i>Account</i>
i.18	0,84	O mun. divulga a LDO?	<i>Account</i>
i.19	0,82	O mun. divulga a LOA?	<i>Account</i>
i.10	0,68	O mun. divulga a última atualização do <i>site</i> ?	Transp
i.23	0,89	O mun. divulga seu plano de contas?	<i>Account</i>
i.27	0,59	O mun. divulga o e-mail ou formulário de contato direto com o Prefeito?	Resp
i.29	0,54	O mun. divulga programas, projetos, ações, obras e atividades?	Resp
i.30	0,53	O mun. divulga informações sobre fornecedores?	Resp
i.35	0,84	O mun. divulga calendário das audiências públicas quadrimestrais de metas fiscais?	Part
i.36	0,78	O mun. divulga as apresentações das audiências públicas quadrimestrais?	Part

Fonte: Elaborado pela autora

Em relação ao fator 2, a dimensão de *accountability* também se sobressai as demais, i17, i 18, i19 e i23, também há os itens referentes à participação, i35 e i36 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, i29 e i30 de reponsabilização também possuem características de *accountability*, salvo o i27 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 i10, embora não se caracterize diretamente por prestação de contas, é necessário que as contas públicas estejam atualizadas para demonstrar a real situação do município, nesse sentido há uma estreita relação entre este item e a dimensão *accountability*. 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.1	0,78	O município possui portal de transparência em seu <i>site</i> eletrônico?	Transp
i.2	0,39	O município apresenta informações de licitações, editais e resultados?	Transp
i.4	0,45	O município possui local de solicitação de serviços no <i>site</i> ?	Transp
i.5	0,43	O município possui no <i>site</i> formulário para solicitação de informações?	Transp
i.6	0,35	O município divulga suas secretarias no <i>site</i> ?	Transp
i.7	0,80	O município divulga o endereço da sua sede?	Transp
i.8	0,47	O município divulga locais e horário de atendimento?	Transp
i.39	0,44	O <i>site</i> do município possui o link “Fale Conosco”?	Part
i.40	0,86	O município divulga o telefone de contato?	Part
i.41	0,61	O município possui e-mail para contato?	Part

Fonte: Elaborado pela autora

No tocante ao fator 3, é essencialmente caracterizado pelo princípio da transparência, inclusive os itens i39, i40 e i41. Embora sejam itens de vias 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 artido 3º inciso III. 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.24	0,37	O mun. divulga o Parecer prévio do Tribunal de Contas dos Municípios ?	Resp
i.26	0,49	O mun. possui ouvidoria no <i>site</i> ?	Resp
i.34	0,39	O mun. adota os procedimentos de compliance?	Resp
i.38	0,51	O mun. possui a ferramenta de “pesquisa”?	Part
i.43	0,47	O mun. possui acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência?	Part
i.44	0,58	O mun. divulga es respostas das perguntas mais frequentes?	Part

Fonte: Elaborado pela autora

No que tange ao fator 4, este possui as menores cargas fatoriais e é caracterizado de fato pelos dois princípios nele demonstrados, responsabilização e participação. Os itens i24, i26 e i34 estão bem caracterizados como responsabilização e os itens i38, i43 e i44 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, 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 fatoriais 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 que ambos os princípios estão estreitamente relacionados, de modo que quando há uma maior participação da sociedade no processo de gestão pública, conseqüentemente haverá uma maior responsabilização dos atos dos gestores públicos, o que justifica a presença proporcional de itens em ambos os princípios neste fator.

4.2.1 Itens eliminados

Conforme demonstrado, nove itens foram eliminados em cinco etapas da análise fatorial exploratória de modo a atender cargas fatoriais superiores 0,35. Estes itens estão demonstrados na Tabela 7.

Tabela 7

Itens eliminados

Item	Princípio	Descrição resumida dos Itens	Etapa
i3	Transp	O <i>site</i> do município apresenta identificação LAI?	1
i9	Transp	O município divulga a barra de identidade do Governo federal?	1
i11	Transp	O município divulga a Lei Orgânica no <i>site</i> ?	1
i12	Transp	O município divulga estrutura de controle interno (controladoria)?	2
i31	Resp	O município divulga Código de Ética?	2
i32	Resp	O município divulga o Regimento Interno?	3
i37	Part	O <i>site</i> do município apresenta a ferramenta de “mapa do <i>site</i> ”?	1
i42	Part	O município possui link de acesso de consulta ao protocolo?	5
i45	Part	O município apresenta a lista de conselho municipal?	4

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação ao item i3, obteve-se no trabalho dos autores Comin, Ramos, Zucchi, Favretto e Fachi (2016), estes mencionam que o item teve por base o art. 5 da própria LAI. Entretanto, o art. 5 da lei menciona que é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão, e não necessariamente a identificação da LAI no site como está demonstrado no item 3. Nesse sentido infere-se que o item não foi adequado para medir a dimensão de transparência.

Em relação ao item i9, nota-se que 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, não sendo, portanto, um item adequado para avaliar a dimensão de transparência.

Quanto ao item i11 (se o município divulga a Lei Orgânica), há algumas críticas na literatura se ela realmente seria um instrumento eficaz de governança, 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 (2013) 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.

Quanto ao item i12, embora o controle interno seja de fundamental importância para a administração pública para se atingir os resultados almejados e prevenir erros, fraudes e desperdícios, trazendo benefícios à sociedade (Peixe,2002), percebe-se que no item a divulgação da estrutura de controle interno há 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 está incluso a parte do controle interno dos municípios quando estes possuem, deste modo o i12 não está adequado para avaliar a transparência.

Em relação ao i31, se o município divulga código de ética, a temática é relativamente ampla, por isso o item não se enquadrar 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.

No tocante ao item i32, se o município divulga o regimento interno verificou-se inicialmente que foi um item pouco divulgado pelos municípios, apenas 52 dos 493 o fizeram. De acordo com Silveira (2020) o regimento interno é o guia para o funcionamento de uma instituição e, por isso, deve estar sempre atualizado de acordo com a criação, extinção, fusão e desmembramento de setores e cargos, porém ele só será um instrumento de responsabilização se for atualizado. De acordo com a autora o regimento interno atualizado é importante tanto para o gestor do órgão, do ponto de vista da delimitação de responsabilidades, quanto para os

servidores saberem quais atos são de sua competência, além de possibilitar a apuração administrativa de responsabilidades pela prática de eventuais falhas, erros e fraudes na aplicação dos recursos públicos na prestação de serviços à sociedade. Nesse sentido, observou-se que este item na forma que foi proposto neste trabalho não está adequado, pois o município possuir um regimento interno desatualizado ou que não seja cumprido pelas partes, não é relevante no processo de gestão pública, considerando que se trata de norma interna afeta aos gestores do município.

O item i37, 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*. Nesse sentido, 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 dessa forma de sua participação neste estudo.

Em relação ao item i42, se o município possui consulta ao protocolo, embora seja importante via de acompanhamento de solicitações por parte do cidadão, ocorreu situação semelhante ao item i37. Consulta aos protocolos é caracterizado como uma solicitação de serviços nos *sites* dos municípios de maneira geral, estando dessa forma vinculado ao item i4, se o município possui solicitação de serviços no *site*, sendo então de certa forma, também redundante, não sendo, portanto, adequado a este trabalho.

O item i45, se o município divulga conselho municipal, ocorreu a mesma situação que o item i12, ou seja, está vinculado ao i28, se o município divulga a estrutura organizacional, no sentido de quando o município o faz, divulga também seus conselhos municipais. Nesse sentido, este item também não foi adequando ao instrumento de pesquisa proposto neste trabalho.

4.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO

Este capítulo buscou analisar os resultados do conjunto de itens construídos para verificar a governança pública por meio de análise descritiva e fatorial dos itens elencados.

Na primeira seção deste capítulo foram apresentados e discutidos os resultados das estatísticas descritivas da proporção dos itens divulgados. Na segunda etapa utilizou-se a análise fatorial exploratória dos itens analisados, onde foram considerados todos os 45 itens elaborados. A partir desta análise foi possível identificar estatisticamente itens com baixas cargas fatoriais, ou seja, não parecem estar adequados para avaliar a governança pública nas

dimensões, princípios ou fatores elencados. Estes itens foram eliminados do conjunto depois de cinco etapas da análise fatorial descritas na seção 4.2. Uma análise destes itens eliminados mostrou que de fato existiam problemas de ordem teórica em relação a prática com estes, confirmando a adequação do instrumento. Finalmente, nove dos 45 itens foram eliminados, restando, portanto, 36 itens para análise exploratória da *disclosure* dos princípios da governança pública municipal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho realizou uma análise exploratória da governança pública nos municípios do sul do Brasil verificando a *disclosure* dos itens elencados no instrumento de coleta para este fim. A proposta não elimina nenhuma metodologia de avaliação da governança pública, mas acrescenta uma visão exploratória de avaliação. O objetivo principal do estudo foi analisar a *disclosure* dos princípios de governança pública dos municípios da região sul do Brasil. Portanto, 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 dois princípios norteadores da governança pública encontrados neste estudo 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. Dentro destes princípios foram utilizados e criados itens com o intuito de analisar a carga fatorial da *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 previsto na LAI para seleção da amostra. A adequação foi possível por meio da convergência entre os resultados obtidos com a análise fatorial exploratória dos itens analisados e a fundamentação teórica em relação ao tema. Ao analisar todos os itens, foram eliminados nove itens por apresentarem uma carga fatorial abaixo de 0,35, resultando para análise final um conjunto de 36 itens.

A principal contribuição do estudo está na criação de um conjunto de itens baseados nos princípios norteadores de governança pública, os quais permitiram avaliar a *disclosure* da governança pública praticada pelos municípios. Os resultados obtidos podem ser utilizados pelas prefeituras de uma forma prática, com vistas a melhorar as quatro dimensões avaliadas neste trabalho, no caso, transparência, *accountability*, responsabilização e participação, promovendo desta forma o desenvolvimento ou reformulação de políticas públicas auxiliando assim na tomada de decisão dos gestores públicos.

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 como já mencionado, bem como as exigências dos órgãos de fiscalização e regulação, sendo considerada a *accountability* a própria forma de concepção do exercício da gestão pública por meio da prestação de contas e ações dos gestores públicos.

Outra constatação que o conjunto de itens permitiu identificar foi que os princípios de participação e responsabilização obtiveram as menores cargas fatoriais, corroborando com a literatura que não há uma participação e responsabilização efetiva no setor público, ambas precisam ser desenvolvidas ou aprimoradas e que ambos os princípios estão intimamente relacionados no fator considerado, 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 prático com aplicação da análise estatística, quanto teórico. Ademais, no estudo da governança pública, os resultados finais demonstram a potencialidade da análise fatorial exploratória para avaliação dos itens, podendo dessa forma representar um importante mecanismo de aprimoramento para ajuste do instrumento de avaliação.

Verificou-se também, por meio deste estudo, que é possível utilizar uma prática consagrada no setor privado, que consiste na utilização dos princípios de governança corporativa para avaliar o nível de gestão nas organizações, no setor público. A utilização dos princípios demonstrou ser uma ferramenta eficaz para identificar as dimensões de governança pública, bem como quais aspectos podem ser aprimorados ou desenvolvidos para melhorar as práticas de gestão a partir do instrumento desenvolvido neste trabalho.

As limitações do estudo consistiram na utilização dos dados divulgados nos *sites* das prefeituras e ter avaliado apenas o poder executivo municipal. Sugere-se outros estudos mais aprofundados que possam avaliar outras esferas do setor público e utilizar outras metodologias de obtenção de dados e informações, como aplicação de questionários e entrevistas para a triangulação da análise dos resultados. Além da utilização de outros modelos estatísticos de mensuração como por exemplo, a Teoria da Resposta ao Item (TRI). Nesse sentido, poder-se-ia utilizar o modelo da TRI para uma análise mais robusta dos resultados, inclusive, utilizando o modelo politômico. Por fim, sugere-se a ampliação do conjunto de itens, dos princípios elencados de forma a aprimorar o instrumento, e do número de observações para serem coletadas, expandindo a análise para outras regiões do Brasil. Desta forma, o desenvolvimento de um modelo capaz de avaliar e medir estes fatores é de suma importância e configura-se em um campo de oportunidades para novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

- Agência Brasil. 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. (2013). Public sector governance and accountability. In *Critical Perspectives on Accounting 24*, (7-8), 479-487.
- Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. D. 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*, 49(3), 643-675.
- Bao, G., Wang, X., Larsen, G. L., & Morgan, D. F. (2013). Beyond new public governance: A value-based global framework for performance management, governance, and leadership. *Administration & Society*, 45(4), 443-467.
- Barako, D.G. and Brown, A.M. (2008). Corporate social reporting and board representation: evidence from the kenyan banking sector. *Journal of Management & Governance*, 12(4), 309.
- Barbosa, L. B. (2013) Lei orgânica do Município, competências municipais e os efeitos práticos e econômicos. 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. D. M. (2014). Transparência fiscal eletrônica nos municípios do Estado do Paraná: avaliação do índice de transparência e as possíveis relações nesse processo.
- Beuren, I. M., & Söthe, A. (2009). A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 98-120.
- Biermann, F., & Gupta, A. (2011). Accountability and legitimacy in earth system governance: A research framework. *Ecological Economics*, 70, 1856–1864.
- Bobbio, N. (2019). Democracia y pluralismo. *Inicio*, 8(1-2), 127-137.
- Bovaird, T. (2005). Public governance: balancing stakeholder power in a networksociety. *International Review of Administrative Sciences*, 71(2), 217-228.
- Bragante, J. R., & Ordonez, S. A. D. (2018). 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-ISSN 1984-7866*, 11(01), 365-378.
- 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. Acesso em: 15 Nov. 2019.
- Brasil. Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 15 novembro, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

- 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. Recuperado em 15 novembro, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9755.htm
- Brasil. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. (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. Recuperado em 15 novembro, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm
- Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. (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. Recuperado em 15 novembro, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm
- Bruton, GD, Peng, MW, Ahlstrom, D., Stan, C. e Xu, K. (2015). State-owned enterprises around the world as hybrid organizations. *Academy of Management Perspectives*, 29 (1), pp.92-114.
- Brunet, M., & Aubry, M. (2016). The three dimensions of a governance framework for major public projects. *International Journal of Project Management*, 34(8), 1596-1607.
- Bryman, A. (2016). *Social research methods*. Oxford university press.
- Carlei, V., Marra, A., & Pozzi, C. (2012). Public Governance, Human Capital and Environmental Outcomes: an Analysis Based on Self-Organizing Maps. *Environmental Policy and Governance*, 22(2), 116-126.
- Ceneviva, R., & Farah, M. F. S. (2012). Avaliação, informação e responsabilização no setor público. *Revista de Administração Pública*, 46(4), 993-1016.
- Christensen, T. and Laegraid, P. (2008). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67 (6), 1059 - 1066.
- Clark Williams, C. (2008). Toward a taxonomy of corporate reporting strategies. *The Journal of Business Communication* (1973), 45(3), 232-264.
- Comin, D., Ramos, F. M., Zucchi, C., Favretto, J., & Fachi, C. C. P. (2016). 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*, 15(46), 24-34.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração-12ª Edição*. McGraw Hill Brasil.
- Cruz, C. F. et. al. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176.

- Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010). 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*, 12(3).
- da Costa Mayer, A. P., de Paula Bachmann, C., Hartmann, L. B., Pereira, B. A. D., & Pinto, N. G. M. (2017). Controle patrimonial de bens imóveis com base nas dimensões de governança pública estabelecidos pela Organização International Federation Of Accountants (IFAC): um estudo de caso na ufsm. *Práticas de Administração Pública*, 1(2), 17-30.
- da Silva, P. S. T., Monte-Mor, D. S., & dos Santos Rodrigues, V. R. (2019). A influência do nível de transparência da gestão pública na quantidade de disclosure informacional dos municípios capixabas. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(3), 18-31.
- Da Silva, R. M., Senna, E. T. P., & Junior, O. F. L. (2015). Plataformas logísticas: dimensões e atributos da governança. *Revista de Administração FACES Journal*, 13(4).
- Das, D., & Otwin, M. (2012). *Challenges of policing democracies: A world perspective*. Routledge.
- De Contabilidade, C. F. (1993). Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx. Acesso em 15 nov 2019.
- De Oliveira, E. C., da Silva, A. C. B., da Silva, V., & Campelo, K. S. (2019). Disclosure Nos Portais De Transparência Públicos: um estudo sob a ótica da Lei de Acesso à Informação, Transparência Fiscal, e Governança Pública/Disclosure In Public Transparency Portals: a study from the perspective of the Access to Information Act, Fiscal Transparency and Public Governance. *Brazilian Journal of Development*, 5(6), 5257-5284.
- Den Heyer, G. (2011). New public management: A strategy for democratic police reform in transitioning and developing countries. *Policing: An International Journal of Police Strategies & Management*, 34(3), 419-433.
- Favreto, E. K., Alves, F. S., Silva, J. C., & Melo, M. T. (2016). Contabilidade aplicada ao setor público: uma análise da prestação de contas como instrumento de autoavaliação institucional. *Revista Ambiente: Gestão e Desenvolvimento*, 9(2), 40-57.
- Federal, S. (1988). Constituição. *Brasília (DF)*.
- Ferreira, P. L. (2000). Estatística multivariada aplicada.
- Freitas, M. M; Silva, L. C.; Vicente, E. F. R.; Rosa, F. S. (2019). The evolution of the public governance concept: the technological future. *Anais do III Congresso Internacional de Desempenho no Setor Público*. Disponível em: < <http://www.cidesp.com.br/index.php/Icidesp/3cidesp/paper/view/701/365>> Acesso 15 out. 2019.
- Furquim, T. D. A. (2004). Fatores motivadores de uso de site web: um estudo de caso. *Ciência da informação*, 33(1), 48-54.
- Gibbins, M., Richardson, A., & Waterhouse, J. (1990). The management of corporate financial disclosure: opportunism, ritualism, policies, and processes. *Journal of accounting research*, 28(1), 121-143.

- Gonçalves, M. (2011). Ética na Administração Pública: algumas considerações. *Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV*, (89).
- Grossi, G., Papenfuß, U., & Tremblay, M. S. (2015). Corporate governance and accountability of state-owned enterprises: relevance for science and society and interdisciplinary research perspectives. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), pp.274-285.
- Grossi, G. and Newberry, S. (2009). Theme: whole-of-government accounting: international trends. *Public Money and Management*, 29(4) 209 – 213.
- Gruber, J. (2005). *Public finance and public policy*. Macmillan.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Bookman Companhia Ed.
- Hirigoyen, G., & Laouer, R. (2013). Convergence of corporate and public governance: insights from board process view. *Sage Open*, 3(2), 2158244013494384.
- Hyndman, N., & Liguori, M. (2016). Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape. *Financial Accountability & Management*, 32(1), 5-32.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public*, 69, 1–4.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2015). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/CMPGPT.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015). *O que é Governança Corporativa?* Disponível em: <<https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>> Acesso em 15 nov 2019.
- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the Public Sector: a Governing Body Perspective*. Disponível em: <<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- Iudícibus, S. D. (2014). Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Jacob, A. D. M. (2015). Plano de contas aplicado ao setor público: desafios e benefícios.
- Jacques, F. V. S., Quintana, A. C., & Macagnan, C. B. (2013). Transparência em municípios da região sul do Brasil.
- Jornal Opção. 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. (2006). E-government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: Do the best practitioners employ the best practices? *The American Review of Public Administration*, 36(3), 301-322.

- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479-499.
- Khodachek, I., & Timoshenko, K. (2018). Russian central government budgeting and public sector reform discourses: Paradigms, hybrids, and a “third way”. *International Journal of Public Administration*, 41(5-6), 460-477.
- Krahmann, E. (2003). Conceptualizing security governance. *Cooperation and conflict*, 38(1), 5-26.
- Kuruppu, C., Adhikari, P., Gunarathna, V., Ambalangodage, D., Perera, P., & Karunarathna, C. (2016). Participatory budgeting in a Sri Lankan urban council: A practice of power and domination. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 1-17.
- Lapsley, I. (2009). New public management: the cruellest invention of the human spirit?. *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Larsen, G. L. (2008). Emerging governance at the edge of constrained federalism: Public administrators at the frontier of democracy (Doctoral dissertation). Portland State University, Portland, Recuperado de: <http://gradworks.umi.com/33/43/3343771.html>
[Google Scholar](#)
- Limberger, T. (2007). Transparência administrativa e novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito a ser informado e o princípio democrático. *Revista de Direito Administrativo*, 244, 248-263.
- Lynn Jr, L. E., & Malinowska, A. (2018). How are Patterns of Public Governance Changing in the US and the EU? It's Complicated. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(1), 36-55.
- Maciel, P. J. (2013). Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. *Revista de Administração Pública-RAP*, 47(5), 1213-1242.
- Martins, E., Gelbcke, E. R., & Iudícibus, S. D. (2000). Manual de contabilidade das sociedades por ações. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. D. A., Theóphilo, C. R. (2016). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009. *Inf. Inf., Londrina*, 20(1), 162-182.
- Matias Pereira, J. (2006). *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. Atlas.
- Millard, J. (2015). Open governance systems: doing more with more. *Government Information Quarterly*.
- Mohallem, M. F., & Angélico, F. (2019). Governança de recursos compensatórios em casos de corrupção: guia de boas práticas para promover a reparação de danos à sociedade.
- Mundial, B. (2017). World Development Report 2017: Governance and the law. Washington DC: World Bank.
- Musgrave, R. A. (1959). *Theory of public finance: a study in public economy*.
- Musgrave, r., & Musgrave, P. (1980). *Finanças Públicas: Teoria e Prática* Editora Campus-Edusp. São Paulo.

- Nederhand, J., Klijn, E. H., van der Steen, M., & van Twist, M. (2019). The governance of self-organization: Which governance strategy do policy officials and citizens prefer? *Policy Sciences*, 52(2), 233-253.
- Niyama, J. K., & Gomes, A. L. O. (1996). Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. In *Congresso Brasileiro de Contabilidade* (Vol. 15).
- O'donnell, G. (1991). Democracia delegativa. *Novos estudos*, 31(92), 25-40.
- Oecd (2015). *Principles of Corporate Governance*, Paris: Oecd Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882> -Acesso 2 Dez. 2019.
- Oliveira, A. G. D., & Pisa, B. J. (2015). IGovP: índice de avaliação da governança pública-instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. *Revista de Administração Pública*, 49(5), 1263-1290.
- Osborne, S. P. (2006). The New Public Governance? *Public Management Review*, 8(3), 377-387.
- Pasquino, G. (2009). *Nuovo corso di scienza politica*. Il mulino.
- Peixe, B. C. S. (2002). *Finanças Públicas: controladoria governamental: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Juruá.
- Pereira, F.N., Filho, C.A., Quelhas, O., Bonina, N., Vieira, J., Marques, V. (2017). New public management and New public governance: A conceptual analysis comparison. *Espacios*. 38(6)
- Pisa, B. J. (2014). *Uma proposta para o desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública (IGovP): instrumento de planejamento e desenvolvimento do estado* (Master's thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).
- Prabhakar, R. (2019). Corporate Governance. *Britannica Academic*. Encyclopædia Britannica. Disponível em: <http://academic-eb-britannica.ez22.periodicos.capes.gov.br/levels/collegiate/article/corporate-governance/600883>> Acesso 2 Set. 2019.
- Pyun, H. O., & Gamassou, C. E. (2018). Looking for Public Administration Theories?. *Public Organization Review*, 18(2), 245-261.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Rodrigues, G. M. (2013). Indicadores de “transparência ativa” em instituições públicas: análise dos portais de universidades públicas federais | "Active transparency" indicators in public institutions. *Liinc em Revista*, 9(2).
- Sartes, L. M. A., & Souza-Formigoni, M. L. O. D. (2013). Avanços na psicometria: da teoria clássica dos testes à teoria de resposta ao item. *Psicologia: Reflexão e Crítica*, 26(2), 241-250.
- Shaoul, J., Stafford, A., Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 213-229.

- Silveira, L. Órgãos devem manter regimento interno atualizado, alerta CGE. Disponível em: <<http://www.controladoria.mt.gov.br/-/7658612-orgaos-devem-manter-regimento-interno-atualizado-alerta-cge>> Acesso 13 fev. 2020.
- Smyth, S. (2012). Contesting public accountability: A dialogical exploration of accountability and social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 230-243.
- Sørensen, E., & Torfing, J. (2017). Metagoverning collaborative innovation in governance networks. *The American Review of Public Administration*, 47(7), 826-839.
- Styhre, A. (2018). Corporate Governance Varieties: Locke and Hegel's philosophy of right and the roots of corporate governance traditions. *International Journal of Organizational Analysis*, 26(3), 582-598.
- Trindade, J. R. B. (2006). Dívida pública e teoria do crédito em Marx: elementos para análise das finanças do estado capitalista. *Curitiba: UFPR*.
- Torres, R. L. (2005). O princípio da transparência no direito financeiro. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, 8, 133-156.
- Verhoest, K., Van Thiel, S, Bouckaert, G. & Laegreid, P. (2012) (Edit.) *Government Agencies. Practices a lessons from 30 countries*.
- Vicente, E. F. R., & de Oliveira Scheffer, E. (2014). Governança e Internet: um estudo de caso sobre a divulgação de dados da Administração Pública sob a ótica dos princípios da governança pública. *Universitas: Gestão e TI*, 3(2).
- Wilson, J. Q. (1989). *Bureaucracy: What government agencies do and why they do it*. New York: Basic Books.
- Zorzal, L., & Rodrigues, G. M. (2015). Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. *Informação & Informação*, 20(3), 113-146.

APÊNDICE

APÊNDICE 1- População da Pesquisa

Estado	Número (em população)	Município	População
PR	1	Curitiba	1.933.105
PR	2	Londrina	569.733
PR	3	Maringá	423.666
PR	4	Ponta Grossa	351.736
PR	5	Cascavel	328.454
PR	6	São José dos Pinhais	323.340
PR	7	Foz do Iguaçu	258.532
PR	8	Colombo	243.726
PR	9	Guarapuava	181.504
PR	10	Paranaguá	154.936
PR	11	Araucária	143.843
PR	12	Toledo	140.635
PR	13	Apucarana	134.996
PR	14	Pinhais	132.157
PR	15	Campo Largo	132.002
PR	16	Arapongas	123.027
PR	17	Almirante Tamandaré	118.623
PR	18	Piraquara	113.036
PR	19	Umuarama	111.557
PR	20	Cambé	106.533
PR	21	Fazenda Rio Grande	100.209
PR	22	Sarandí	96.688
PR	23	Campo Mourão	94.859
PR	24	Francisco Beltrão	91.093
PR	25	Paranavaí	88.374
PR	26	Pato Branco	82.881
PR	27	Cianorte	82.620
PR	28	Telêmaco Borba	78.974
PR	29	Castro	71.484
PR	30	Rolândia	66.580
PR	31	Irati	60.727
PR	32	União da Vitória	57.517
PR	33	Ibiporã	54.558
PR	34	Marechal Cândido Rondon	52.944
PR	35	Prudentópolis	52.241
PR	36	Palmas	50.986
PR	37	Lapa	48.163
PR	38	Cornélio Procópio	47.845
PR	39	São Mateus do Sul	46.261
PR	40	Medianeira	46.198
PR	41	Santo Antônio da Platina	45.993
PR	42	Campina Grande do Sul	43.288
PR	43	Paiçandu	41.281
PR	44	Dois Vizinhos	40.641
PR	45	Jacarezinho	39.378
PR	46	Guaratuba	37.067
PR	47	Marialva	35.496
PR	48	Jaguariaíva	34.857
PR	49	Matinhos	34.720
PR	50	Mandaguari	34.400
PR	51	Rio Negro	34.170
PR	52	Quedas do Iguaçu	34.103

PR	53	Palmeira	33.877
PR	54	Assis Chateaubriand	33.362
PR	55	Guaira	33.119
PR	56	Rio Branco do Sul	32.397
PR	57	Pinhão	32.391
PR	58	Imbituva	32.564
PR	59	Laranjeiras do Sul	32.073
PR	60	Ivaiporã	31.984
PR	61	Palotina	31.846
PR	62	Bandeirantes	31.367
PR	63	Ibaiti	31.364
PR	64	Pitanga	30.310
PR	65	Campo Magro	29.318
PR	66	Goioerê	28.884
PR	67	Itaperuçu	28.634
PR	68	Arapoti	28.115
PR	69	Nova Esperança	27.904
PR	70	São Miguel do Iguaçu	27.452
PR	71	Pontal do Paraná	27.284
PR	72	Mandirituba	26.869
PR	73	Reserva	26.715
PR	74	Santa Helena	26.490
PR	75	Astorga	26.111
PR	76	Piraí do Sul	25.463
PR	77	Cambará	25.360
PR	78	Colorado	24.012
PR	79	Quatro Barras	23.559
PR	80	Santa Terezinha de Itaipu	23.465
PR	81	Carambeí	23.415
PR	82	Loanda	23.086
PR	83	Mandaguaçu	22.819
PR	84	Ortigueira	22.141
PR	85	Altônia	22.056
PR	86	Jandaia do Sul	21.176
PR	87	Siqueira Campos	21.016
PR	88	Ubiratã	21.013
PR	89	Cruzeiro do Oeste	20.932
PR	90	Coronel Vivida	20.734
PR	91	Tibagi	20.522
PR	92	Santo Antônio do Sudoeste	20.166
PR	93	Andirá	20.031
PR	94	Wenceslau Braz	19.414
PR	95	Sengés	19.327
PR	96	Chopinzinho	19.254
PR	97	Ampére	19.152
PR	98	Capanema	19.124
PR	99	Quitandinha	19.049
PR	100	Antonina	18.980
PR	101	Cruz Machado	18.708
PR	102	Contenda	18.584
PR	103	Cafelândia	18.120
PR	104	Matelândia	17.943
PR	105	Cerro Azul	17.779
PR	106	Terra Roxa	17.481
PR	107	Faxinal	17.251
PR	108	Terra Boa	17.094
PR	109	Corbélia	17.071
PR	110	Realeza	16.922

PR	111	Tijucas do Sul	16.868
PR	112	Terra Rica	16.789
PR	113	Mangueirinha	16.714
PR	114	Clevelândia	16.559
PR	115	Morretes	16.406
PR	116	Bituruna	16.389
PR	117	Sertanópolis	16.369
PR	118	Tapejara	16.205
PR	119	Candói	15.979
PR	120	Capitão Leônidas Marques	15.780
PR	121	Bela Vista do Paraíso	15.397
PR	122	Rio Azul	15.236
PR	123	Ipiranga	15.172
PR	124	São João do Triunfo	15.120
PR	125	Assaí	15.119
PR	126	Curiúva	15.101
PR	127	Cândido de Abreu	15.018
PR	128	Rebouças	14.899
PR	129	Tamarana	14.797
PR	130	Salto do Lontra	14.785
PR	131	Alto Paraná	14.770
PR	132	Santa Izabel do Oeste	14.659
PR	133	Marmeleiro	14.367
PR	134	Carlópolis	14.320
PR	135	Campina da Lagoa	14.202
PR	136	Engenheiro Beltrão	14.000
PR	137	Peabiru	13.996
PR	138	Araruna	13.970
PR	139	Iporã	13.926
PR	140	Ivaí	13.879
PR	141	Paraíso do Norte	13.830
PR	142	General Carneiro	13.710
PR	143	Mallet	13.630
PR	144	Jaguapitã	13.620
PR	145	Manoel Ribas	13.502
PR	146	Planalto	13.479
PR	147	Cantagalo	13.317
PR	148	Rio Bonito do Iguaçu	13.269
PR	149	Turvo	13.215
PR	150	Nova Londrina	13.213
PR	151	Palmital	13.172
PR	152	Mamborê	13.132
PR	153	Imbaú	13.111
PR	154	Ribeirão do Pinhal	13.029
PR	155	Bocaiuva do Sul	12.944
PR	156	Balsa Nova	12.941
PR	157	Porecatu	12.914
PR	158	Piên	12.746
PR	159	Cidade Gaúcha	12.652
PR	160	Jataizinho	12.588
PR	161	Guaraniaçu	12.472
PR	162	Teixeira Soares	12.367
PR	163	Querência do Norte	12.206
PR	164	Moreira Sales	12.121
PR	165	Três Barras do Paraná	12.040
PR	166	Santa Fé	12.037
PR	167	Itapejara d'Oeste	11.964
PR	168	Joaquim Távora	11.908

PR	169	Ventania	11.892
PR	170	Céu Azul	11.765
PR	171	Santa Mariana	11.724
PR	172	Barbosa Ferraz	11.568
PR	173	Nova Laranjeiras	11.554
PR	174	Paranacity	11.472
PR	175	Alvorada do Sul	11.406
PR	176	Jardim Alegre	11.328
PR	177	Uraí	11.314
PR	178	Pérola	11.234
PR	179	Itaipulândia	11.176
PR	180	São Jerônimo da Serra	11.170
PR	181	Inácio Martins	11.125
PR	182	Primeiro de Maio	11.123
PR	183	São Pedro do Ivaí	10.981
PR	184	Centenário do Sul	10.827
PR	185	Missal	10.702
PR	186	Ribeirão Claro	10.668
PR	187	Mauá da Serra	10.601
PR	188	Florestópolis	10.548
PR	189	Nova Prata do Iguaçu	10.548
PR	190	Nova Aurora	10.472
PR	191	Mariluz	10.345
PR	192	Barracão	10.275
PR	193	São João	10.241
PR	194	São João do Ivaí	10.219
PR	195	Catanduvas	10.189
PR	196	Iretama	10.169
PR	197	Santa Tereza do Oeste	10.139
RS	1	Porto Alegre	1.483.771
RS	2	Caxias do Sul	510.906
RS	3	Canoas	346.616
RS	4	Pelotas	342.405
RS	5	Santa Maria	282.123
RS	6	Gravataí	281.519
RS	7	Viamão	255.224
RS	8	Novo Hamburgo	246.748
RS	9	São Leopoldo	236.835
RS	10	Rio Grande	211.005
RS	11	Alvorada	210.305
RS	12	Passo Fundo	203.275
RS	13	Sapucaia do Sul	141.075
RS	14	Santa Cruz do Sul	130.416
RS	15	Cachoeirinha	130.293
RS	16	Uruguaiana	126.970
RS	17	Bagé	121.143
RS	18	Bento Gonçalves	120.454
RS	19	Erechim	105.862
RS	20	Guaíba	98.143
RS	21	Lajeado	84.014
RS	22	Ijuí	83.475
RS	23	Esteio	83.202
RS	24	Cachoeira do Sul	82.201
RS	25	Sapiranga	81.734
RS	26	Santo Ângelo	77.593
RS	27	Santana do Livramento	77.027
RS	28	Alegrete	73.589
RS	29	Santa Rosa	73.254

RS	30	Farrroupilha	72.331
RS	31	Venâncio Aires	71.554
RS	32	Campo Bom	66.712
RS	33	Camaquã	66.261
RS	34	Vacaria	66.218
RS	35	Montenegro	65.264
RS	36	Carazinho	62.110
RS	37	São Gabriel	62.105
RS	38	Cruz Alta	60.299
RS	39	São Borja	60.282
RS	40	Parobé	58.272
RS	41	Taquara	57.466
RS	42	Canguçu	56.045
RS	43	Capão da Canoa	53.049
RS	44	Tramandaí	51.715
RS	45	Estância Velha	50.022
RS	46	Santiago	49.425
RS	47	Osório	45.994
RS	48	Canela	44.998
RS	49	Marau	44.161
RS	50	Panambi	43.667
RS	51	São Lourenço do Sul	43.582
RS	52	Santo Antônio da Patrulha	42.894
RS	53	Eldorado do Sul	41.285
RS	54	Charqueadas	40.789
RS	55	Rosário do Sul	39.422
RS	56	Torres	38.732
RS	57	Dom Pedrito	38.461
RS	58	Rio Pardo	38.275
RS	59	Itaqui	37.620
RS	60	Portão	37.079
RS	61	Igrejinha	36.899
RS	62	Gramado	36.232
RS	63	Garibaldi	35.070
RS	64	Estrela	34.116
RS	65	Caçapava do Sul	33.624
RS	66	São Luiz Gonzaga	33.468
RS	67	Palmeira das Missões	33.303
RS	68	Teutônia	33.232
RS	69	Dois Irmãos	32.671
RS	70	Candelária	31.365
RS	71	Frederico Westphalen	31.313
RS	72	Soledade	31.002
RS	73	Flores da Cunha	30.745
RS	74	Carlos Barbosa	29.833
RS	75	Santa Vitória do Palmar	29.676
RS	76	Triunfo	29.538
RS	77	Nova Santa Rita	29.300
RS	78	Três Coroas	28.220
RS	79	Lagoa Vermelha	27.807
RS	80	São José do Norte	27.568
RS	81	Nova Prata	27.257
RS	82	Vera Cruz	26.863
RS	83	Taquari	26.862
RS	84	Jaguarão	26.680
RS	85	Veranópolis	26.241
RS	86	Encruzilhada do Sul	25.877
RS	87	Guaporé	25.727

RS	88	São Sebastião do Caí	25.685
RS	89	Capão do Leão	25.354
RS	90	Sarandi	24.489
RS	91	Ivoti	24.293
RS	92	São Jerônimo	24.248
RS	93	Tapejara	24.111
RS	94	Tupanciretã	23.948
RS	95	Três de Maio	23.906
RS	96	Três Passos	23.906
RS	97	São Sepé	23.621
RS	98	Imbé	22.800
RS	99	Encantado	22.706
RS	100	Quaraí	22.687
RS	101	São Francisco de Paula	21.710
RS	102	Nova Hartz	21.615
RS	103	São Marcos	21.556
RS	104	Nova Petrópolis	21.353
RS	105	Rolante	21.349
RS	106	Butiá	20.941
RS	107	Arroio do Meio	20.805
RS	108	Piratini	20.663
RS	109	Ibirubá	20.350
RS	110	Horizontina	19.329
RS	111	Júlio de Castilhos	19.293
RS	112	São Francisco de Assis	18.335
RS	113	Arroio Grande	18.293
RS	114	Não-Me-Toque	17.624
RS	115	Serafina Corrêa	17.502
RS	116	Tapes	17.300
RS	117	Agudo	16.461
RS	118	Xangri-lá	16.408
RS	119	Sananduva	16.270
RS	120	Cidreira	16.254
RS	121	Getúlio Vargas	16.212
RS	122	São Pedro do Sul	16.198
RS	123	Giruá	16.004
RS	124	Restinga Seca	15.789
RS	125	Espumoso	15.588
RS	126	Dom Feliciano	15.414
RS	127	Sobradinho	14.967
RS	128	Santo Cristo	14.257
RS	129	Arroio dos Ratos	14.151
RS	130	Cerro Largo	14.133
RS	131	Balneário Pinhal	14.068
RS	132	Bom Princípio	14.055
RS	133	Santo Augusto	13.885
RS	134	Feliz	13.547
RS	135	Barra do Ribeiro	13.491
RS	136	Tenente Portela	13.485
RS	137	Crissiumal	13.448
RS	138	Arroio do Tigre	13.373
RS	139	Antônio Prado	13.050
RS	140	Mostardas	12.804
RS	141	Cacequi	12.561
RS	142	Salto do Jacuí	12.449
RS	143	Cruzeiro do Sul	12.348
RS	144	Bom Retiro do Sul	12.328
RS	145	Pinheiro Machado	12.271

RS	146	Cerro Grande do Sul	12.239
RS	147	Capela de Santana	11.940
RS	148	Vale do Sol	11.78
RS	149	Nonoai	11.695
RS	150	Redentora	11.549
RS	151	Roca Sales	11.393
RS	152	Bom Jesus	11.349
RS	153	Palmares do Sul	11.318
RS	154	Terra de Areia	11.204
RS	155	Barros Cassal	11.199
RS	156	Três Cachoeiras	11.053
RS	157	Jaguari	10.848
RS	158	Seberi	10.750
RS	159	Ronda Alta	10.601
RS	160	Tapera	10.584
RS	161	Arvorezinha	10.424
RS	162	Fontoura Xavier	10.304
RS	163	Porto Xavier	10.246
RS	164	Santo Antônio das Missões	10.175
RS	165	Sinimbu	10.172
RS	166	Planalto	10.084
RS	167	Arroio do Sal	10.065
SC	1	Joinville	590.466
SC	2	Florianópolis	500.973
SC	3	Blumenau	357.199
SC	4	São José	246.586
SC	5	Chapecó	220.367
SC	6	Itajaí	219.536
SC	7	Criciúma	215.186
SC	8	Jaraguá do Sul	177.697
SC	9	Palhoça	171.797
SC	10	Lages	157.544
SC	11	Balneário Camboriú	142.295
SC	12	Brusque	134.723
SC	13	Tubarão	105.686
SC	14	São Bento do Sul	84.507
SC	15	Camboriú	82.989
SC	16	Navegantes	81.475
SC	17	Caçador	78.595
SC	18	Concórdia	74.641
SC	19	Rio do Sul	71.061
SC	20	Gaspar	69.639
SC	21	Indaial	69.425
SC	22	Biguaçu	68.481
SC	23	Araranguá	68.228
SC	24	Itapema	65.312
SC	25	Içara	56.421
SC	26	Mafra	56.292
SC	27	Canoinhas	54.401
SC	28	Videira	53.065
SC	29	São Francisco do Sul	52.721
SC	30	Xanxerê	50.982
SC	31	Laguna	45.814
SC	32	Guaramirim	44.819
SC	33	Imbituba	44.853
SC	34	Timbó	44.238
SC	35	Rio Negrinho	42.302
SC	36	São Miguel do Oeste	40.482

SC	37	Curitibanos	39.745
SC	38	Tijucas	38.407
SC	39	Araquari	38.129
SC	40	São João Batista	37.424
SC	41	Fraiburgo	36.443
SC	42	Campos Novos	36.244
SC	43	Porto União	35.398
SC	44	Braço do Norte	33.450
SC	45	Pomerode	33.447
SC	46	Penha	32.531
SC	47	Sombrio	30.374
SC	48	Joaçaba	30.118
SC	49	Barra Velha	29.168
SC	50	Xaxim	28.706
SC	51	São Joaquim	26.952
SC	52	Forquilha	26.793
SC	53	Maravilha	25.762
SC	54	Ituporanga	25.086
SC	55	Capivari de Baixo	24.871
SC	56	São Lourenço do Oeste	24.076
SC	57	Guabiruba	23.832
SC	58	Santo Amaro da Imperatriz	23.245
SC	59	Balneário Piçarras	23.147
SC	60	Garopaba	23.078
SC	61	Orleans	22.912
SC	62	Capinzal	22.848
SC	63	Herval d'Oeste	22.606
SC	64	Itaiópolis	21.669
SC	65	Porto Belo	21.388
SC	66	Schroeder	21.365
SC	67	Urussanga	21.268
SC	68	Itapoá	20.576
SC	69	Pinhalzinho	20.313
SC	70	Jaguaruna	20.024
SC	71	Bombinhas	19.769
SC	72	Papanduva	19.320
SC	73	Três Barras	19.275
SC	74	Ibirama	18.950
SC	75	Otacílio Costa	18.744
SC	76	Taió	18.395
SC	77	Garuva	18.145
SC	78	Abelardo Luz	17.904
SC	79	Morro da Fumaça	17.796
SC	80	Seara	17.541
SC	81	Pouso Redondo	17.453
SC	82	Presidente Getúlio	17.471
SC	83	Massaranduba	16.916
SC	84	Itapiranga	16.872
SC	85	Santa Cecília	16.830
SC	86	Cocal do Sul	16.684
SC	87	Palmitos	16.169
SC	88	Corupá	15.909
SC	89	Dionísio Cerqueira	15.498
SC	90	Lauro Muller	15.244
SC	91	Nova Veneza	15.166
SC	92	Nova Trento	14.549
SC	93	Governador Celso Ramos	14.471
SC	94	Ilhota	14.184

SC	95	Siderópolis	14.007
SC	96	São José do Cedro	13.829
SC	97	São Ludgero	13.410
SC	98	Balneário Arroio do Silva	13.071
SC	99	Turvo	12.899
SC	100	Luiz Alves	12.859
SC	101	Correia Pinto	12.795
SC	102	Balneário Rincão	12.760
SC	103	Sangão	12.678
SC	104	Canelinha	12.240
SC	105	Lontras	12.130
SC	106	Lebon Régis	10.207
SC	107	Campo Alegre	11.978
SC	108	Mondaí	11.742
SC	109	Rio dos Cedros	11.676
SC	110	Benedito Novo	11.652
SC	111	Ponte Serrada	11.593
SC	112	Rodeio	11.551
SC	113	Gravatal	11.501
SC	114	Urubici	11.235
SC	115	São Carlos	11.281
SC	116	Irineópolis	11.222
SC	117	Cunha Porã	11.086
SC	118	Balneário Gaivota	10.979
SC	119	Agrolândia	10.864
SC	120	Catanduvas	10.861
SC	121	Balneário Barra do Sul	10.795
SC	122	Apiúna	10.743
SC	123	Faxinal dos Guedes	10.667
SC	124	Irani	10.419
SC	125	Jacinto Machado	10.416
SC	126	Imaruí	10.135
SC	127	Pescaria Brava	10.091
SC	128	Guaraciaba	10.090
SC	129	Alfredo Wagner	10.036