

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO COMO
MECANISMO DE MINIMIZAÇÃO DE CONFLITOS DE AGÊNCIA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Porto Alegre

2021

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO COMO
MECANISMO DE MINIMIZAÇÃO DE CONFLITOS DE AGÊNCIA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Tese apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor em
Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

Porto Alegre

2021

O77i Ortiz, Aldo Cesar da Silva.
Informações geradas pela contabilidade de gestão como mecanismo de minimização de conflitos de agência na administração pública / por Aldo Cesar da Silva Ortiz. – 2021.
140 f. : il. ; 30 cm.

Tese (doutorado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, RS, 2021.
“Orientador: Dr. Carlos Alberto Diehl”.

1. Conflito de agência. 2. Contabilidade de gestão. 3. Divulgação de informações. 4. Administração pública. 5. Governança. I. Título.

CDU: 657.05:35

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO COMO
MECANISMO DE MINIMIZAÇÃO DE CONFLITOS DE AGÊNCIA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Tese apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor em
Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Aprovado em 29/07/2021

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl (Orientador) – UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – UNISINOS

Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves – UNISINOS

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos – UFMS

Prof. Dr. Luiz Henrique Figueira Marquezan – UFMS

Prof. Dr. Cristiano Machado Costa (Coordenador Executivo do PPGCC) – UNISINOS

Duvido se alguém não tenha alguma reclamação ou lembranças de sua infância. Os pontos positivos são muito maiores que os negativos, mas algo me intrigava nesses pontos negativos. Apesar de todas as limitações dele, guardo na lembrança uma lição que meu pai fez questão de deixar claro a mim: ele se lamentava grandemente por ter abandonado os estudos devido a bebida e a curtição. Ele sempre foi um cara que admirava a educação, e acima de tudo admirava quem se tornava alguém na vida através da educação. Na profissão dele (Militar) ele dizia que o estudo o faria coronel, comandante entres outras patentes da carreira militar, mas a falta minou todos seus sonhos. Essa é uma história muito mais longe que ao contá-la tira muitas lágrimas dos olhos dele.

Como sou o primogênito, hoje eu entendo que ele depositou em mim todos esses sonhos, até ai natural, pois normalmente é isso que acontece da relação pai e filho, mas eu sempre notava algo diferente. Desde sempre, ele acompanhava meus estudos e sempre com o ditado “estuda para ser alguém na vida” ele tomava a tabuada umas três vezes por dia, assim como os ditados em vários momentos também, em diversas vezes eu chegava da escola cansado de estudar e querendo brincar com meus amigos na rua ele vinha o mesmo ditado de sempre e eu tinha que estudar. Ele tem três filhos, e ele tinha esse comportamento com os três? Não era só comigo! E tal situação foi me dando um descontentamento, até eu entender que a pedagogia do meu pai era somente para o meu bem. Ahhh meu pai como eu te amo.

Essa lição, aprendida na dor do meu pai, tem me servido como orientação quando dúvidas me assolam sobre qual caminho seguir. Com toda certeza ela me serve como uma boa lembrança expressada nas palavras de um homem com instrução primária, mas com um conhecimento superior vindo da experiência de vida até certo ponto amarga, mas que teve seu valor.

Por fim, essa lição de vida sempre me fez lembrar da importância do conhecimento adquirido também pela educação. Uma pessoa simples que usou da simplicidade de suas palavras para ajudar a escrever a história de um filho.

Por tudo isso, e tantas outras lições, este trabalho que é fruto de 36 anos de caminhada na estrada do conhecimento é também teu, papai!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus e à Nossa Senhora Mãe de Deus padroeira da cidade de Porto Alegre, que, em todos os momentos, foi onde encontrei amparo e estiveram junto a mim, nas viagens e nos momentos em que estive sozinho, com o sentimento de que seria muito difícil a conclusão deste sonho, nos estudos e nos dias vividos em São Leopoldo e Porto Alegre/RS.

Ao meu querido filho Olavo, por completar minha vida sendo um grande motivador para que eu concluísse este trabalho, pois, por muitas vezes, a minha ausência o machucou e espero que um dia ele entenda que foi necessário.

À minha eterna companheira Eden Cristina. Sim, ela foi amiga, confidente, administradora, representante, compreensiva, mãe e pai muitas vezes, ao mesmo tempo. E com todo seu amor me apoiou integralmente nesses últimos quatro anos.

Aos meus amados pais e a meus queridos irmãos, obrigado por sempre acreditarem e apoiarem meus sonhos.

Aos meus sobrinhos, Victor Hugo, Fernanda e Emily, e os afilhados Adriano Robson, Hiago, Maria Júlia e Adriana Eliza, espero, com essa conquista, poder motivá-los a lutar pelos seus sonhos.

Aos grandes amigos no momento em que fui contaminado pela covid-19, momento este em que tive grande medo de não conseguir escrever este agradecimento. Estiveram comigo sem se importar com o perigo da contaminação: Elaine, Maria, Denis, Cristiane, Kariny, e meu irmão João Nei. Meu muito obrigado a vocês!

Ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, que não se limitou somente em ser mais um orientador; foi aquele misto de pai, irmão, melhor amigo, confidente que, em todos os momentos nesse processo de qualificação, nunca deixou que eu me sentisse sozinho. E aqui registro também que, em todo meu isolamento devido à covid-19, mesmo estando na Espanha, você, Diehl, nunca me deixou sozinho. Lembro de todas as suas ligações e as palavras de motivação. A palavra de ordem é gratidão! Gratidão por tudo: pela oportunidade de aprender e de me espelhar em você. Com certeza, tu és o professor que sempre desejei ser. Muito obrigado.

Aos membros da banca de exame de qualificação, professores Tiago, Clovis e Luiz Renda, pelas contribuições que auxiliaram a melhorar este estudo.

Aos professores do Doutorado em Ciências Contábeis da Unisinos, pela oportunidade de aprender com vocês, em especial aos professores Ernani Ott, Clóvis Kronbauer, Clea Macagnan e Tiago Alves.

Aos amigos que ganhei na realização do Doutorado, Ramão, José Ricarte, Fernanda, Fátima, Vanusa, Ezequiel, Elizangela, Wander. Independentemente de qualquer coisa, já estamos na história da contabilidade na Região Centro-Oeste do Brasil. Pela quantidade de doutores em contabilidade em um momento só, isso já nos remete a um alto grau de responsabilidade, por isso, gostaria de agradecer os momentos de discussão e os laços formados nesse processo. Não deixo de citar os amigos gaúchos que estavam sempre presentes nos estudos e convívios: Sandra, Jefferson Flores, Fernando Maciel, Luiz Marquezan, Mateus Zanatta e Yuri Ribeiro. Obrigado pela amizade, companheirismo e por estarem comigo em momentos tão valiosos em nossas vidas.

Além dos amigos que conquistei neste processo, também recebi duas dádivas como irmãos: Almir Durigon e Ediléia Leite. Esse grande presente estará em meu coração para todo o sempre. Estiveram comigo em todos, eu digo todos os dias dedicados à realização deste sonho, dividindo e entendendo as angústias, apoiando e, acima de tudo, sempre torcendo e rezando por mim. Obrigado por tudo!

Aos amigos, professoras Juliana, Ana Di Renzo, Weily, Rubens, Tatiana Rosa, Ana Sebastiana, Renata Cintra e todos os demais professores do curso de Ciências Contábeis da Unemat - campus Cáceres, obrigado pela torcida e apoio.

A todos os professores da escola Deputado João Evaristo Curvo, da cidade de Jauru, pois foi ali que começou todo esse sonho de usar a educação para mudar a minha vida.

A todos os gestores e vereadores dos 22 municípios que compõem a Região Sudoeste do estado de Mato Grosso.

Agradeço profundamente a vocês que, com certeza, um dia vão parar e ler todo esse agradecimento. Alguns disseram: “Você não vai conseguir porque é negro”; “Nada haver um negro ser doutor”. Se sou doutor hoje, devo isso à sua motivação!

E, por fim, término os agradecimentos da mesma forma como comecei, pois hoje entendo que, na vida, tem um tempo para sorrir e para chorar, mas em tudo eu vejo as mãos do meu Deus a me guardar. E quanto à Nossa Senhora Mãe de Deus, eu nunca, nem em meus momentos de fraqueza espiritual, duvidei do seu poder. Eu

hoje só tenho a agradecer, minha Mãe, pelo que fazes por mim. A Deus... és a fonte de meu poder e a ti entrego toda honra e toda a glória dessa conquista.

A maior necessidade do mundo é a de homens - homens que não se comprem nem se vendam; homens que no íntimo da alma sejam verdadeiros e honestos; homens que não tenham medo de chamar o erro pelo seu nome; homens, cuja consciência seja tão fiel ao dever como a bússola o é ao polo; homens que permaneçam firmes pelo que é reto, ainda que aconteça tudo errado.

Ellen G. White

RESUMO

A pesquisa une a problemática da assimetria de informação presente na relação de agência, analisada com enfoque na relação entre o agente, executivo eleito (prefeitos), representando o principal, que é o poder legislativo (Câmara de Vereadores). Tendo como objetivo analisar a percepção da utilização das informações da contabilidade de gestão como mecanismo de minimização da assimetria informacional na relação entre os gestores municipais e o poder legislativo. Nessa linha, atribui-se o escopo diversificado de informações financeiras originadas da contabilidade de gestão (CG) como mitigador da assimetria, permitindo ao poder legislativo (PL) melhor desenvolver a fiscalização do executivo eleito, tendo como consequência melhor alinhamento entre agente e principal, papel de ferramenta da governança no setor público. Para tanto, houve uma pesquisa exploratória e descritiva, com natureza teórica do problema, problema de caráter qualitativo, com a utilização de dados coletados no ano de 2020, primários e secundários, coletados nos municípios da Região Sudoeste do estado de Mato Grosso, utilizando a técnica estatística de regressão linear múltipla para testar as hipóteses, com abordagem quantitativa. Os achados indicam que as informações geradas pela contabilidade de gestão têm o papel de ferramenta de governança e reduzem a assimetria de informação entre gestores eleitos e o legislativo no âmbito municipal. Os resultados são suficientes para entender como as informações e as ferramentas da contabilidade de gestão podem mitigar o conflito de agência existente no setor público, assim como sua utilização pode auxiliar o controle externo exercido pelo poder legislativo. Foi possível perceber também que as entidades do setor público têm foco nas divulgações de imposições legais, ou seja, informações meramente financeiras. A pesquisa contribui com a literatura, complementando-a com o entendimento, por parte das entidades do setor público pesquisadas, sobre o papel das informações geradas pela contabilidade de gestão, elemento fundamental para a redução da assimetria informacional no setor público.

Palavras-chave: Conflito de agência. Contabilidade de gestão. Divulgação de informações. Administração pública. Governança.

ABSTRACT

The research unites the problem of information asymmetry present in the agency relationship, analyzed focusing on the relationship between the agent, elected executive (mayors), representing the principal, which is the legislative power (City Council). Aiming to analyze the perception of the use of management accounting information as a mechanism to minimize informational asymmetry in the relationship between municipal managers and the legislative power. In this line, the diversified scope of financial information originated from management accounting (CG) is attributed as mitigating asymmetry, allowing the legislative power (PL) to better develop the supervision of the elected executive, resulting in better alignment between agent and principal, a role of governance tool in the public sector. For this, there was an exploratory and descriptive research, with theoretical nature of the problem, a qualitative problem, with the use of data collected in 2020, primary and secondary, collected in the municipalities of the southwest region of the state of Mato Grosso, using the statistical technique of multiple linear regression to test the hypotheses, with quantitative approach. The findings indicate that the information generated by management accounting has the role of governance tool and reduces the asymmetry of information between elected managers and the legislature at the municipal level. The results are sufficient to understand how management accounting information and tools can mitigate the existing agency conflict in the public sector, just as its use can aid the external control exercised by the legislative branch. It was also possible to realize that public sector entities focus on disclosures of legal charges, that is, purely financial information. The research contributes to the literature, complementing it with the understanding by the public sector entities surveyed about the role of information generated by management accounting, a fundamental element for the reduction of informational asymmetry in the public sector.

Key-words: Agency conflict. Management accounting. Information disclosure. Public administration. Governance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Etapas da pesquisa	30
Figura 2 - Relação entre as partes envolvidas.....	52
Figura 3 - Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso	56
Figura 4 - Screeplot das análises de componentes principais e fatorial.....	78
Figura 5 - Screeplot das análises de componentes principais e fatorial Exploratória	82
Figura 6 - Teste Comparações de Médias Pareadas	103

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Macrorregiões do Estado de Mato Grosso	66
Gráfico 2 - Cargo do respondente na entidade pública.....	67
Gráfico 3 - Anos de atuação na entidade pública.....	68
Gráfico 4 - Anos de Função Pública	68
Gráfico 5 - Concursado na Instituição Pública.....	69
Gráfico 6 - Nível de Escolaridade.....	69
Gráfico 7 - Formação acadêmica dos respondentes	70
Gráfico 8 - Participação dos municípios pesquisados	71
Gráfico 9 - Médias na Distribuição dos <i>Clusters</i>	96
Gráficos 10 a 15 - Distribuição das médias de cada grupo em cada fator.....	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos relacionados ao tema em estudo	48
Quadro 2 - Estrutura do instrumento de coleta de dados	58
Quadro 3 - Assertivas do Bloco 1 do Instrumento de Pesquisa.....	60
Quadro 4 - Assertivas do Bloco 2 do Instrumento de Pesquisa.....	61
Quadro 5 - Nomenclatura dos fatores	84
Quadro 6 - Síntese das hipóteses da pesquisa	108

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Medidas descritivas médias segundo a pontuação da escala	72
Tabela 2 - Média do grau de concordância das assertivas do Bloco 1	73
Tabela 3 - Média do grau de frequência das assertivas do Bloco 2.....	75
Tabela 4 - KMO e Teste de Bartlett's	77
Tabela 5 - Composição dos Fatores (Rotação Varimax)	80
Tabela 6 - KMO e Teste de Bartlett's do Bloco 2	81
Tabela 7 - Composição dos fatores do Bloco 2 de assertivas (Rotação Varimax)....	83
Tabela 8 - Resultado do Modelo da Regressão Linear	86
Tabela 9 - Resultado ANOVA da Regressão Linear.....	86
Tabela 10 - Coeficientes das variáveis.....	87
Tabela 11 - Resultado ANOVA do Modelo Ajustado	88
Tabela 12 - Coeficientes das variáveis Ajustado.....	89
Tabela 13 - Resultado do Modelo da Regressão Linear Bloco 2	91
Tabela 14 - Resultado ANOVA da Regressão Linear do Bloco 2.....	91
Tabela 15 - Coeficientes das variáveis do Bloco 2.....	92
Tabela 16 - Formação dos <i>Clusters</i>	93
Tabela 17 - Distribuição dos clusters, médias e desvios-padrão.....	94
Tabela 18 - Caracterização dos grupos – Cargos.....	98
Tabela 19 - Caracterização dos grupos – Relação de agência gente e principal.....	98
Tabela 20 - Caracterização dos grupos – Concursado na Instituição	99
Tabela 21 - Caracterização dos grupos – Formação acadêmica	99
Tabela 22 - Caracterização dos grupos – Tempo de Serviço Público.....	100
Tabela 23 - Ranking Médio dos <i>clusters</i> pelo Teste <i>Kruskal-Wallis</i>	102
Tabela 24 - Resultado do Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>	102

LISTA DE SIGLAS

AFE	Análise Fatorial Exploratória
CA	Conselho de Administração
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CEPA	Centro de Estudos e Pesquisas em Administração
CF	Constituição Federal
CG	Contabilidade de Gestão
CG	Controle de Gestão
Contest	Grupo de Pesquisa implementação e Controle Estratégico
OE	Orientação Empresarial
GC	Governança Corporativa
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
PL	Poder Legislativo
PPA	Plano Plurianual
NPM	<i>New Public Management</i>
RPPN	Reserva Particular do Patrimônio Nacional
SCG	Sistema de Controle de Gestão
UnB	Universidade de Brasília
Unisinos	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	18
1.1 Contextualização do tema	18
1.2 Problema de pesquisa	21
1.3 Objetivos	22
1.3.1 Geral.....	22
1.3.2 Objetivos específicos.....	22
1.4 Justificativa	22
1.4.1 Originalidade.....	23
1.4.2 Não-trivialidade.....	27
1.4.3 Contribuição.....	28
1.5 Estrutura da Tese	29
1.6 Fluxo da pesquisa	29
1.7 Delimitação do tema	31
2 REVISÃO DA LITERATURA	33
2.1 Teoria de Agência	33
2.1.1 Assimetria de Informação.....	36
2.1.2 Conflito de agência no setor público.....	37
2.2 Gestão pública	41
2.3 Administração Pública	43
2.4 Controle de gestão	44
2.5 Contabilidade de gestão no setor público	45
2.6 Estudos relacionados	47
3 PROPOSTA DE TESE E HIPÓTESES	51
4 METODOLOGIA	54
4.1 População e área de abrangência da pesquisa	55
4.2 Coleta de dados	57
4.2.1 Dados primários	57
4.3 Tratamento e análise dos dados	63
4.4 Limitações metodológicas	64
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	66
5.1 Perfil das entidades públicas da amostra	66
5.2 Análise descritiva das variáveis	71

5.2.1 Bloco 1: Estrutura da entidade pública.....	72
5.2.2 Bloco 2: Divulgação de informações da contabilidade de gestão.....	74
5.3 Análise fatorial exploratória	76
5.4 Análise de regressão linear.....	84
5.4.1 Resultados da Regressão Linear Múltipla - Bloco 1	84
5.4.2 Resultados da Regressão Linear Múltipla - Bloco 2	90
5.5 Análise de <i>cluster</i>	93
5.6 Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>.....	102
5.7 Síntese dos resultados	104
6 CONCLUSÃO	109
6.1 Limitações e oportunidades de pesquisa	111
REFERÊNCIAS.....	113
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA: VERSÃO PARA QUALIFICAÇÃO DO PROJETO DE PESQUISA.....	126
APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA	128
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	128
APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA: VERSÃO FINAL.....	129
APÊNDICE D - COMUNALIDADES DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 1 DE ASSERTIVAS.....	132
APÊNDICE E - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 1 DE ASSERTIVAS	133
APÊNDICE F - COMUNALIDADES DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 2 DE ASSERTIVAS.....	134
APÊNDICE G - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 2 DE ASSERTIVAS	135
APÊNDICE H - TESTES AUXILIARES DA ANÁLISE FATORIAL	136
APÊNDICE I - TESTES AUXILIARES DA REGRESSÃO LINEAR BLOCO 1.....	138

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta os aspectos introdutórios com o propósito de contextualizar o tema da tese, o problema a ser estudado e os objetivos. Na sequência, têm-se as justificativas

1.1 Contextualização do tema

O tema deste estudo apoia-se na Teoria de Agência, com a proposição de unir a contribuição de duas áreas do conhecimento para a redução da assimetria informacional nas entidades da administração pública: governança no setor público e contabilidade de gestão. Visa a contribuir com a melhoria da gestão nos entes públicos, garantindo a boa aplicação dos recursos públicos e os interesses da coletividade. Estudos como de Paterson e Lapsley (2003), Xavier (2007) e Lemos (2009) relatam iniciativas de gestores públicos na busca de modernização do gerenciamento das suas entidades por meio da utilização de ferramentas da contabilidade de gestão já utilizadas no setor privado.

Chama-se a atenção para uma das principais diferenças entre o modelo principal-agente do setor privado e o modelo principal-agente para o setor público. No setor privado, o agente está ligado a somente um principal ou a um número reduzido deles, enquanto que, no setor público, na relação entre eleitor (principal) e político (agente), o agente está ligado a vários principais, que, em virtude do sigilo do processo eleitoral, desconhece quais sejam – pode ter uma ideia, mas não certeza. (COSTA *et al.*, 2013).

Diante do exposto, a pesquisa aporta-se no pressuposto da assimetria de informação existente na relação entre as partes: o agente, representado pelo executivo eleito (prefeitos); e representando o principal, o poder legislativo (Câmara de Vereadores). Dessa relação, para dar suporte teórico, dispõe-se da primeira literatura, a governança no setor público, estudando assim os contratos existentes que procuram evitar ou diminuir os problemas que prejudicam a boa aplicação dos recursos públicos, intitulados problemas de agência.

No Brasil, a administração pública está embasada em disposições contidas na Constituição Federal (CF) de 1988, que tem como princípios ideológicos o princípio da igualdade entre todos os homens, bem como o da soberania popular, da

organização do Estado de Direito e da independência dos Poderes da República. (BRASIL, 1988).

As organizações públicas, nos seus diferentes níveis, sejam federal, estadual e municipal, vêm transformando o Estado por meio da implantação de novos modelos de gestão que impõem expressivas mudanças no modelo atual de gerenciamento. A base desse modelo é a administração gerencial voltada para os resultados vinculados a uma visão estratégica e organizacional, buscando sempre a transparência, a responsabilidade e o compromisso com os objetivos propostos.

Em um segundo momento, a literatura versa sobre a contabilidade de gestão e as informações geradas por ela. O interesse está no potencial informativo dos relatórios da contabilidade de gestão como redutor da assimetria informacional no nível dos atores envolvidos: executivo eleito e poder legislativo.

A reforma da gestão pública é um processo vivenciado no mundo inteiro. A nova gestão pública, com a implantação do modelo de administração gerencial, trouxe a administração pública para a discussão sobre modelos e boas práticas de governança. (BRITO, 2014, p. 02).

A contabilidade de gestão tem como finalidade disponibilizar informações para planejamento, controle e suporte à tomada de decisões nos diversos níveis hierárquico das entidades (SILVA e BEUREN, 2015). Neste sentido, tais informações assumem o papel de ferramentas de governança e na literatura nacional a utilização de informações da contabilidade de gestão são denominadas práticas/ferramentas de controladoria (BORINELLI, 2006; JUNQUEIRA, 2010)

Diante da literatura que envolve a organização da administração pública atual e do aprimoramento necessário à eficácia da gestão pública frente aos anseios da sociedade, surge a Nova Gestão Pública voltada para resultados. Nessa ideia, Dias *et al.* (2009) relatam que a Nova Gestão Pública, a *New Public Management* (NPM), é um termo genérico usado para justificar uma onda global de reformas no modelo das administrações públicas. Tais reformas buscam, primeiramente, diminuir diferenças entre a gestão pública e a gestão privada, bem como promover mudanças na concepção da ênfase na responsabilidade de processo para responsabilidades em termos de resultados, enfatizando a profissionalização e o uso de práticas já adotadas nas empresas do setor privado.

O conceito da NPM foi construído a partir de iniciativas de reformas administrativas desenvolvidas em países como o Reino Unido, os Estados Unidos, a

Austrália e a Nova Zelândia. (PAULA, 2005). Entretanto, a NPM visa reestruturar o Estado ao substituir o modelo burocrático por um modelo gerencial baseado em competição e com foco em resultados. (ANDION, 2012).

No que se refere à gestão pública, as entidades desse setor necessitam cada vez mais aprimorar e reinventar sua maneira de administrar a coisa pública. É na gestão pública que os agentes públicos deverão desenvolver suas atividades sempre com o foco na eficiência administrativa, contida na CF/88 pela emenda constitucional nº 19, como um dos princípios básicos da administração pública. Com esse princípio, pretende-se garantir a geração de resultados úteis, eficazes, racionais e econômicos. Espera-se, portanto, que todo agente público tenha esse princípio como primário, sendo um dos principais deveres de uma boa administração. (MORAIS, 2009).

Surge aí a proposta de poder aplicar rotinas da administração privada no setor público, no qual o conflito de agência, já muito claro no setor privado e com inúmeros estudos para a sua mitigação, sirva para poder ajudar a administração pública nesse processo de melhoria de gestão.

A teoria da agência, demonstrada na relação principal-agente, tem por base doutrinária estudos que conjugam com o tema da governança corporativa, peculiar do setor das empresas privadas. Jensen e Meckling (1976, p. 5) relatam que:

Podemos definir um relacionamento de agência como um contrato em que uma ou mais pessoas (o principal, ou principais) envolve outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em seu nome, que envolve delegar algumas decisões para o agente. Se ambas as partes da relação são maximizadores utilitários, há bons motivos para acreditar que o agente não vai agir sempre no melhor interesse do comitente.

Entretanto, os aspectos dessa teoria adaptam-se à perspectiva da governança aplicada ao setor público, governança pública, na qual a relação de agência é identificada nas interações entre sociedade e Estado, em especial entre cidadãos (principal) e agentes públicos (agente).

Assim como os agentes de mercado, os agentes públicos também são pessoas racionais, avaliativos e maximizadores de sua própria utilidade (DOWNS, 1957; ZIMMERMAN, 1977). Então, a manipulação real de informações geradas pela contabilidade seria um produto das escolhas racionais feitas por eles com o propósito de manter-se no poder ou de que suas vontades pessoais prevaleçam.

Contudo, o dilema da agência é qualificado tanto pelo conflito de interesses (na medida em que os interesses do agente nem sempre estão em consonância com os

interesses do principal, haja vista as lacunas de informação do principal que possibilitam o desvio de finalidade por parte do agente) quanto pelo custo da agência (*Agency Cost*), isto é, o custo para alinhar a atuação do agente aos interesses do principal (JENSEN; MECKLING, 1976). Portanto, a Teoria da Agência busca explicar a “relação de agência”, isto é, a relação transacional entre os atores denominados de Agente e Principal.

Ainda em Jensen e Meckling (1976), os pesquisadores definem a relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (Principal) contratam outra pessoa (Agente) para executar algum serviço em seu nome, delegando ao contratado alguma autoridade à tomada de decisão. A Teoria de Agência analisa a relação principal-agente com preocupações sobre a sobrevivência das empresas participantes de um sistema diante da separação entre a propriedade e o controle, quando assim designadas a pessoas distintas.

Sobre o tema, esta pesquisa está lastreada no pressuposto do conflito de interesse entre as partes da relação de um sistema, a saber: o agente, representado pelo executivo eleito pelo povo; e o representante do principal, na figura do poder legislativo (Câmara Municipal). Dessa relação, decorre a primeira literatura de governança corporativa, discutida aqui por sua preocupação em estudar os contratos que procuram evitar ou mitigar problemas causados quando o gestor público coloca os interesses pessoais, intitulados problemas de agência, acima dos interesses da administração pública. Sob esse aspecto da teoria da agência, a inquietação maior é criar mecanismos eficientes que garantam que o comportamento do executivo eleito esteja alinhado com o interesse da sociedade, representado pelo poder legislativo. Ainda para Jensen e Meckling (1976), na relação existente entre ambas as partes, levando em consideração a maximização das suas utilidades pessoais, existe uma boa razão para acreditar que o agente (executivo) não agirá sempre no melhor interesse do principal (acionista). No caso da relação entre a câmara municipal e o executivo eleito, o primeiro pode limitar as divergências, fiscalizando as atividades do segundo e pactuando incentivos contratuais apropriados a ele.

1.2 Problema de pesquisa

Levando-se em conta que a sociedade tem consciência da possibilidade de apropriação de recursos públicos pelos gestores e que o pressuposto de que o conflito

de agência pode surgir em qualquer administração, a tese tem como ideia norteadora a seguinte questão: Qual a percepção dos agentes em relação as informações da contabilidade de gestão como fator mitigador da assimetria informacional na Administração Pública?

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Analisar a percepção da utilização das informações da contabilidade de gestão como mecanismo de minimização da assimetria informacional na relação entre os gestores municipais e o poder legislativo.

1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a estrutura da contabilidade de gestão na entidade pública;
- b) Identificar a divulgação das informações da contabilidade de gestão aos atores envolvidos.

1.4 Justificativa

A definição do problema de agência defendida por Jensen e Meckling (1976) revela a sua presença em qualquer tipo de empresa, resultando na possibilidade de ocorrerem conflitos de interesses entre os atores envolvidos (gestores e sociedade) na gestão da Administração Pública, ponto que merece atenção na discussão da governança na referida Administração. Ainda que esse problema de agência tenha sustentação na relação entre principal e agente em empresas privadas, cada vez mais se observa que o problema de agência também está presente no setor público.

A teoria da agência analisa os efeitos do comportamento contratual entre duas partes: principal(s) e agente(s). Essa relação é inevitavelmente caracterizada por assimetria de informação porque o agente detém um volume substancialmente maior de informação do que o principal.

No caso de instituições públicas, a sociedade tem mais oportunidades de se apropriar das informações gerenciadas pelo agente. No entanto, os agentes podem limitar o acesso do principal a informações vitais, oferecendo informações excessivas e combinando poucos dados vitais com inúmeras informações sem importância.

Do ponto de vista teórico, efetuou-se uma revisão sistemática que permitiu a identificação de uma lacuna. Os achados da revisão mostram que os estudos sobre o conflito de agência na administração pública não são amplos; são, ainda, muito incipientes.

Os primeiros estudos apresentados por Adolph Berle e Gardiner Means, em sua obra *"The Modern Corporations and Private Property"*, publicado em 1932, servem como plataforma teórica para as demais pesquisas. Posteriormente, Coase (1937), Alchian e Demsetz (1972), Mitnick (1973), Ross (1973) e, em seguida, Jensen e Meckling (1976), aprofundaram os estudos, contribuindo com a teoria. De forma particular, observou-se a necessidade de investigar-se e estabelecer-se ações práticas com o intuito de mitigar o conflito de agência nas entidades públicas. Toda pesquisa surge com a averiguação de problemas que pretende decifrar, trazendo, assim, contribuições para o meio teórico, empírico e social.

O entendimento de uma abordagem científica, em termos de seu conteúdo substantivo e de sua estrutura social, possibilita reconhecer a interação de diferentes dimensões atuantes sobre sua estruturação num campo científico. Diante disso, espera-se contribuir com o estudo da ciência, no sentido de aplicar os pressupostos da teoria de agência na Administração Pública. A tentativa dar-se-á na medida em que haja possibilidade ou adequação da teoria, esta, criada para o mercado de capitais.

Ainda, três tópicos são incrementados, procurando discorrer sobre a originalidade, a não trivialidade e a contribuição desta pesquisa. Esses elementos agregam-se ao conjunto que justifica o estudo como tese de doutorado.

1.4.1 Originalidade

Embora o conceito de assimetria de informação não seja novo, nas últimas décadas, muitos estudos ganharam foco na administração pública. Attila (2012), em seu estudo, destaca a especificidade da teoria de agência no setor público e os mecanismos de ação nas entidades desse setor. O autor destaca também os efeitos negativos da assimetria de informação e avalia soluções para a mitigação.

A propósito, a teoria de agência tem como foco enfrentar os problemas que surgem com a separação entre a propriedade e a gestão, tidos como problemas de agência (OLIVEIRA; FONTES FILHO, 2017), mas sua aplicação tem atravessado outros setores, em especial o setor público.

Oliveira e Fontes Filho (2017) procuraram identificar o efeito da alocação de indivíduos de médio escalão na intermediação das relações entre a direção superior do Poder Executivo e as secretarias de Estado na relação principal-agente no âmbito da Administração Pública. Com base em entrevistas, foram examinados os efeitos de sua intermediação sobre os problemas de agência na administração pública, decorrentes de diferenças de motivações e objetivos entre as partes, assimetrias de informação, propensões ao risco e distintos horizontes de planejamento. Os resultados mostraram os benefícios dessa intermediação para reduzir os problemas de agência, com efeitos sobre as diferenças de motivações e assimetrias de informação.

Gama e Rodrigues (2017) procuraram demonstrar a importância do processo de internacionalização das normas contábeis governamentais no contexto dos instrumentos de transparência das contas públicas. Os autores relataram que a literatura e os documentos estudados apontam que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais no setor público poderia significar mais transparência das informações patrimoniais que, por serem mais completas, proporcionam projeções futuras do cenário econômico e financeiro do país, além de contribuir na instrumentalização do controle social e no combate à corrupção. Sendo assim, concluíram que as informações contábeis, em sua natureza financeira e orçamentária, tem sido base para diversos instrumentos de transparência desde a Lei n.º 9.755/98, porém, apesar do esforço por parte do governo federal, pouco se tem avançado na transparência da informação contábil do patrimônio público.

Câmara e Lima (2017), em seu estudo, tiveram como objetivo analisar os tribunais de contas como usuários da informação contábil no âmbito do setor público brasileiro, com escopo nos processos de contas e nas auditorias contábeis. Os resultados mostraram que a maioria dos dirigentes entende que as informações contábeis (i) são aquelas provenientes das Demonstrações Contábeis e de Notas Explicativas; (ii) são relevantes se influenciarem na tomada de decisão dos usuários; e (iii) também são úteis às auditorias não-contábeis. Verificou-se também que a

confiabilidade é a característica da informação contábil mais importante na auditoria contábil enquanto a característica da fidedignidade é a mais importante nos processos de contas. Por fim, o estudo constatou que há uma tendência de aderência às normas internacionais, em relação aos objetivos da informação contábil no setor público brasileiro.

Marquezan (2016) buscou unir a problemática da assimetria de informações existente na relação de agência, analisada com foco na relação entre agente (executivo) e representantes do principal (Conselho de Administração (CA), literatura de Governança Corporativa (GC) com o potencial informativo das ferramentas da Contabilidade de Gestão (CG) e literatura de Sistemas de Controle de Gestão (SCG). Contudo, o estudo objetivou determinar se divulgar com maior ênfase informações originadas na contabilidade de gestão para reduzir a assimetria informacional entre executivos e conselheiros melhora o desempenho das empresas. A pesquisa contribuiu para todas as literaturas, empresas e seus participantes ao criar uma escala para medir a divulgação de informações ao CA e identificar o efetivo fluxo de informações e seus determinantes, com benefício ao desempenho das empresas da amostra.

Attila (2012) objetivou enfatizar os efeitos da assimetria de informação, particularmente na seleção adversa e no risco moral. O segundo objetivo foi verificar os efeitos negativos da assimetria de informação e avaliar a viabilidade de soluções propostas por estudiosos para mitigação. O terceiro objetivo estava vinculado à contribuição pessoal, respectivamente, para destacar a especificidade da teoria da agência no setor público e os mecanismos de ação nesse campo particular. Tem destaque em seu estudo a existência de pouca literatura que aborda a teoria da agência no setor público; na maioria dos casos, a análise é restrita a questões gerais. Os resultados refletiram algumas ameaças aos órgãos públicos na sua atividade de contratação. As conclusões apresentaram também um conjunto de soluções que podem ser utilizadas pelas instituições públicas para otimizar a sua atividade de mitigação dos efeitos da assimetria de informação.

Hlaváèek, J. e Hlaváèek, M. (2006), em seu estudo, constataram que o princípio principal-agente é amplamente aplicado em muitas outras áreas econômicas e mesmo nas não econômicas, como em macroeconomia e política econômica. Epstein e Gintis (1995), na economia institucional; Furubotn e Richter (1997) e Spulber (1999) em ciências políticas; na relação de eleitores e políticos, em Keech (1994); na teoria da

constituição, em Laffont (2000); problemas de conflito, em Arrow (1995); em sociologia, Cook (2001), ou em teoria da lei, Polinsky e Shavell (2000) e Adler e Posner (2001). Os autores relataram que na República Tcheca, esses modelos foram aplicados, por exemplo, para a descrição do setor bancário, com Frait (2002); mudanças na estrutura de propriedade, com Kapièka (2000) e Marek (2004); mudanças no mercado de crédito, com Janda (2003; 2005); ambiente legislativo, com Bortel (2004); serviço de saúde, Krabec (2005); e setor de seguros, com Danhel (2002). Entretanto, as contribuições dos autores permaneceram completamente dentro do nível microeconômico. Considerou-se uma abordagem mais restrita que discute apenas as atividades comuns do diretor e do agente, que não são comércio não-republicado. Também, os autores restringiram suas análises apenas a situações em que existem apenas um principal. Com essa suposição, pode-se evitar o problema dos interesses conflitantes de diferentes diretores – se o agente tiver mais de um principal, cada um com interesses diferentes e uma relação diferente com o risco, mesmo se ele quiser atuar em melhor interesse de todos esses diretores, isso não será possível de alcançar.

Diante dos estudos apresentados e com a busca por estudos com o objetivo da compreensão dos fatores causadores do conflito de agência e a relação com a contabilidade de gestão, perceberam-se poucas postulações diretamente ligadas ao tema em questão, assim potencializando ainda mais, a proposta de investigação desta pesquisa.

Diferentemente de tais abordagens, os elementos que caracterizam a originalidade desta tese são:

- a) Ao contrário da maioria das pesquisas, não há atenção restrita aos componentes da contabilidade financeira. O foco é a contabilidade de gestão como instrumento de divulgação pelos gestores eleitos aos representantes do poder legislativo municipal, ou seja, como um fator mitigador da assimetria informacional, e a investigação dos possíveis benefícios no alinhamento com os interesses do principal.
- b) Investigar a frequência de informações da contabilidade de gestão, originada no executivo eleito, detentor das informações, para toda a sociedade representada pelo poder legislativo municipal.

- c) Olhar as divulgações não somente para cumprir as legislações, mas para o representante da sociedade, poder legislativo e principal, tendo como objetivo o elo entre agente e principal.

Logo, ao discutir aspectos da literatura sobre a Teoria de Agência e governança pública com a literatura de controle de gestão, a contabilidade de gestão é apresentada como ferramenta de governança do eixo central da originalidade deste estudo.

1.4.2 Não-trivialidade

A junção de duas literaturas – Sistemas de Controle de Gestão e Governança no Setor Público – juntamente com a assimetria de informações na Administração Pública em um estudo evidencia um desafio que necessita um considerável zelo na pesquisa. A governança no setor público e o sistema de controle de gestão demonstram um alinhamento nos objetivos, direcionado à qualidade dos serviços prestados a toda a sociedade e ao apoio às gestões nas tomadas de decisões.

A governança aplicada no setor público configura-se como um conjunto enigmático de tomada de decisões, estruturas, processos e procedimentos adotados na entidade com o propósito de garantir uma boa transparência, responsabilidade, eficiência na gestão do setor público. Silva (2002), em seu estudo, demonstra que a governança pública só pode ser constituída com a adoção de um sistema bem estruturado de fiscalização e por meio de um gerenciamento coordenado pelo controle externo e auxiliado pelos controles internos das entidades do setor público. Ladeur (2017) corrobora o estudo, afirmando que a adoção de um modelo de governança no setor público deve ter como foco procedimentos que apoiem a transparência, motivando o controle social a alcançar a plena responsabilidade pública.

A ação do executivo eleito, detentor e controlador da informação, em tornar públicos os dados sobre o resultado de sua gestão, utilizando para isso meios para manter-se inteirado é o principal fator desses pontos, representando-se como um custo de agência ao principal, assim como as demandas informacionais solicitadas pelo poder legislativo para controlar o agente, que também seria um custo de agência promovido pelo principal. (JENSEN; MECKLING, 1976).

Este estudo visa auxiliar na compreensão da lacuna existente entre o âmbito teórico da Teoria de Agência aplicada na administração pública. Desse modo, a tese apresenta o esforço em analisar o problema apresentado sob a ótica do conflito de agência, na medida em que a contabilidade de gestão atua como fator de redução do custo de agência nas entidades do setor público.

1.4.3 Contribuição

A presente pesquisa contribui para a administração pública e à literatura sobre a contabilidade de gestão ao pesquisar sua utilização, pois pretende, além de identificar o potencial de mitigar os problemas de conflitos de interesses presentes no setor público, os quais que impedem uma melhor alocação dos recursos públicos, verificar o controle e o monitoramento das ações dos agentes públicos, como também poderá servir de base teórica para estudos futuros sobre os conflitos de agência e motivar a adoção de práticas para que os interesses da sociedade nunca fiquem aquém dos interesses dos agentes públicos. Diante desse contexto, conforme relatado por Paula (2005, p. 47), “[...] em outras palavras a nova administração pública está sempre sendo reinventada, e enquanto houver vitalidade democrática permanecerá como um projeto inacabado”.

A descrição dos antecedentes do conflito de agência, expostos por Berle e Means (1932), é tomada como referência nessa pesquisa. O estudo postula que o conflito de agência está presente em toda a organização, seja no setor privado, seja no setor público, desde a sua constituição até a finalização com o bem ou o serviço ofertado com excelência e qualidade, passando por todo um ciclo econômico-financeiro. Nesta tese, são demonstrados aspectos da informação que o poder legislativo municipal recebe para desempenhar suas atividades como fiscal das ações do executivo e os efeitos sobre a gestão municipal.

Para as entidades públicas e os gestores interessados, contribui ao discutir as ações participativas e as influências que a contabilidade de gestão traz para a divulgação de informações e o desempenho organizacional na entidade pública. Tem grande contribuição também ao demonstrar as influências que o executivo eleito e a câmara de vereadores têm no nível das informações divulgadas. Ainda, para os gestores públicos, oferece uma boa fonte de consulta sobre quais informações a

sociedade almeja, e que podem ser oferecidas por meio de ferramentas que a contabilidade de gestão pode gerar.

1.5 Estrutura da Tese

A presente tese está estruturada em seis capítulos e complementada com as referências e os anexos.

No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução com a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa, a estrutura, o fluxo da pesquisa e as delimitações da tese.

O segundo capítulo é dedicado à apresentação da revisão da literatura do estudo, expondo os principais fundamentos que orientaram a construção do problema de pesquisa. Sua organização está distribuída em três partes, sendo o primeiro bloco dedicado aos conceitos relevantes sobre a teoria de agência; o segundo apresenta algumas abordagens relacionadas à gestão pública; e o terceiro expõe sobre a administração pública, seguido pelos conceitos e fatores relacionados ao controle de gestão, e por fim, pelos estudos relacionados ao tema.

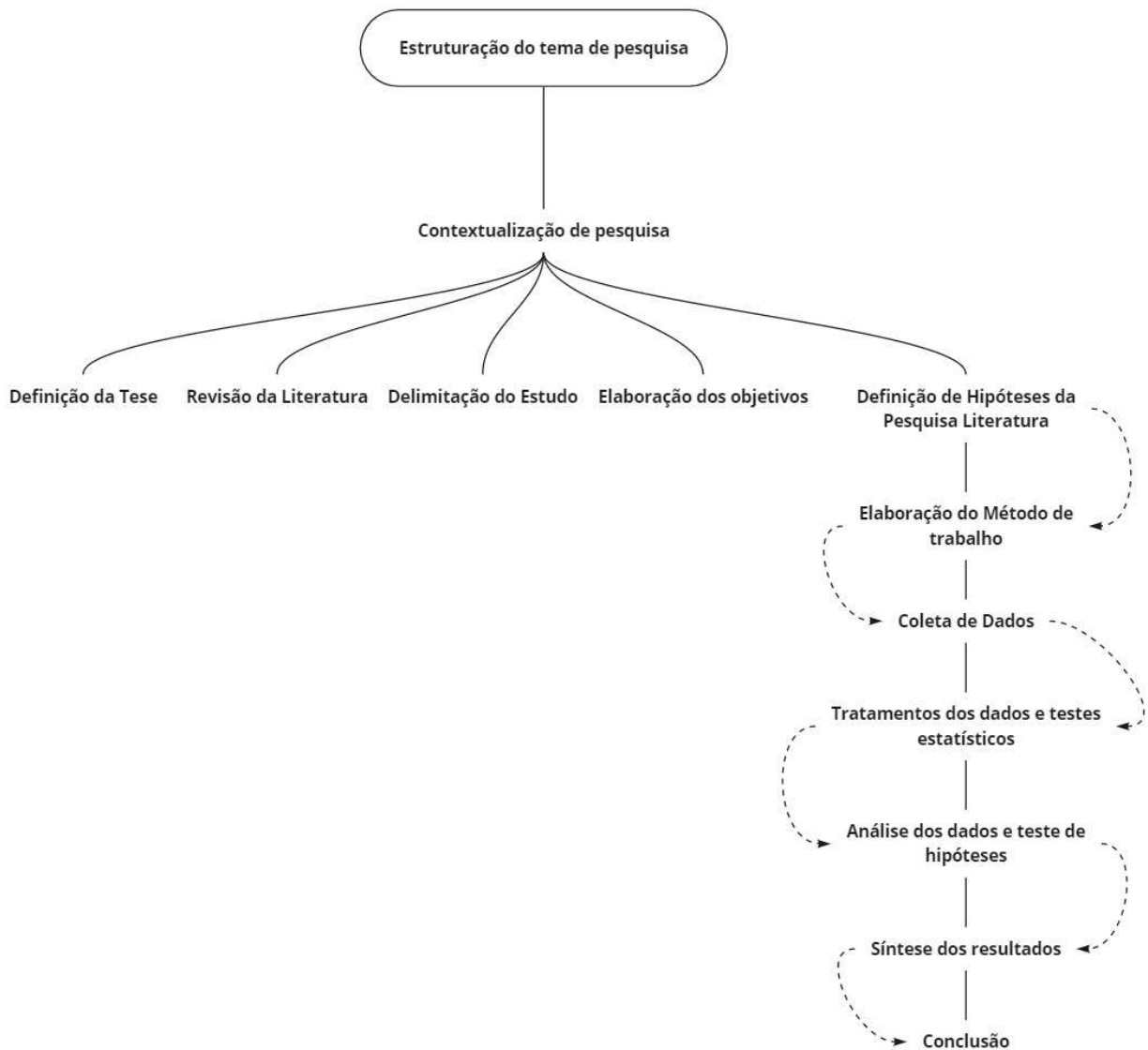
Em seguida, apresenta-se a proposta de tese, bem como as hipóteses da pesquisa, que contribuirão para a investigação. A delimitação da metodologia de pesquisa deste trabalho está descrita no quarto capítulo. Nele, constam as definições das categorias analíticas relevantes para a execução do estudo.

O quinto capítulo foi dedicado à apresentação e discussão dos resultados do estudo. O sexto capítulo aborda as conclusões e as considerações finais da tese. Por fim, apresentam-se as referências utilizadas à elaboração deste estudo, juntamente aos apêndices, que contêm informações complementares àquelas dispostas ao longo do trabalho.

1.6 Fluxo da pesquisa

Para este estudo, a construção das bases teóricas, assim como a execução da pesquisa, foi elaborada sob um conjunto de etapas, conforme ilustra a Figura 1, a seguir

Figura 1 - Etapas da pesquisa



Fonte: elaborada pelo autor.

Por meio de uma série de leituras sobre a aplicação da teoria de agência na administração pública, chegou-se ao tema desta pesquisa. Para a compreensão da Teoria de Agência, foram feitas pesquisas a seus autores seminais e nas evoluções das pesquisas sobre o assunto. Esta pesquisa está lastreada no pressuposto do conflito de interesse entre as partes da relação de um sistema, ou seja, na administração pública municipal. Dessa relação, decorre a primeira literatura, de governança corporativa, discutida aqui por sua preocupação em utilizar ferramentas da contabilidade de gestão para evitar ou mitigar problemas de agência que ocorrem no setor público.

No decorrer da contextualização, foi possível chegar ao problema de pesquisa e à sua justificativa, em seguida foram estabelecidos os objetivos e a tese a ser defendida.

Com base na revisão da literatura, foi possível delimitar o estudo e construir as hipóteses. Posteriormente, para a execução da pesquisa, realizou-se a coleta de dados, tanto primários como secundários, o tratamento e a aplicação de testes estatísticos, possibilitando assim a análise e o testes das hipóteses da pesquisa. Apoiado a isso, desenvolveu-se a síntese dos resultados de modo a discutir a aplicabilidade da tese, resultando na conclusão do estudo e na recomendação de pesquisas futuras.

1.7 Delimitação do tema

Com a separação da propriedade e controle, resultante do surgimento das sociedades anônimas, esta trouxe consigo a manifestação dos problemas de agência, tais como o conflito de interesse e a discordância de opiniões de riscos entre os atores envolvidos (derivados da relação entre agente e principal). (JENSEN; MECKLING, 1976; BEARLE; MEANS, 1984; WILLIAMSON, 1985; ARROW, 1985; EISENHARDT, 1989).

O estudo limita-se a investigar como ocorre a utilização da teoria da agência, demonstrada na relação principal-agente, peculiar do setor das empresas privadas, aplicada nas entidades públicas. Os aspectos dessa teoria adaptam-se com a perspectiva da governança aplicada ao setor público, governança pública, na qual a relação de agência é identificada nas interações entre sociedade e Estado, em especial entre cidadãos (principal) e agentes públicos (agente) na esfera municipal. A inquietação maior aqui é criar mecanismos eficientes que garantam que o comportamento do executivo eleito esteja alinhado com o interesse da sociedade, representada pela esfera legislativa.

Portanto, o dilema da agência aqui será qualificado pelo conflito de interesses na medida em que os interesses do agente nem sempre estão em consonância com os interesses do principal, haja vistas as lacunas de informações do principal, que possibilitam o desvio de finalidade por parte do agente.

As investigações acadêmicas e as discussões práticas relativas à aplicação da referida teoria na administração pública municipal têm se concentrado, em grande

parte, a estudar as percepções, o comportamento de servidores, a macroeconomia e o comportamento da gestão do executivo e legislativo. (BRANCO, 2011; NUNES, 2015; HLAVÁÈEK, J.; HLAVÁÈEK, M., 2006; COSTA *et al.*, 2013). Portanto, o trabalho propõe-se a validar a aplicação de um instrumento de pesquisa baseado na assimetria de informações existentes entre o agente (executivo eleito) e o principal (câmara de vereadores) na administração pública da esfera municipal.

Nesta pesquisa, importante salientar que não serão objetos de análise os órgãos da Administração Indireta de nenhuma esfera administrativa, tampouco empresas do terceiro setor. A análise terá como foco a apropriação da teoria na tentativa de aplicar as premissas ao setor público municipal, entretanto, o estudo pode ser estendido às administrações públicas de outras esferas. Obviamente, o fator tempo e acessibilidade foram basilares na execução deste estudo.

Para o programa de pós-graduação, este projeto integra a linha de pesquisa “Controle de Gestão”, área de concentração em Controladoria e Finanças da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), vinculado ao grupo de pesquisa denominado “CONTEST – Implementação e Controle Estratégicos”, coordenado pelo orientador.

O grupo propõe estudar os processos que auxiliam nas estratégias estabelecidas pelas empresas, e a pesquisa a ser desenvolvida objetiva contribuir para o entendimento de como diferentes ferramentas de controle podem ser aproveitadas para mitigar problemas de agência na administração pública.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, destaca-se a revisão da literatura sobre os temas primordiais ao desenvolvimento da pesquisa. Inicialmente, apresenta-se a Teoria de Agência (TA), sendo a base do pressuposto da assimetria de informação, tema do tópico seguinte. Em seguida, tem-se o conflito de agência no setor público, a governança pública, a gestão pública, a administração pública e o controle de gestão, finalizando com os estudos relacionados.

2.1 Teoria de Agência

O fundamento científico deste estudo consiste na teoria de agência, cujo marco inicial ocorreu a partir dos estudos de Adolph Berle e Gardiner Means, documentados na obra *The Modern Corporations and Private Property*, publicada no ano de 1932. (BERLE; MEANS, 1984). Os estudos seminais relacionados à teoria de agência aportam-se aos estudos de Spence e Zechhauser (1971), Ross (1974), Jensen e Meckling (1976), Fama (1980) e Fama e Jensen (1983).

Em seu estudo, Spence e Zechhauser (1971) formularam cinco situações para investigar o efeito da informação sobre as ações de indivíduos em relação às agências de seguro, bem como os custos e riscos das agências de seguro para monitorar o comportamento dos seus segurados. Ross (1974) investigou os efeitos da remuneração para os gestores (agentes) como mecanismo para elevar o comprometimento dos agentes em prol do alinhamento dos interesses dos acionistas (principal). Jensen e Meckling (1976) investigaram como a participação dos gestores na estrutura de propriedade das organizações influencia no alinhamento dos interesses entre administradores e proprietários. Já Fama e Jensen (1983) relataram sobre o uso do conselho de administração como um sistema de informação para monitorar e mitigar as ações oportunistas dos *Chief Executive Officers* (CEOs) dentro das organizações. Os estudos citados são apontados como as primeiras expressões acadêmicas que debateram formalmente a relação de agência existente entre principal e agente e os mecanismos que podem ser empregados no ajustamento dos interesses dos atores envolvidos.

Em uma relação de agência, a ação acontece quando os envolvidos necessitam unir esforços e atuar de forma cooperativa. Jensen e Meckling (1976, p.

5) a definem como um “[...] contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o(s) principal(is) emprega uma outra pessoa (o agente) para executar em seu nome um serviço envolvendo delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Segundo os autores, se ambas as partes do relacionamento são maximizadores de utilidade, há boas razões para acreditar que o agente não agirá sempre no melhor interesse do principal.

Para Cabral (2007), a nova economia institucional promoveu a articulação de dois conceitos relevantes que estão presentes na economia e na sociologia: as instituições, em North (1981; 1990) e os custos de transação, em Coase (1937; 1960), possibilitando o agrupamento, também, do conhecimento nas diversas áreas, tais como: administração; sociologia, ciência política e direito.

Alchian e Demsetz (1972) abordam a natureza da firma e estabelecem que a noção das atividades internas da empresa deveria estar fundamentada em um conjunto de relações contratuais. A teoria da agência, em conjunto com a teoria dos custos de transação, destaca-se pela sua importância. É uma teoria contratualista da organização que procura explicar o comportamento dos gestores e a forma como a assimetria de informação influencia o equilíbrio de poderes no seio de uma organização, abrindo margem à singularidade que tanto prejudica as boas práticas administrativas. (SATO, 2007).

Segundo Hatch (1997), o problema de agência envolve o risco de o agente agir de acordo com seus interesses ao invés dos interesses do principal. Para evitar esses problemas de divergência de interesses, são realizados contratos cujo objetivo consiste em alinhar os interesses dos agentes com os de seus principais.

Assim sendo, o problema de agência pressupõe três fundamentos: assimetria de informação, conflitos de interesses e distinta disposição para assumir os riscos. Isso porque a relação principal-agente é definida com base na assimetria de informação, e se considerar-se que todas as partes envolvidas procuram potencializar suas intenções, há uma gama de razões para crer-se que o contratado nem sempre procederá de acordo com os interesses do contratante, o que oportuniza o surgimento dos conflitos de interesses entre as partes. (MACAGNAN, 2008). Nesse sentido, chega-se ao chamado “conflito de agência”, sobre o qual o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) expõe que há conflito de interesses quando alguém não é independente em relação à matéria em discussão e que este pode influenciar

ou tomar decisões motivadas por interesses distintos daqueles da organização. (IBGC, 2010).

No presente estudo, entende-se que o principal, na relação contratual de agência, representa as entidades do setor público; com os seus executivos eleitos representam a figura do agente nas entidades deste setor. Assim, esta pesquisa utiliza-se da abordagem de Jensen e Meckling (1976), que define um contrato em que um ator (o principal) tem poder sobre o comportamento de um outro ator (o agente) em seu favor, e o bem-estar do principal sofre influência das decisões do agente. Ainda assim, a alegação teórica da Teoria de Agência é identificar fatos conflitantes entre principal e agente, e, imediatamente, promover mecanismos de governança que minimizem esses conflitos entre as partes. (JENSEN; MECKLING, 1976).

Sendo assim, a governabilidade diz respeito à gestão das coisas e das pessoas, de modo que a Teoria da Agência pode ser vista como um instrumento que busca explicar a conduta dos indivíduos nas organizações, sobre a manipulação de capitais de terceiros e seus impactos nos resultados da firma.

Claro está, nos estudos de Hatch (1997), que o problema de agência envolve riscos de o agente agir de acordo com seus interesses ao invés dos do principal. O autor salienta que, para evitar os problemas de divergência de interesses, são realizados contratos com o objetivo de alinhar os interesses dos agentes com os de seus principais.

Na atuação do principal, desenvolver habilidades que possibilitam saber se os agentes estão ou não agindo de acordo com os seus interesses dependerá das informações disponíveis a eles. Tais informações podem ser adquiridas por meio do monitoramento direto das ações dos agentes, ou indiretamente, pelos resultados produzidos. Contudo, como os resultados não dependem apenas das ações dos agentes, eles, nesses casos, passam a ter uma parcela do risco. (EISENHARDT, 1985).

Para as entidades do setor público, Dixit (2002) sugere a existência da multiplicidade de princípios, pois as ações governamentais podem afetar grande parte da sociedade, e muitas pessoas estão envolvidas nos resultados dessas ações. O autor relata também que, por ser extremamente difícil a fiscalização do comportamento dos agentes na administração pública, torna-se ainda mais necessário que os mecanismos de controle motivem os agentes a atuarem na linha de decisões favoráveis aos interesses em estratégias oportunistas.

Assim como toda empresa privada, que tem como foco a produção de algum bem ou serviço para atender aos anseios da sociedade, as entidades do setor público também devem trabalhar com esse propósito. A sociedade tem uma ferramenta muito importante, que é o controle social, podendo assim monitorar e avaliar as ações dos agentes públicos.

Como o principal e o agente podem apresentar interesses opostos, as ações praticadas pelo agente, em inúmeras vezes, podem não ir ao encontro das diretrizes estipuladas pelos interesses do principal, gerando, assim, por parte daquele, um comportamento oportunista, necessitando, com isso, a construção de estruturas de governança que minimizem os problemas de agência.

2.1.1 Assimetria de Informação

A assimetria de informação surge por meio do acesso diferenciado que agente e principal têm sobre as informações a eles disponibilizadas. Vários estudos demonstram que o processo eleitoral não traz garantia suficiente de que o representante (agente) atue no melhor interesse do representado (principal). Entretanto, seriam necessários outros instrumentos que pudessem colaborar com a redução da assimetria informacional entre a sociedade e o Estado.

A governança tem o propósito de estabelecer um conjunto de diretrizes para a regulação das ações ocorridas entre o principal e o agente, reduzindo o conflito de interesses por conta da assimetria informacional. Entretanto, a questão do problema de agência também se apresenta na gestão das entidades do setor público, que, segundo Sanchez (2005), parte da assimetria de informação, uma vez que as partes não possuem a mesma informação, colocando aquele que delegou o poder em posição de desvantagem. Nesse sentido, Marques (2007) acredita que a *accountability* é o suporte principal da governança no setor público.

Nascimento e Reginato (2008) destacam, em seu estudo, que a assimetria da informação pode ser minimizada em um ambiente no qual boas práticas de governança corporativa são adotadas. Os autores relatam:

[...] que se a empresa adotar os mecanismos sugeridos – governança corporativa, controle organizacional, principalmente os sistemas de informações e de controles internos, e se observar os atributos necessários para uma informação de qualidade, conforme os órgãos competentes, ela poderá minimizar a assimetria informacional entre os usuários, bem como

garantir a qualidade da informação divulgada a eles. (NASCIMENTO; REGINATO, 2008, p. 25).

Przeworski (2006) expõe em seu estudo que, apesar da coletividade ser o ator principal da relação, compete aos agentes estabelecerem regras que os principais devem seguir. Essa conjuntura se dá em virtude do poder de coerção do Estado, que é governado pelos representantes eleitos.

A transparência na gestão e nas ações praticadas pela administração pública é um ponto de grande valor social. Com base nessa premissa, pode-se tratar a administração pública igualmente às atividades que ocorrem dentro das empresas privadas, em que os administradores assumem a função de gestores e a sociedade de proprietários. Sob esse argumento, aplica-se a Teoria de Agência, em que o principal expõe as necessidades aos agentes. Nesse contexto, o poder legislativo exerce uma função de grande importância, pois detém independência e autonomia e pode ter papel importante no aperfeiçoamento e controle que a sociedade deveria exercer sobre os agentes públicos.

2.1.2 Conflito de agência no setor público

Os problemas que ocorrem com a falta de um controle eficiente e de instrumentos que proporcionam uma fiscalização eficaz dificultam avaliar se as ações executadas pelos gestores públicos estão atendendo aos anseios da sociedade. Os pontos que decorrem da relação de conflitos entre aqueles que delegam a gestão à administração pública (sociedade civil) e aqueles que recebem a delegação (gestor público) são caracterizados como conflitos na relação entre o principal e o agente.

Em linhas gerais, a relação de agência surge por meio da delegação de poder e de representação por parte do mandante (principal) ao mandatário (agente). Por consequência, o segundo atua em nome e por incumbência do primeiro. (MATIAS-PEREIRA, 2005).

Os conflitos de agência são mais visíveis à medida que se amplifica o nível de informações assimétricas entre principal e agente. Com a carência de informações simétricas, dois problemas de agência surgem: i) seleção adversa: um alto nível de dificuldade por parte do principal em não conseguir avaliar intuitivamente se o agente contratado é o mais competente e honesto; ii) risco moral: o principal não consegue

avaliar se os interesses do contratado de fato estão alinhados com os seus. (EISENHARDT, 1989).

Com a revisão da literatura, foi possível identificar algumas publicações sobre o tema. Cerrillo-i-Martínez (2017) demonstra, em seu estudo, que o fenômeno das portas rotativas (ou seja, o movimento de profissionais do governo e a administração pública para empresas privadas ou entidades sociais) produz conflitos de interesse e uma grande possibilidade de corrupção. Tem-se, então, cada vez mais, atraído a atenção dos pesquisadores por conta dos numerosos escândalos que ficaram sob o destaque público. Este trabalho analisa os riscos que a porta giratória representa para a integridade pública e explora diferentes mecanismos para evitar conflitos de interesse. A análise dos mecanismos legais da Espanha, por exemplo, para combater a porta rotativa, destaca as limitações da regulamentação vigente. Novos mecanismos possíveis são propostos para que pudessem fortalecer a integridade dos atuais funcionários públicos e dos antigos funcionários que deixaram de atuar junto ao setor público.

Graycar (2014) discute que a corrupção prejudica o público e mina o governo. O estudo sobre percepções de corrupção em Victoria, no estado de Minnesota (EUA), mostra que a comunidade acredita que a corrupção esteja aumentando, mas essa visão não é compartilhada pelos servidores públicos. Os comportamentos mais comumente suspeitos e observados eram: contratar familiares e amigos; conflitos de interesses; abuso de discricão; e abuso de informações. Um terço dos funcionários públicos entrevistados pensaram que haveria oportunidades de suborno, mas apenas 4% suspeitavam de suborno e menos de 1%, pessoalmente, o havia observado. Os dados relatados aqui representam desafios no que se refere a pensar sobre corrupção ao elaborar padrões de integridade no âmbito do serviço público. O autor relata ainda que a política importa mais do que os conflitos de interesse. Em seus escritos, os especialistas em políticas públicas e os cientistas políticos exibem uma preferência por assuntos de política em questões de conflito de interesse.

Calabró, Torchia e Ranalli (2013), em sua discussão, estabelecem, como foco, três aspectos principais: a estrutura de propriedade; a composição do conselho; e a independência e o envolvimento dos cidadãos (cartas de serviço). Os principais resultados do estudo revelam que há aspectos controversos, necessitando assim de uma investigação mais profunda. A existência de um conflito principal-principal resulta claramente de uma análise aprofundada das estruturas de propriedade. São

necessários, portanto, outros mecanismos de governança para aumentar a responsabilização dos cidadãos. Diante disso, as cartas de serviço parecem ser uma ferramenta útil para proteger o “interesse público”. O documento contribui para o debate sobre conflitos de interesses e mecanismos de governança em serviços públicos locais, sugerindo possíveis desenvolvimentos da teoria das agências e discutindo as implicações para novas pesquisas.

Sato (2007), em seu estudo sobre a teoria da agência no setor da saúde, relata que o relacionamento entre os atores do sistema supletivo de assistência à saúde no Brasil é caracterizado por uma complexa trama de conflitos de interesse e de poder, que podem ser analisados à luz da teoria da agência. Ela emprega elementos da ciência econômica, principalmente das teorias do consumidor e do funcionamento de mercado, conjuntamente com ideias derivadas dos estudos organizacionais e comportamentais; faz uma divisão entre os agentes econômicos em principais e agentes. Analisando o mercado de assistência supletiva, o autor constata que ele possui inúmeros atores, que exercem, ao mesmo tempo, papéis de agentes e principais. É justamente dessa dualidade de papéis que surge grande parte dos conflitos, e, por meio de diversos mecanismos de regulação, tenta-se reduzir os custos de agência derivados dos conflitos de interesse, que são a causa principal dos problemas de agência dentro desse setor.

Entretanto, as contribuições dos autores permaneceram completamente dentro do nível microeconômico. Considerou-se, então, uma abordagem mais restrita, que discute apenas as atividades comuns do diretor e do agente, que não são comércio não-republicado. Também os autores restringiram sua análise apenas a situações em que existe apenas um principal. Com essa suposição, pode-se evitar o problema dos interesses conflitantes de diferentes diretores – se o agente tiver mais de um principal, cada um com interesses diferentes e uma relação diferente com o risco, mesmo se ele quiser atuar em melhor interesse de todos esses diretores, isso não é possível alcançar.

Tomescu e Popescu (2014) objetivaram, em seu artigo, obter uma compreensão mais aprofundada no que se refere às decisões éticas no setor público, organizações públicas de integridade que sustentam a confiança por meio de práticas éticas, a dimensão de propriedade dos negócios do governo e as percepções de práticas e procedimentos organizacionais compartilhados, reconhecida e abraçada pelos membros organizacionais. Este estudo baseou-se no considerável corpo de

estudos que examina melhorias no comportamento ético do governo, a eficácia da liderança e abordagens baseadas na integridade para construir serviços públicos éticos em sociedades de transição, a prática de gestão pública e a intensidade moral, que são como fontes de uma ética de paradigma.

Meynhardt e Diefenbach (2012) demonstraram que, juntamente com a introdução de ferramentas de gestão do setor privado, os funcionários públicos devem atuar de forma mais empresarial – como gerentes públicos. No entanto, a pesquisa não possui evidências quantitativas sobre o que impulsiona a Orientação Empresarial (OE) nesse contexto. O artigo examina os antecedentes de OE de nível de departamento em organizações do setor público. Ao integrar diferentes fluxos de pesquisa em um único estudo, combinaram-se discursos parcialmente opostos. Este estudo dedutivo desenvolve e testa empiricamente as hipóteses sobre os antecedentes identificados a partir da literatura de empreendedorismo empresarial do setor privado e do atual debate sobre a nova gestão pública e gestão de valor público. O artigo conclui com uma discussão de implicações para a teoria e a prática.

Shapiro (2005) postula, em seu estudo, que, em uma relação de agência, uma parte atua em nome de outra. O ensaio elaborado pela autora começa com o paradigma econômico da teoria da agência, que molda uma sombra muito longa sobre as ciências sociais e, em seguida, traça como essas ideias se difundem e são transformadas (se for caso) nas bolsas de estudos produzidas em escolas de negócios, ciência política, direito e sociologia. A autora elaborou uma armadilha por meio do tecido social no qual as relações de agência são especialmente prevalentes e examinam algumas das instituições, papéis, formas de organização social, desvios e estratégias de controle social que fornecem agência, respondem às suas vulnerabilidades e consideram o seu impacto. A autora finaliza sua discussão sugerindo que a sociologia possa fazer melhor uso e contribuir com a teoria das agências.

No setor público, Niskanen *et al.* (1971) foi o pioneiro na aplicação da teoria principal-agente na relação interna entre políticos e burocratas. Segundo o autor, o líder de qualquer unidade administrativa do setor público busca maximizar o orçamento de sua unidade, aumentar o número de empregados, bem como aumentar seu poder e importância. Parte desses conflitos pode ser avaliada à luz da teoria da agência, que procura analisar as relações e os conflitos existentes entre os diversos atores de uma determinada rede de relacionamento.

2.2 Gestão pública

Segundo Piovesan (2000), o conceito de gestão pública, no Brasil, passou a vigorar a partir da promulgação da CF/88, que objetivou também organizar as responsabilidades de cada esfera de governo e os diferentes serviços públicos. As reformas, ocorridas no final do século XX, que tinham como intuito a implantação da administração gerencial no setor público, ficaram conhecidas como Nova Gestão Pública ou *New Public Management* (NPM). Esse modelo, segundo Slomski (2010), tem como ênfase o foco no cidadão e nos resultados, cobrando dos gestores públicos eficiência, transparência e a qualidade na prestação dos serviços oferecidos à sociedade.

As teorias tidas como de médio alcance, referentes à Escolha Pública, foram a principal base teórica e tiveram forte influência na formulação de políticas públicas nos anos 80 e 90, surgindo uma nova configuração para o modelo existente do Estado, recebendo a denominação de *New Public Management*, que corresponde a um conjunto de concepções sobre o Estado para reduzi-lo e de mecanismos para desenvolver a “eficiência” governamental. (ANDREWS, 2004).

Na concepção de Abrucio (2007), na NPM, existem algumas peculiaridades, especialmente quanto à necessidade de instrumentos gerenciais, democráticos e inovadores com o objetivo de combater problemas enfrentados pelo Estado. Nessa linha, tanto o formalismo quanto a rigidez burocrática devem ser combatidos como males, porém, alguns alicerces do modelo weberiano podem compor um meio para a implementação da modernização, principalmente no que diz respeito à clareza na separação entre o público e o privado.

O que se deve ter clareza é que, a partir do *New Public Management* (NPM), surgiu uma nova gestão para o setor público, desejando diminuir o tamanho da máquina estatal, no sentido de melhorar a eficiência e, acima de tudo, responsabilizar o agente político. Assim, sugere-se que o planejamento público deva se voltar para a sociedade. (LANE, 2000).

Nas entidades do setor público, governança tem o mesmo sentido aplicado nas empresas privadas, constituindo-se de uma série de mecanismos cujo objetivo é assegurar o interesse dos cidadãos usuários de serviços públicos e de toda a sociedade. (KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

A terminologia governança pública configura uma evolução dada ao termo Nova Administração Pública, relacionando assim também à Nova Gestão Pública. (SOUZA; SIQUEIRA, 2007). A governança pública remete também à distribuição de poder entre governo e sociedade quanto à tomada de decisões, enquanto a governança corporativa relata a maneira de como o Estado está sendo governado e gerenciado. (BHATTA, 2003).

Corroborando com o estudo, Secchi (2009, p. 358) relata que o termo governança, aplicado ao setor público:

Denota pluralismo, no sentido que diferentes atores têm, ou deveriam ter, o direito de influenciar a construção das políticas públicas. Essa definição implicitamente traduz-se numa mudança do papel do Estado (menos hierárquico e menos monopolista) na solução de problemas públicos. A Governança Pública também significa um resgate da política dentro da administração pública, diminuindo a importância de critérios técnicos nos processos de decisão e um reforço de mecanismos participativos de deliberação na esfera pública.

Segundo Rossetti e Andrade (2001), há uma tendência significativa em transpor a teoria da governança corporativa do setor privado para o público. Nessa re colocação, os cidadãos contribuintes estão no lugar dos acionistas e são os agentes principais para a governança pública, pois canalizam recursos para o Estado, de modo que este deve alocar tais receitas de maneira eficaz à obtenção de bens e serviços de interesse público. A governança nas entidades públicas considera a ação das redes, parcerias e dos mercados, o que representa uma maior capacidade de disseminação do controle até então centralizado e imposto pelo Estado. (PETERS; PIERRE, 1998; FONTES FILHO, J. R.; FONTES FILHO, J., 2003).

A transparência e a *accountability* são alguns dos princípios que a governança adota para recomendar rotinas de controle e acompanhamento na administração com o propósito de evitar problemas da relação existente entre o agente e o principal. (BIZERRA, 2011). Tais ações proporcionam a diminuição no distanciamento existente entre a sociedade e o poder público e fortalecem a participação social.

A governança adotará, então, alguns mecanismos com o objetivo de discutir a minimização da assimetria de informação existente na administração pública e entre os diversos atores envolvidos, em especial, o poder legislativo, constituído para assim representar a população. A maior transparência alicerçada pela governança terá como objetivo o auxílio às tomadas de decisões que atendam aos anseios da comunidade,

uma vez que o Legislativo terá maior confiabilidade nas informações fornecidas pela gestão pública, e acreditando que o gestor não poderá falsear os dados em benefício próprio.

A legislação determina os instrumentos de governança necessários para levar as informações necessárias ao principal (cidadão), ao menos, por exemplo, no que se refere aos aspectos orçamentários e financeiros. Todavia, o principal (cidadão) não o utiliza ou pouco conhece os instrumentos que são colocados à sua disposição, causando assim a assimetria de informações.

2.3 Administração Pública

Em um longo cenário histórico, a Administração Pública traz consigo reformas, na tentativa incessante de melhorar a gestão da coisa pública. Muitas dessas mudanças advêm das empresas do setor privado com o objetivo de torná-las mais eficientes.

No Brasil, por exemplo, já ocorreram algumas reformas no modelo da Administração Pública, como a burocrática, na década de 1930; a descentralização e desburocratização, em 1967; e a gerencial, em 1980. (PEREIRA, 2015). Nesse ínterim, as mudanças ocorridas não foram exclusividade no Brasil, já que vários outros países também buscaram essas mudanças, baseados em modelos que produziam efeito positivo nas empresas privadas. (SECCHI, 2009).

Dando sequência aos modelos de administração que tiveram impacto direto ao processo histórico da Administração Pública, pode-se afirmar que o modelo, após a teoria burocrática, progrediu para o gerencialismo e a governança pública. O modelo gerencial divide-se em Administração Pública Gerencial e Governo empreendedor, que são formas de gestão que surgiram após o *New Public Management*, ou seja, inicia-se uma nova forma de Administração Pública voltada à eficiência, a eficácia e à competitividade. (SECCHI, 2009).

Esse novo modelo de administração surgiu com o foco na organização do setor público a partir da desburocratização, descentralização, do aumento da produtividade, e sobretudo, na organização estatal, tendo como premissa o interesse da coletividade. Procurando atender às demandas sociais, o cidadão passa a ser visto como cliente. (SOUZA; ARAUJO, 2014).

A administração pública, em qualquer país minimamente desenvolvido, atualmente é fortemente apoiada por sistemas informatizados, registrando diariamente o cotidiano das entidades desse setor no que diz respeito às receitas e despesas públicas, assim como a informações associadas à entrega das políticas públicas à população.

2.4 Controle de gestão

O termo controle gerencial foi introduzido por Anthony (1965), que o definiu como sendo o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e utilizados, buscando a eficácia e eficiência na concretização dos objetivos da organização. Corroborando, Fisher (1995) aponta que o controle é usado para criar uma conjuntura que motive a organização no sentido de alcançar os resultados predeterminados e pretendidos.

O controle de gestão (CG) pode ser entendido como o “conjunto de processos (e seus instrumentos) formais e informais pelos quais a organização influencia o comportamento de seus agentes de forma a buscar o alcance de seus objetivos, por meio do uso de seus recursos”. (DIEHL, 2004, p. 90).

Para Marquezan (2016, p. 36), o termo “agentes”, nesse entendimento, “não restringe ao mesmo sentido daquele tratado na Teoria de Agência, sendo amplo, referindo-se ao conjunto de pessoas envolvidas com a organização que dela utilizam recursos e que suas ações interferem no alcance de seus objetivos”.

Os termos contabilidade, gestão, sistemas de contabilidade gerencial, sistemas de controle gerencial e controles organizacionais são, às vezes, usados de forma intercambiável. A contabilidade de gestão é composta por uma coleção de práticas, como orçamentação ou custeio de produtos, enquanto o sistema de contabilidade gerencial refere-se ao uso sistemático da contabilidade e gestão para alcançar os objetivos propostos. (CHENHALL, 2003).

Ainda, Chenhall (2003) relata que as definições de sistemas de controle gerencial evoluíram ao longo dos anos de um enfoque burocrático e formal para auxiliar a tomada de decisões em um escopo de informações muito mais amplo. Envolve, assim, informações relacionadas a mercado, concorrentes, entre outras.

Em seu estudo, Anthony e Govindarajan (2002, p. 41) constatam que por “definição, o controle gerencial compreende o comportamento de executivos e comportamentos não podem ser expressos por meio de equações”. Sendo assim, as

informações geradas por um sistema de controle devem respeitar as peculiaridades da entidade.

Carenys (2012) traz, em seu estudo, que a contabilidade de gestão e o controle gerencial têm sido entendidos como conceitos praticamente sinônimos, uma vez que a contabilidade fornece uma linguagem capaz de incluir todas as áreas da organização e sempre foi atribuída a uma considerável orientação decisória, o que é especialmente verdadeiro no caso da contabilidade de gestão. Isso é particularmente verdade se considerar-se que os objetivos do sistema contábil de uma organização estão centrados nos três aspectos seguintes.

I – Produzir relatórios internos periódicos para a gestão, de modo a facilitar a informação e influenciar o comportamento das pessoas, no que diz respeito à gestão de custos, planejamento e controle das operações; II – Fornecer informações não periódicas ou especiais para decisões estratégicas ou táticas em questões como políticas de preços, seleção de produtos, investimentos em equipamentos, formulação de políticas gerais da empresa e planejamento de longo prazo; e III – Divulgar informações fora da empresa por meio de demonstrações financeiras destinadas a investidores, autoridades financeiras e outras pessoas e instituições. (HORNGREN; DATAR; RAJAN, 1991, p. 03).

Em sua obra, Diehl (2004) relata que o controle de gestão representa todos os métodos que a gestão utiliza para assegurar o cumprimento com as políticas e estratégias da empresa. Ou seja, é o processo pelo qual as organizações utilizam ferramentas que motivam e inspiram as pessoas para o cumprimento das metas e realização de suas estratégias.

Na administração pública, o controle tem ganhado cada vez mais importância principalmente no que se refere ao combate à corrupção, ao desperdício do erário público e na adoção de práticas de boa governança.

2.5 Contabilidade de gestão no setor público

O *Institute of Management Accountants* definiu a contabilidade gerencial como sendo o “processo de identificação, e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização” (IMA, 2008, p. 48)

Em seu estudo, Diehl (2017) demonstra que a contabilidade de gestão “é uma área de conhecimento que estuda conceitos e práticas voltadas à coleta, análise e divulgação de informações, em especial de natureza econômico-financeiras

objetivando dar suporte à gestão com vista à melhoria do desempenho da organização.

No setor público, a crise em nível mundial ocorrida no Estado na década de 1970, trouxe consigo diversas dificuldades fiscais e o perecimento do modelo de gestão empregado, tornando-se ineficiente na administração do erário público e potencializando a preocupação com a modernização da gestão pública, no sentido de torna-la mais eficiente e eficaz no cumprimento das demandas da coletividade (BRESSER-PEREIRA, 1998; FREDERICKSON, 2004).

A Contabilidade Gerencial, mais conhecida como contabilidade para tomada de decisões se mostrou uma ferramenta relevante para utilização por parte dos gestores objetivando maximizar os resultados da entidade. Nesta linha, estudos como o de Jackson e Lapsley (2003) têm atestado como os instrumentos da contabilidade gerencial estão sendo empregados no setor público. Os autores utilizaram uma amostra composta por autoridades locais, agências governamentais e organizações de saúde da Escócia para analisarem as inovações trazidas com a adoção da contabilidade de gestão.

As entidades do setor público tem sido alvo de inúmeros discursos objetivando a adoção de tecnologias da contabilidade gerencial já desenvolvidas no setor privado, dada a gama de reformas institucionais e modificações nas práticas existentes (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

A avaliação da utilidade da contabilidade gerencial em organizações do setor público se justifica em função da crise fiscal e administrativa do Estado que limita os entes públicos no alcance de suas metas estabelecidas. Na visão de Groot e Budding (2004), essa alteração no foco ocorre devido ao reconhecimento de novas ferramentas de Contabilidade Gerencial, onde podemos destacar os indicadores de desempenho financeiros, orçamentos por produto como ferramentas de avaliação.

Neste sentido, o novo modelo de administração pública, ainda na visão de Groot e Budding (2004) altera o foco das necessidades informacionais dos gestores, uma vez que valoriza as informações que auxiliam os governantes no monitoramento e controle dos resultados da entidade.

2.6 Estudos relacionados

Com o intuito de averiguar como o conflito de agência na administração pública é evidenciado na literatura, realizou-se uma revisão sistemática sobre a temática.

A revisão da literatura ocorreu em dois momentos, sendo utilizado o procedimento de busca de trabalhos nas bases de dados: 1) *Scopus*; 2) *Web of Science*; 3) *Science Direct*; e 4) Portal de Periódico da Capes, para a localização de trabalhos relacionados aos temas do presente estudo. Em primeiro momento, efetuou-se a busca nas bases de dados, cujo objetivo foi avaliar trabalhos relacionados ao tema conflito de agência e Administração Pública. Para tanto, realizou-se a pesquisa por meio dos termos “*Agency conflict*” e “*Public Administration*”. Aplicaram-se, então, os seguintes critérios de filtros, com intuito de realizar um primeiro refinamento da pesquisa: i) periódico revisado por pares; ii) tipo do documento: artigos científicos; iii) idioma: português e inglês; iv) assunto: conflito de agência e Administração Pública; e v) artigos publicados nos últimos cinco anos.

Realizou-se então um novo refinamento com base na análise nos títulos e dos resumos dos artigos. A análise teve como requisito a seleção de trabalhos relacionados à conflito de agência e administração pública, publicados em periódicos científicos no contexto do setor público.

Em um segundo momento, realizaram-se pesquisas nas mesmas bases de dados com objetivo avaliar trabalhos relacionados aos temas: conflito de agência e contabilidade de gestão. Contudo, foram realizadas as buscas nas bases de dados com as seguintes palavras-chaves: “*agency conflict*”, “*management accounting*”, “*conflito de agência*” e “*contabilidade de gestão*”. Ainda, foram aplicados os seguintes critérios de filtro, com intuito de realizar um primeiro refinamento da pesquisa: i) periódico revisado por pares; ii) tipo de documento: artigos científicos; iii) idioma: português e inglês; e iv) artigos publicados nos últimos cinco anos. Por fim, a partir dos artigos selecionados, analisaram-se as referências citadas por eles, indicando novas buscas, utilizando-se a técnica *snowball*. A partir disso, obteve-se a lista de alguns estudos, conforme demonstra o Quadro 1, a seguir:

Quadro 1 - Estudos relacionados ao tema em estudo

(continua)

Autoria/Ano	Título	Objetivo
Fontes Filho, J. R. e Fontes Filho, J. (2003)	Governança organizacional aplicada ao setor público.	O estudo propõe a discussão de problemas de gestão comuns na administração pública e apropria-se dos referenciais da teoria de agência e institucional para propor elementos à construção de um modelo de governança que seja mais específico para o ambiente das organizações públicas e sem fins lucrativos.
Lapsley e Wright (2004)	The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda	O estudo tem como foco a disseminação e adoção das práticas de contabilidade gerencial no novo setor público. O objetivo do artigo foi explorar a forma e os meios de difusão, os obstáculos à adoção e estabelecer uma agenda de pesquisa.
Albuquerque <i>et al.</i> (2007)	Um estudo sob a óptica da teoria do agenciamento sobre a <i>accountability</i> e a relação Estado-sociedade.	O estudo objetivou investigar como a <i>accountability</i> poderia dirimir a assimetria informacional existente na relação sociedade e governantes. Os autores demonstram a importância de a sociedade assumir sua posição de proprietária dos recursos que o Estado administra e fiscalize as ações dos governantes eleitos por ela mesma, exigindo transparência, tempestividade, inteligibilidade e a clareza nas informações, e assim, diminuindo os ruídos informacionais que existem na relação principal-agente no Estado.
Branco (2011)	Conflito de interesse na Administração Pública: estudo de caso na Prefeitura Municipal de Cachoeirinha-RS	Objetivou identificar os conflitos de interesse na administração pública, além de averiguar a percepção deles por seus protagonistas, usando como fundamentação a sua análise sobre a Teoria da Agência. A pesquisa foi desenvolvida como um estudo de caso no Município de Cachoeirinha, RS, adotando a análise multivariada para obtenção dos resultados dos questionários aplicados. O autor observou as diversidades comportamentais dos servidores públicos municipais, e apresentou, que os interesses particulares, por muitas vezes, sobressaem aos interesses públicos, tornando visível o conflito de interesse entre o administrador público e o servidor.
Bairral, M., Ferreira e Bairral, L. (2012)	A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos tribunais de contas estaduais: uma abordagem reflexiva	O estudo buscou demonstrar a contribuição da auditoria governamental do controle externo na redução da assimetria informacional entre governo e sociedade mediante uma análise dos pareceres prévios decorrentes das prestações de contas dos gestores públicos. Os resultados demonstraram que é necessário um maior aperfeiçoamento das ações dos tribunais de contas no que se refere a mitigação da assimetria de informações entre o Estado e a sociedade.

(continuação)

Autoria/Ano	Título	Objetivo
Costa <i>et al.</i> (2013)	As escolhas públicas orçamentárias federais no Plano Plurianual (PPA) 2008-2011: uma análise da perspectiva do modelo principal-agente.	Objetivou analisar o comportamento assumido pelo Executivo e pelo Legislativo durante a gestão do PPA 2008-2011 na perspectiva do modelo principal-agente. Por meio da aplicação dos testes de Friedman, Kendall e Spearman, e tendo como objeto empírico todos os programas constantes no PPA 2008-2011, observou-se que, entre 2008 e 2011, as etapas de elaboração e de execução orçamentária e financeira da Lei Orçamentária Anual, cujo ator principal é o Poder Executivo, apresentaram concordância muito forte, enquanto, na etapa de discussão, votação e aprovação, cujo ator principal é o Poder Legislativo, apresentou uma concordância moderada. Quando se considerou a interação no mesmo ciclo entre todas as etapas, a concordância foi menor. Além disso, como resultado mais expressivo do estudo, identificou-se que a relação externa (entre governo e cidadãos) possui concordância maior que a relação interna (entre políticos e burocratas).
Wechsler (2014)	The consequences of academic noninvolvement in the reform of government conflicts of interest programs	Revela que, quando se trata da reforma dos programas governamentais de conflitos de interesse nos Estados Unidos, todos estão perdendo devido ao não envolvimento de acadêmicos. O autor procurou explicar os motivos do seu não envolvimento, considera as consequências e sugere o que pode ser feito.
Ruiz (2015)	<i>Las cartas de servicio en la web municipales como instrumento de información al ciudadano.</i>	O autor aborda qual é o papel das cartas de serviços no contexto da nova governança pública.
Nunes (2015)	O emprego da teoria agente-principal para definição de modelo de gestão de bens móveis na Universidade De Brasília.	Em sua pesquisa, propôs aplicar a teoria agente/principal nas relações entre os servidores que possuem bens móveis sob sua responsabilidade, denominados agentes patrimoniais, e a Universidade de Brasília (UnB). Utilizou-se o conceito fornecido pela Teoria da Agência, que abrange os conflitos de interesses nas relações entre o agente, que, no caso em questão, são os agentes patrimoniais, e o principal, que é a UnB, com enfoque no estudo dos mecanismos de incentivos e controle. O autor procurou solucionar, ou pelo menos minimizar os conflitos existentes entre o agente e o principal e, conseqüentemente, melhorar a gestão patrimonial da UnB.
Baldissera <i>et al.</i> (2018)	A percepção dos observatórios sociais sobre a qualidade, utilidade e suficiência da transparência pública dos municípios brasileiros	Tiveram como objetivo analisar a percepção dos observatórios sociais brasileiros a respeito da qualidade, da utilidade e da suficiência das informações divulgadas pelos municípios e analisar se esses percebem que a gestão municipal transparente diminui a assimetria de informação entre os cidadãos e os gestores.

(conclusão)

Autoria/Ano	Título	Objetivo
Tavares <i>et al.</i> (2018)	A difusão da Contabilidade Gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais	Objetivaram evidenciar quais ferramentas gerenciais são utilizadas no âmbito do Estado de Minas Gerais com a finalidade de ampliar a discussão sobre a expansão da capacidade gerencial dos governos.
Bergh <i>et al.</i> (2019)	Information asymmetry in management research: past accomplishments and future opportunities	Os autores revisaram 223 artigos relevantes dos principais periódicos de administração e desenvolveram uma estrutura para organizar e avaliar a pesquisa referente à assimetria de informações, consolidando a compreensão do significado da assimetria de informação, aplicações conceituais, papéis em diferentes modelos teóricos, antecedentes e como os interesses próprios dos atores influenciam a seleção de mecanismos para gerenciá-los.

Fonte: elaborado pelo autor.

Pretende-se com os estudos realizados, compreender como ocorre o conflito de agência no setor público e as formas utilizadas para sua mitigação. Acredita-se que com esses estudos que versam sobre a temática da tese e os apresentados na justificativa, podem trazer contribuições complementares a pesquisa, tanto na construção do referencial teórico quando na análise.

3 PROPOSTA DE TESE E HIPÓTESES

A proposta de tese visa unir os pressupostos de conflito de agência e a assimetria informacional existente na relação agente-principal (EISENHARDT, 1989; JENSEN; MECKLING, 1976; ROSS, 1973), tratado na teoria de agência, à literatura de sistemas de controle de gestão (OTLEY, 2003), de um modo peculiar pela contabilidade de gestão, efetivada na administração das empresas públicas. O estudo terá como suporte também as ferramentas da governança pública. A proposta pretende discutir a divulgação de informações da contabilidade de gestão, originadas por meio das técnicas dos sistemas de controle de gestão (SCG), e tem a proposição de minimização da assimetria informacional existente entre executivo eleito e o poder legislativo.

A teoria de agência expõe a questão do conflito existente entre o principal e o agente, entretanto, sua aplicação no setor público relaciona-se ao governo e à população, nesse caso, representada pelo poder legislativo.

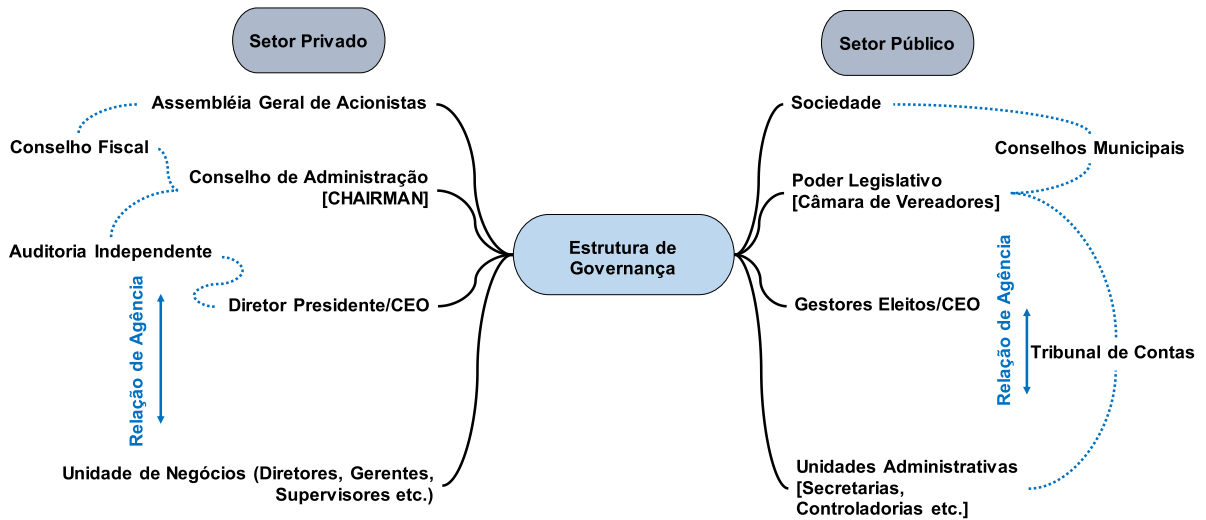
Assim, a pesquisa defende a seguinte proposição:

“O sistema de controle de gestão, por meio das informações geradas pela contabilidade de gestão, tem o papel de ferramenta de governança ao reduzir a assimetria de informação entre gestores eleitos e o legislativo municipal”.

Com base na referida proposição, pretende-se, nesta pesquisa, analisar as conexões entre as literaturas sobre contabilidade de gestão, governança pública e teoria de agência.

A assimetria de informações, pressuposto da relação de agência, colocado na relação gestores eleitos – poder legislativo –, recebe a contribuição de ferramentas da contabilidade de gestão para identificar a influência das partes envolvidas sobre o nível de divulgação de informações. A estrutura dessa relação é ilustrada a seguir, na Figura 2.

Figura 2 - Relação entre as partes envolvidas



Fonte: elaborada pelo autor.

Nessa perspectiva, pode-se tratar as entidades do setor público similarmente ao que ocorre nas empresas privadas, em que os administradores públicos assumem o papel de gestores, e a sociedade, a de proprietários. Assim sendo, pode-se aplicar a teoria de agência, em que a figura do principal apresenta as necessidades aos agentes para a gestão da empresa. Em vista disso, a seguir discutem-se as hipóteses da pesquisa.

As principais proposições deste estudo referem-se ao pressuposto de Berle e Means (1984), que encontraram, em um importante estudo com dados da economia norte-americana, uma correlação positiva entre propriedade pulverizada e tamanho da firma, dando origem, então, a uma questão crucial: a separação entre controle e propriedade da firma. Os autores evidenciam que um sistema acionário tende a desenvolver divisão de funções, antes atribuídas à propriedade. No presente estudo, o dilema da agência é qualificado tanto pelo conflito de interesses – na medida em que os interesses do agente nem sempre estão em consonância com os interesses do principal, haja vista as lacunas de informação do principal que possibilitam o desvio de finalidade por parte do agente – quanto pelo custo da agência (*agency cost*), isto é, o custo para alinhar a atuação do agente aos interesses do principal. (JENSEN; MECKLING, 1976).

Segundo Bianchi (2005), a essência desse princípio levou às investigações que culminaram na chamada Teoria da Agência, posteriormente aprofundada por Coase (1937), Alchian e Demsetz (1972), Mitnick (1973), Ross (1973) e, em seguida, por

Jensen e Meckling (1976). Nesse sentido, com a finalidade de responder ao problema de pesquisa, a partir da fundamentação teórica e dos estudos empíricos apresentados, formularam-se as seguintes hipóteses s quais serão possíveis fatores explicativos relacionados aos problemas de agência, por meio assimetria de informações na administração pública:

H₁ – O uso das informações da contabilidade de gestão pelo poder legislativo reduz a assimetria de informação em relação ao executivo eleito.

H₂ – Quanto maior forem as divulgações das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito, menor será a assimetria de informação na relação de agência no setor público.

H₃ – A atuação do poder legislativo tem influência positiva na divulgação das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito.

É precisamente nesse contexto de regulação que surgem os chamados conflitos de interesse entre os atores envolvidos: os agentes que nem sempre estão em sintonia com os anseios do principal que, muitas vezes, ocupa o papel de refém da situação criada pelo agente na administração pública.

4 METODOLOGIA

Para qualquer pesquisador é um grande desafio estabelecer os métodos da pesquisa e como eles são seguidos. Neste estudo não foi diferente e o grande desafio precisaria ser vencido. Compreende-se como percurso metodológico, as diversas etapas desenvolvidas ordenadamente ao longo de uma investigação com o objetivo de atingir o resultado desejado. (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Silva (2003, p. 39), relata que

podemos definir Método como etapas dispostas ordenadamente para a investigação da verdade, no estudo de uma ciência para atingir determinada finalidade, e técnica como o modo de fazer de forma mais hábil, segura e perfeita alguma atividade, arte ou ofício.

Já para a visão de Richardson (1999, p. 22),

[...] método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo. [...] a metodologia são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo: a necessidade de observar, a necessidade de formular hipóteses, a elaboração de instrumentos etc.

O conceito de pesquisa é admitido por Gil (1991) como um processo formal e sistemático de formação do método, tendo como principal foco a descoberta de respostas para elucidação de problemas por meio de procedimentos de natureza comprobatória.

Este estudo trata-se de uma *survey* apoiada em questionários, dirigido às vinte e duas prefeituras da Região Sudoeste e Mato Grosso, em que os dados são submetidos a testes estatísticos diante das hipóteses. A pesquisa com o levantamento (*survey*) de dados utiliza-se de um instrumento de pesquisa estruturado para a obtenção dos dados, ou seja, tratando-se de uma pesquisa de campo (BERTO; NAKANO, 2000).

A pesquisa refere-se a um estudo exploratório e descritivo, com natureza teórica do problema, exploratório porque visa conhecer em maior profundidade os benefícios das informações da contabilidade de gestão nas entidades públicas; e descritivo porque provém de observações empíricas, características e comportamento de determinada população, descrevendo a realidade encontrada (RICHARSON, 1999; ABDEL-KHALIK e AJINKYA, 1979)

Portanto, neste capítulo estão descritos os procedimentos executados para a concretização deste estudo, compreendendo os sujeitos da pesquisa, sua população e amostra e o instrumento de coleta de dados.

4.1 População e área de abrangência da pesquisa

Na seleção dos sujeitos da pesquisa foram selecionados os prefeitos, secretários das pastas fins, controladores e contadores, representando a figura do agente, e os vereadores sempre a representação da sociedade como um todo, atingindo assim 231 (duzentos e trinta e um) questionários.

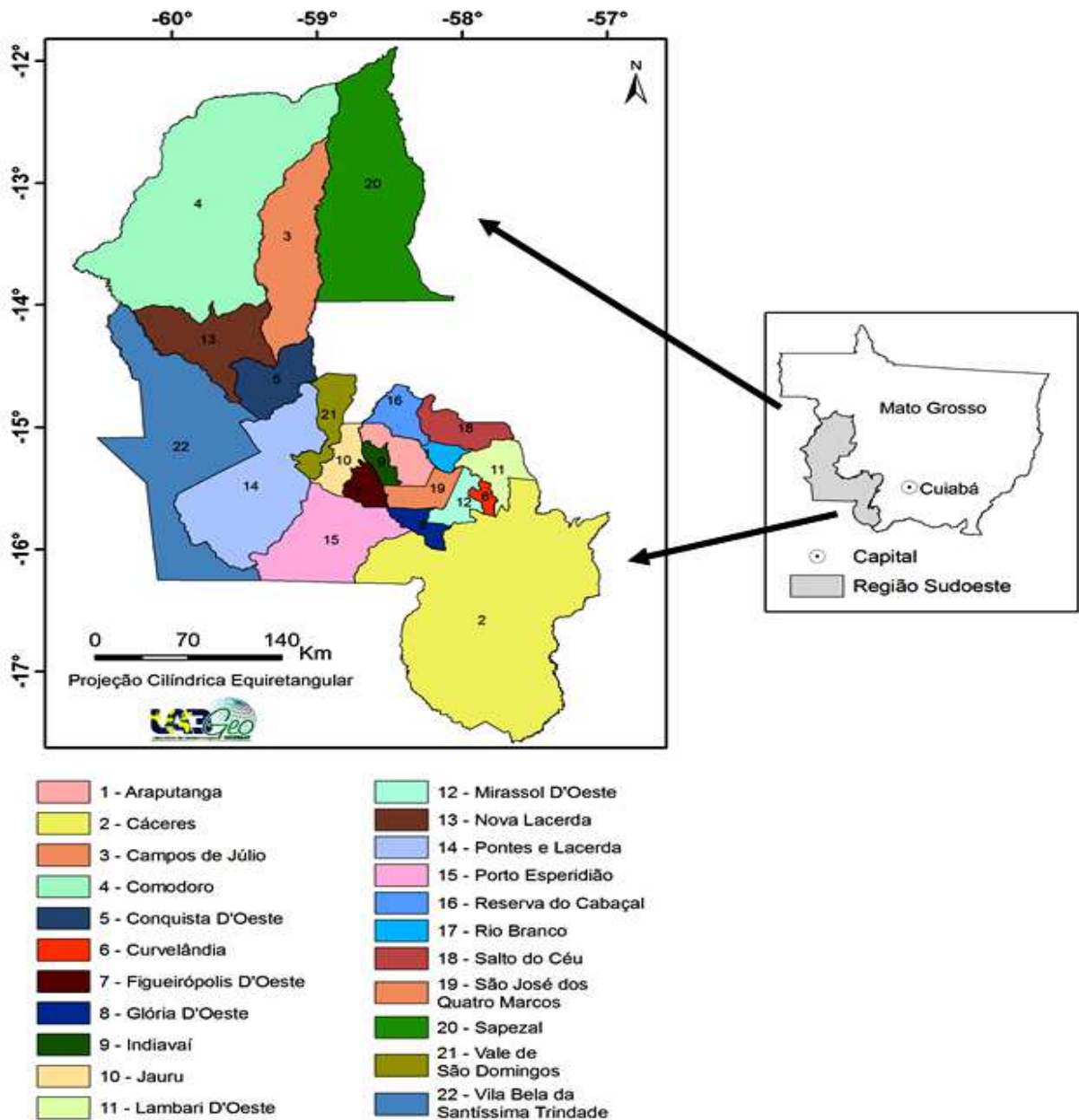
Para Vergara (2004, p. 50), a população de uma pesquisa é definida por “um conjunto de elementos que possuem características que serão objeto de estudo”, podendo assim ser formado por empresas, pessoas ou produtos.

A área de abrangência geográfica deste estudo é a Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso. O Estado está localizado na Região Centro-Oeste do Brasil, possui 141 municípios, agrupados em vinte e duas microrregiões político-administrativas, que fazem parte de cinco mesorregiões definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Em 2001, mediante estudos produzidos pela Secretaria de Planejamento - MT, foi realizada uma nova regionalização do Estado e foram definidas doze Regiões de Planejamento. Atualmente Mato Grosso possui setenta e cinco áreas indígenas e dezenove unidades de conservação federais, quarenta e duas estaduais e quarenta e quatro municipais distribuídas entre reservas, parques, bosques, estações ecológicas e RPPN (Reserva Particular do Patrimônio Nacional).

A Constituição Federal alvitra a conjuntura de Estados e Municípios em seus artigos 18 e 19 e suas competências e atribuições a partir do artigo 25. Estes entes da federação são providos de autonomia legislativa, respeitando as diretrizes da organização de outras divisões, e assim, possuindo uma estrutura administrativa proporcional aos serviços ofertados a população na esfera estadual e municipal.

A população do estudo está composta pelas entidades da administração pública direta da Região Sudoeste do Mato Grosso, tendo como representantes do agente (executivo eleito), os prefeitos, secretários de finanças/fazenda, administração, planejamento, juntamente com os contadores e controladores e representando o principal (cidadão), os vereadores.

Figura 3 - Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso



Fonte: Unemat-LABGEO (2020).

Desta população foi possível obter uma amostra de 231 questionários respondidos. Um grande fator negativo na coleta de dados foi ocasionado pela pandemia do Novo Corona Vírus, quando do momento da aplicação do instrumento de pesquisa, as prefeituras estão fechadas para contenção da contaminação.

A amostra é uma parte representativa da população em estudo, e deve representar suas características.

Segundo Dancey e Reidy (2006), as amostras podem ser classificadas em probabilísticas e não probabilísticas. Para Malhotra (2006) na amostra probabilística todos os elementos do universo apresentam a mesma probabilidade de participação no estudo e na não probabilística não apresenta as mesmas condições.

Neste estudo a amostragem foi desenvolvida por conveniência, caracterizada por não probabilística.

4.2 Coleta de dados

A coleta dos dados para a pesquisa, ocorreu em dois momentos. No primeiro, para caracterização das informações geradas pela contabilidade de gestão, os dados foram coletados por meio de observações direta, em consulta às informações dos relatórios de gestão, balanços da execução orçamentária, balancetes mensais e demonstrativos contábeis disponibilizados via web por meio dos portais de transparência da parte definida como agente, na entidade pública. No segundo momento foi aplicado um questionário Estruturado (Apêndice B) junto ao executivo eleito e o poder legislativo municipal, no período de 10 de junho de 2020 a 18 de julho de 2020.

4.2.1 Dados primários

A versão finalizada do instrumento de coleta de dados da pesquisa é apresentada no Apêndice B, e foi constituído em um questionário do tipo estruturado composto por 42 assertivas dividido em dois blocos. A divisão do instrumento em dois blocos de assertivas se dá pelo motivo de que o bloco 1 buscou com a indicação dos respondentes quanto ao grau de concordância dos relatórios da contabilidade de gestão produzidos pela entidade pública; e o bloco 2 buscou obter o nível de divulgação das informações da contabilidade de gestão, com a instrução de preenchimento no cabeçalho de cada bloco. As respostas a esse questionário permitiram medir a estrutura e divulgação das informações da contabilidade de gestão.

Quadro 2 - Estrutura do instrumento de coleta de dados

Parte	Variáveis	Fonte
Bloco 1	Referente aos relatórios de gestão quanto a estrutura da entidade.	Elaboração própria com base em estudos apresentados na revisão de literatura dentre eles Spence e Zechhauser (1971); Macagnan (2008); Bhatta (2003); Dixit (2002); Marquezan (2016) e estudos relacionados ao tema conforme descrito no Quadro 1.
Bloco 2	Referente a divulgação de informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo.	Elaboração própria com base em estudos apresentados na revisão de literatura dentre eles Marques (2007) Przeworski (2006); Araújo Sanchez (2005); Cerrillo-i-Martinez (2017)
Bloco 3	Identificação do respondente	Elaboração própria

Fonte: elaborado pelo autor.

No relato de Prodanov e Freitas (2013, p. 57) esta modalidade de pesquisa “ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer por meio de algum tipo de questionário”. Gil (1999) complementa e destaca o questionário como sendo uma técnica de investigação constituída por um número de questões exposta por escrito às pessoas, com a proposição de conhecer suas opiniões, crenças, interesses, situações vivenciadas, entre outras. Corroborando, Severino (2007, p. 125) relata o questionário como “conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos em estudo”.

A utilização de questionário é um grande desafio, pois a pesquisa fica com um alto nível de dependência da população retornar com as respostas. Corroborando, Laville e Dionne (1999) relatam que é comum a baixa taxa de retorno em pesquisas que utilizam questionários como coleta de dados.

Peleias *et al.* (2007, p. 87) em relação a afirmação acima, relata que “a falta de resposta é uma resposta” e os fatores podem ter sido diversos que poderiam ter influenciado na taxa de retorno: a quantidade de alternativas de respostas oferecidas aos respondentes e talvez a exigência de conhecimentos amplos sobre a assimetria de informações na administração pública. As questões em sua maioria utilizam uma escala de frequência ordinal, *Likert*, de 5 pontos, ou seja, de 1 a 5, e portando sendo o 3 o ponto médio, com orientações contidas diretamente no cabeçalho de cada bloco de assertivas. Na visão de Hayes (2001), esse tipo de escala fornece alto grau de coeficiente de confiabilidade das respostas. Corroborando, trazendo outras

características das escalas de 5 pontos Dalmoro e Viera (2014), relatando que essa escala apresenta um nível de confiabilidade adequado, e o fato de se ajustar aos respondentes com diferentes níveis de habilidade e de poder detectar consistências internas e ainda verificar vieses nas respostas. No Apêndice A é apresentado uma carta de apresentação, elaborada de acordo com as normativas emitidas pelo Comitê de ética em Pesquisa da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, contextualizando o respondente e enfatizando a importância de sua resposta para a conclusão deste estudo.

As questões foram elaboradas em conformidade com a literatura que trata o tema e segmentadas em três blocos: a) relatórios de gestão quanto à estrutura da entidade pública pesquisada; b) divulgação de informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo; c) identificação do respondente. Collis e Hussey (2005), aponta que o objetivo do questionário será extrair respostas confiáveis de uma amostra, recomendando perguntas fáceis de entender e elaboradas de forma que permita que todos os respondentes as entendam da mesma forma.

No Bloco I foram apresentadas 21 assertivas que melhor represente a estrutura da administração pública com relação aos relatórios de gestão atualmente. Com o objetivo de se buscar as opiniões dos respondentes com base em uma escala de concordância variando de 1 a 5, onde 1 é “Discordo Plenamente” da afirmação até 5 onde represente “Concordo Plenamente” com a afirmação. Nas situações em que se pretende expressar não sei ou não quero responder utilize a opção 6 NA “Não se aplica”.

Quadro 3 - Assertivas do Bloco 1 do Instrumento de Pesquisa

1.1 – É comum na instituição discussões a respeito dos relatórios produzidos pela contabilidade de gestão com determinada periodicidade.
1.2 - Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão do município atendem às necessidades da gestão.
1.3 – Há profissionais que conhecem as informações produzidas pela contabilidade de gestão, além dos gestores e elaboradores.
1.4 - A administração pública tem tomado medidas para garantir a independência dos setores que produzem os relatórios de gestão.
1.5 – Há sistemas operacionais instalados e preparados para a produção dos relatórios da contabilidade de gestão.
1.6 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade, auxiliam o executivo municipal no processo decisório.
1.7 - O sucesso de um sistema de informações gerenciais depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.
1.8 - Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios da contabilidade de gestão.
1.9 - Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais são suficientes para a tomada de decisão.
1.10 – Existe uma frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência permitindo um adequado acompanhamento da gestão pública.
1.11 – O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.
1.12 – As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência disponíveis ao público são úteis para a realização do controle social
1.13 – Quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública.
1.14 – O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.
1.15 – Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão atendem plenamente às necessidades do poder legislativo.
1.16 – A administração pública estabelece canais de comunicação (por meio da internet, por exemplo) com os atores envolvidos sobre os relatórios de gestão.
1.17 – A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário.
1.18 - Solicitações de informações e relatórios adicionais ao setor de contabilidade são prontamente atendidas.
1.19 – Quanto menos informações a sociedade detêm maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública.
1.20 - A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.
1.21 – Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis, não sofrendo variações constantes e podem, portanto, ser considerados confiáveis.

Fonte: elaborado pelo autor.

Para Bloco II foram tratadas 21 variáveis que utilizam mais especificamente os indicadores inerentes a frequência com a qual são divulgadas as informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo municipal. Sendo assim, neste bloco foi evidenciada a percepção individual dos respondentes referente ao de frequência das divulgações das informações da contabilidade de gestão. Assim, as afirmações são apresentadas em uma escala variando de 1 até 5, onde 1 seria “Nunca Divulgada” e 5 seria “Sempre Divulgada”.

Quadro 4 - Assertivas do Bloco 2 do Instrumento de Pesquisa

2.1 - Peças de Planejamento (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA).
2.2 - Plano de ações e metas da gestão.
2.3 – Informações sobre a realização de audiências públicas.
2.4 – Demonstrativo de participação da sociedade na elaboração das peças de planejamento.
2.5 Informações sobre o comportamento da realização da receita.
2.6 Informações sobre o comportamento da execução da despesa.
2.7 - Relação das empresas fornecedoras de bens e serviços.
2.8 - Relação dos contratos assinados.
2.9 - Custos dos processos e atividades da administração pública.
2.10 - Informações sobre os valores aplicados no mercado financeiro.
2.11 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.
2.12 - Relatórios que auxiliam o controle social.
2.13 – Resultados obtidos com a gestão de custos no setor compras e licitações.
2.14 – Documentos e informações de acesso público proveniente dos entes públicos são úteis para a realização do controle social.
2.15 - Pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado.
2.16 - Pareceres dos conselhos municipais.
2.17 - Relatórios detalhados de informações contábeis.
2.18 – Relatório de arrecadação de recursos próprios.
2.18 – Relatório de arrecadação de recursos próprios.
2.19 - Notas explicativas referente aos Balanços.
2.20 – Demonstrativos de resultados atingidos pelas secretarias municipais.
2.21 – Considerando as questões acima, (informações da contabilidade) existe a necessidade de controle exigente por parte do poder legislativo

Fonte: elaborado pelo autor.

O Bloco III destinou-se às principais identificações dos respondentes do estudo: Cargo, tempo de atuação no cargo, há quanto tempo (anos) exerce função pública, se é funcionário concursado e Formação Acadêmica.

Em seguida foram tabulados os dados para contato (nome, cargo, telefone, e-mail) da população do estudo (prefeituras da Região Sudoeste de Mato Grosso), por meio de informações buscadas nos sites das prefeituras.

O processo de coleta passou por sete etapas que pode ser resumida da seguinte forma:

- 1) Revisão dos instrumentos de pesquisa;

- 2) Contratação e treinamento da equipe de coleta;
- 3) Coleta e amostra inicial;
- 4) Ajuste do questionário e finalização da coleta;
- 5) Análise preliminar dos dados
- 6) Coleta complementar
- 7) Análise final dos dados coletados

A coleta foi realizada por meio de contato telefônico executado pela equipe de apoio do Centro de Estudos e Pesquisas em Administração (CEPA) no mês de junho de 2020, órgão vinculado à Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Com o objetivo de aproximar a universidade da comunidade, o centro reúne uma equipe multidisciplinar de profissionais com larga experiência nesse tipo de coleta de dados. (CEPA, 2020). A avaliação e o pré-teste foi realizado pela equipe do CEPA com a equipe de trabalho e com os integrantes do grupo de pesquisa CONTEST. Em seguida o pesquisador tirou todas as dúvidas e explicou à equipe acerca das questões, mantendo assim o questionário sem alterações.

Com todas as informações dos respondentes, a equipe do CEPA iniciou a coleta de dados, explicando a intenção da pesquisa e solicitou contribuição para a efetivação deste estudo. Dentre vários problemas enfrentados, um deles foi a pandemia do Novo Coronavírus, portanto, a coleta aconteceu exclusivamente por telefone, momento em que a equipe do CEPA efetuou o preenchimento das respostas no formulário da pesquisa. Alguns respondentes declararam dificuldades ou problemas relacionados ao tempo e, para não perder os contatos já realizados, foram agendadas ligações futuras. Creswell (2007) aponta que o pesquisador deve conduzir o leitor do instrumento de pesquisa por meio de um plano com passos que transitam pela definição do objetivo geral e os específicos.

A coleta seguiu sem alterações até que fossem buscadas todas as possibilidades de contato com a população da pesquisa. Todas os municípios foram contactados e dos 330 representantes da relação de agência, agente e principal, que compõem a população deste estudo, houve 231 respondentes, correspondendo a 70%. De posse dos dados dos respondentes, o pesquisador realizou um novo contato nos municípios, confirmando se de fato a coleta foi realizada, em uma amostra de trinta respondentes.

As informações coletadas para análise, foram quantificadas e traduzidas em números com base no problema de pesquisa sendo, portanto, uma abordagem quantitativa.

4.3 Tratamento e análise dos dados

Os dados coletados foram organizados e tabulados em tabelas Microsoft Excel®, pois permitiram agilidade na organização dos dados, com aplicação de filtros, organização da grafia das respostas para que os testes e análises estatísticas fossem elaborados por meio do *Software* IBM SPSS.

De posse das primeiras trintas respostas válidas, os dados foram submetidos à primeira análise estatística, um pré-teste. Foi realizado um teste de confiabilidade de escala, Alfa de *Cronbach*, que varia entre 0 e 1. Aceitando-se como confiável um *alfa* igual ou superior a 0,70. Com este método é possível demonstrar o quanto forte os itens de uma escala estão inter-relacionados. (TULL; HAWKINS, 1990). No presente estudo o Bloco 1 apresentou um *alfa* de 0,955 e o Bloco 2 o *alfa* de 0,917, demonstrando que as assertivas do instrumento de pesquisa estão correlacionadas se medindo de forma adequada. Em seu estudo, Hair Júnior *et al.* (2005), relata que um Alfa de *Cronbach* de 0,70 é o mínimo para aceitação da escala.

A estatística descritiva utilizada neste estudo possibilitou apresentar os dados de forma resumida indo ao encontro dos objetivos propostos, resumindo-as em média e desvio padrão (BARBETTA, 2005), com base no resultado das respostas na escala de Likert do instrumento de pesquisa, em termos de concordância, discordância e níveis de frequência na divulgação de informações.

Com os dados coletados via questionário foi utilizada a Análise Fatorial Exploratória (AFE) como técnica de redução das variáveis relacionadas à divulgação de informações da contabilidade de gestão. Os processamentos e validação dos resultados são pautados nos pontos apresentados em Hair Júnior *et al.* (2009).

Objetivando evitar que algumas variáveis ficassem em posição duvidosa sobre qual fator poderia pertencer, trazendo dificuldade na sua classificação, optou-se em realizar a Rotação Varimax, para conseguir uma melhor distribuição entre as variâncias explicadas por cada fator obtido. (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2005).

Na sequência foi realizada a Regressão Linear Múltipla utilizada para testar os modelos econométricos. A análise tem por objetivo verificar os dados para entender

se e como duas ou mais variáveis estão relacionadas na população, instituindo uma relação linear de causa e efeito entre elas. (GUJARATI, 2006). Para realização das regressões, foi calculado o coeficiente de determinação (R^2), no qual análise indica o percentual de variação da variável dependente que é explicado pelo modelo proposto, ou pelo conjunto das variáveis independentes.

Após os primeiros resultados apresentados, foram efetuados novos testes, objetivando uma melhor explicação para o modelo proposto com a inclusão da variável independente agente ou principal na equação, que resultou em uma não melhoria do modelo inicialmente proposto.

Seguindo com o tratamento dos dados outros testes ocorreram mediante a análise de agrupamentos (*Clusters*). Os dados foram submetidos ao teste de agrupamento hierárquico da ligação completa, sem a necessidade de padronização dos dados, pelo motivo de que as variáveis possuem a mesma escala. Nesta análise foram utilizadas as respostas das assertivas obtidas pelo instrumento de pesquisa sobre a divulgação de informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo municipal. Sendo assim, os objetos dentro dos agrupamentos estarão graficamente próximos e diferentes agrupamentos apresentarão distantes. (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2005).

A análise de *Clusters* foi realizada mediante os fatores obtidos na Análise Fatorial Exploratória. Para tal, a análise utilizou-se do método hierárquico e agrupamento, denominado de Método de Variância Mínima de *Ward*, e para a medida da distância entre os *clusters* a Distância Euclidiana.

A análise detalhada dos resultados é apresentada no Capítulo 5 desta tese, Apresentação e Discussão dos Resultados.

4.4 Limitações metodológicas

Esta pesquisa assim como todas as demais possui limitações metodológicas, que devem ser demonstradas para a correta interpretação dos resultados e uma boa utilização da conclusão e recomendações do estudo.

O acesso aos prefeitos e o grau de escolaridade dos atores envolvidos na pesquisa foi um limitador neste estudo, pois para que se tenha sucesso na coleta dos dados, é importante que os respondentes tenham conhecimento de algumas áreas da entidade pública.

A coleta de dados com o uso de questionário também foi uma limitação, pois foi preciso traçar estratégias para a obtenção do maior número de respondentes. Além disso, as respostas refletem a percepção dos gestores eleitos e os vereadores municipais, podendo assim ter divergências com a opinião de outros membros da administração municipal. Cada respondente pode ter uma compreensão diferente das assertivas apresentadas. Contudo, como esses respondentes estão diretamente ligados com os relatórios e divulgações da contabilidade de gestão, compreendeu-se que é um dos principais caminhos para obter dados com melhor nível de qualidade.

Outra limitação refere-se ao risco de um nível baixo de adesão nas entidades públicas pesquisadas. Diante dessa possibilidade foram utilizadas as seguintes medidas: informar que as informações não têm cunho político-partidário; informar que a pesquisa visa contribuir com os estudos que auxiliam a boa gestão no setor público; que em nenhum momento serão comparadas as gestões entre os municípios; e que as assertivas serão testadas com o objetivo de demonstrar a clareza com os objetivos do estudo. Assim, os achados são limitados às entidades que aceitaram participar da pesquisa, não sendo possível generalizá-los a todas as entidades do setor público.

Os resultados são discutidos e apresentados no próximo capítulo.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

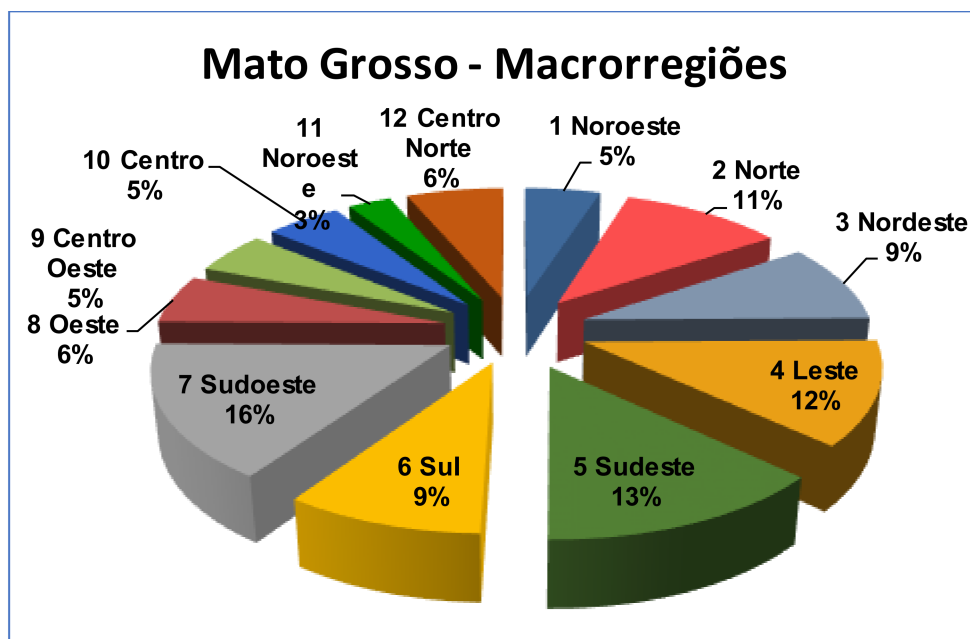
Neste capítulo, são demonstradas a análise e a interpretação dos resultados obtidos com os testes estatísticos, de acordo com as percepções dos representantes dos agentes e principal da relação de agência estudada. Essa etapa da pesquisa identifica-se pela quantificação dos dados, de forma a permitir suas mensurações. Os dados foram levantados a partir de um questionário estruturado, composto por três blocos. Um dos blocos tratou sobre relatórios de gestão da estrutura da entidade pública; o outro abordou a divulgação de informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo. Ambos foram medidos por escala intervalar de cinco pontos. Por fim, o terceiro bloco tratou do perfil do respondente avaliado com variáveis nominais.

5.1 Perfil das entidades públicas da amostra

Com a finalização da coleta de dados junto aos municípios da Região Sudoeste de Mato Grosso, obtiveram-se 70% dos questionários respondidos. Preliminarmente, realizou-se a estatística descrita para avaliar o comportamento da pesquisa.

Dentre as macrorregiões de Mato Grosso, a Região Sudoeste é a maior em quantidade de municípios que a compõem, com 16% dos municípios mato-grossenses, conforme apresenta o Gráfico 1, a seguir.

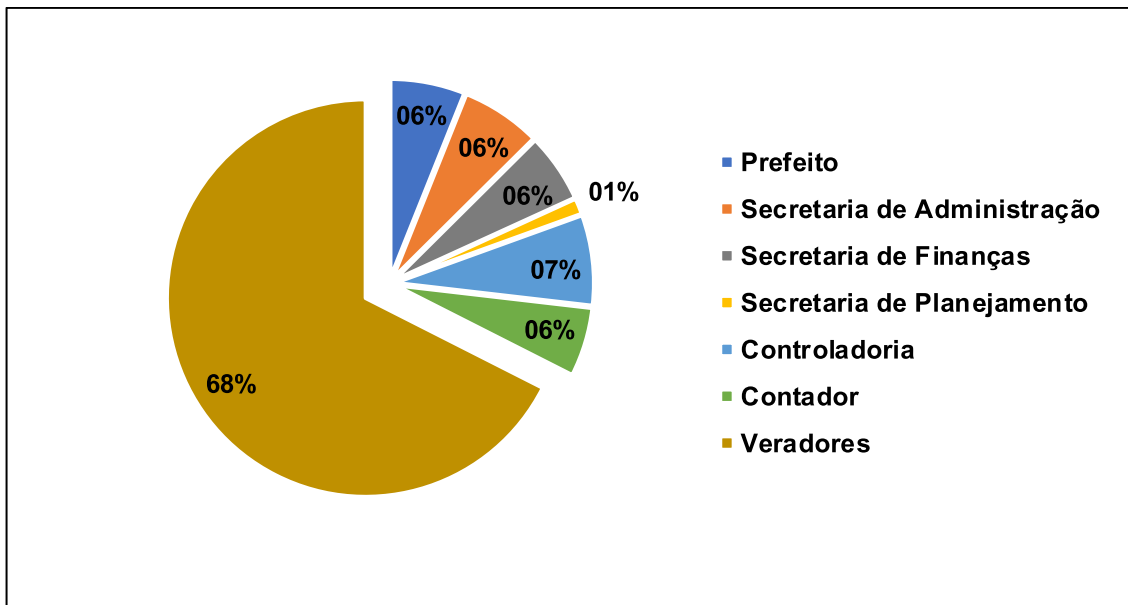
Gráfico 1 - Macrorregiões do estado de Mato Grosso



Fonte: elaborado pelo autor.

Os dados apresentados revelam que, dentre o público pesquisado, 68% correspondem à participação dos vereadores (principal) no contexto da pesquisa. A distribuição com os demais atores está demonstrada no Gráfico 2, a seguir, referente à identificação dos respondentes.

Gráfico 2 - Cargo do respondente na entidade pública

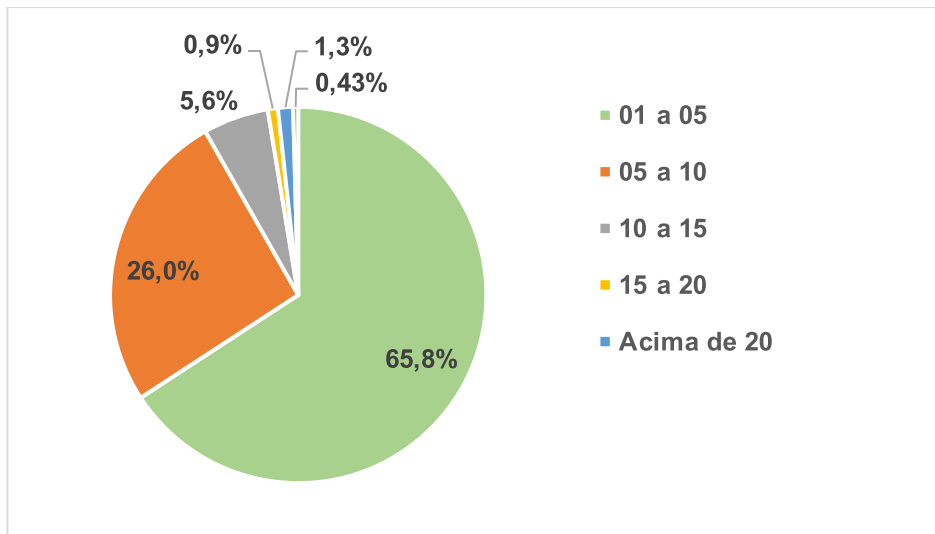


Fonte: elaborado pelo autor.

No tocante às informações referentes ao tempo de atuação no serviço público, a maioria está atuando há menos de cinco anos, ou seja, 65,8% do total pesquisado, seguido de 26% que atuam no intervalo de cinco a dez anos (Gráfico 3).

O percentual de 65,8% dos respondentes está atuando no poder público há menos de cinco anos; isso pode ter relação ao mandato do gestor (quatro anos) e estes possuem cargos comissionados (livre nomeação), contratação temporária ou mandato de vereador.

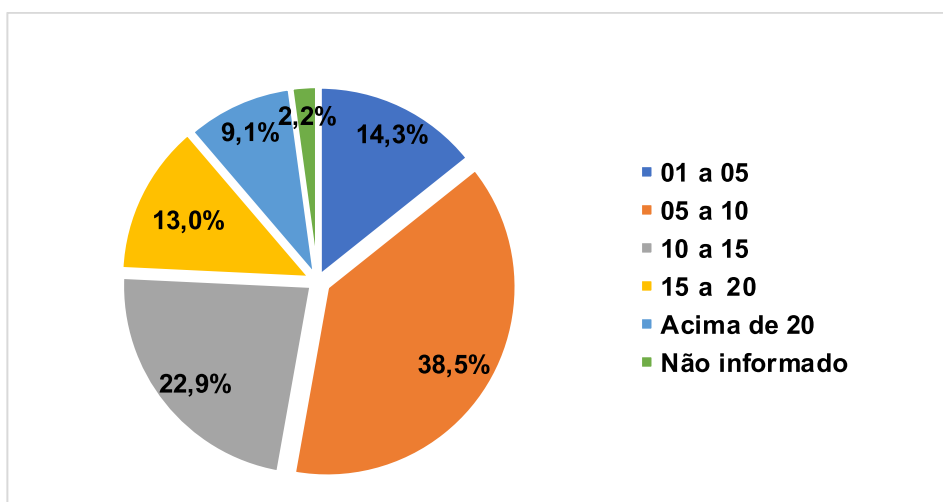
Gráfico 3 - Anos de atuação na entidade pública



Fonte: elaborado pelo autor.

A assertiva que buscou demonstrar a função pública caracterizada pelo conjunto de atribuições que são destinadas a agentes públicos que não pertencem ao quadro funcional efetivo da entidade mostrou que a maioria (38,5%) dos respondentes relatou que atua na função pública há mais de cinco anos. A segunda maior percentagem é de respondentes que estão na função pública há mais de dez anos (22,9%), seguida dos respondentes com um a cinco anos na função pública (14,3%) e dos respondentes com 15 a 20 anos na função (13,0%), conforme demonstra o Gráfico 4, a seguir.

Gráfico 4 - Anos de função pública

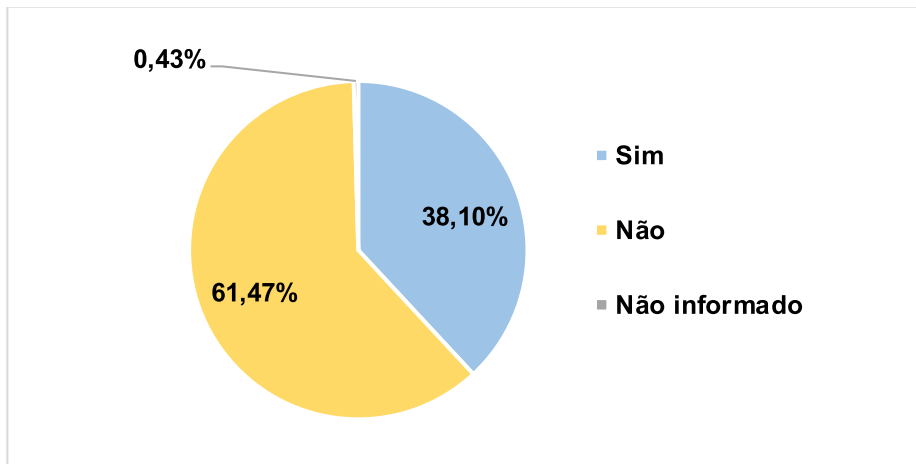


Fonte: elaborado pelo autor.

A seguir, os dados do Gráfico 5 mostram que, dos respondentes, 61,5% não são funcionários concursados na instituição pesquisada, frente a 38,10% que

ingressaram na carreira pública mediante aprovação em concurso público. Não houve resposta de 0,43% dos respondentes quanto à informação do tipo de ingresso na função.

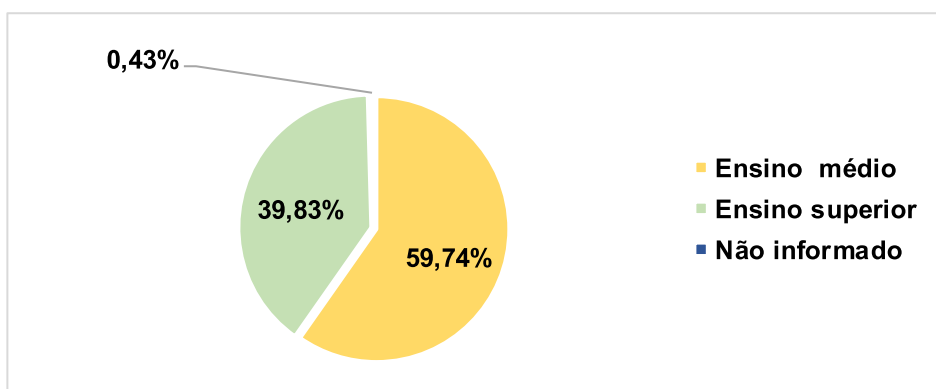
Gráfico 5 - Concursado na instituição pública



Fonte: elaborado pelo autor.

Entre os representantes da relação de agência pesquisados nas prefeituras da Região Sudoeste de Mato Grosso, 59,7% têm o ensino médio completo, e 39,8% possuem o ensino superior completo, conforme apresenta, a seguir, o Gráfico 6. Nota-se um percentual expressivo de pessoas somente com o ensino médio, que pode ser explicado pela não exigência de grau de escolaridade superior para concorrer a uma função no setor público.

Gráfico 6 - Nível de escolaridade

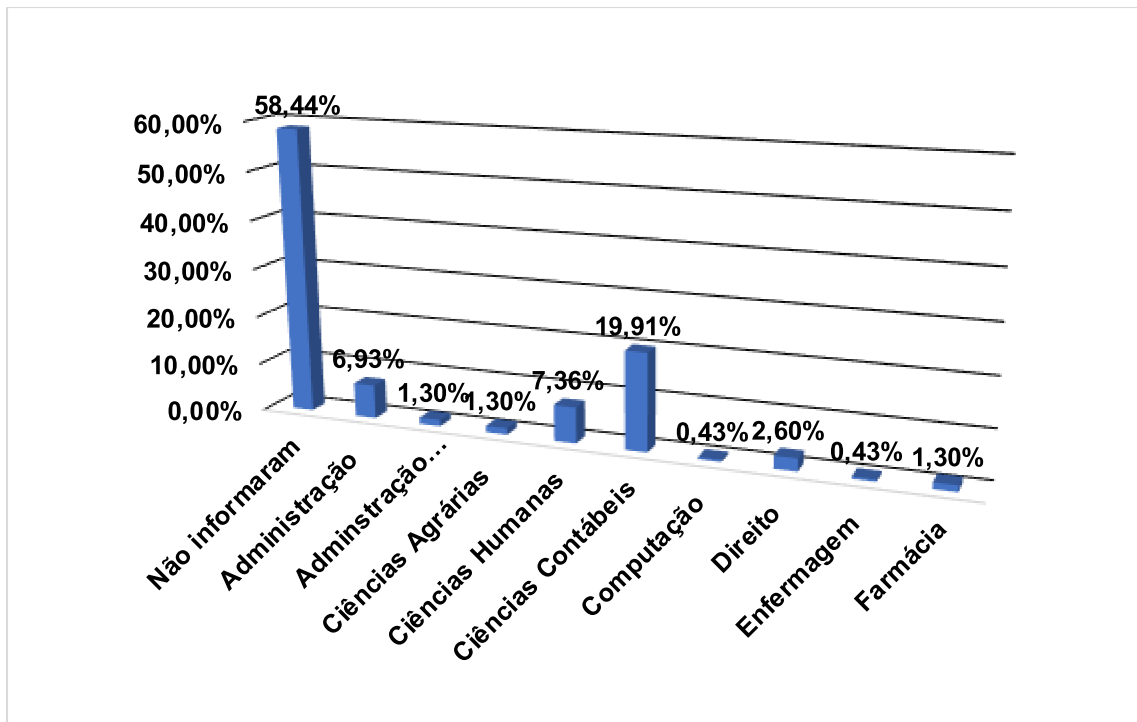


Fonte: elaborado pelo autor.

Quanto à formação acadêmica dos respondentes (Gráfico 7), o maior percentual, ou seja, 58,4% dos respondentes optaram por não informar. Entretanto,

chama à atenção um grande quantitativo de respondentes, ou seja, 19,9%, ter a formação acadêmica no curso de Ciências Contábeis, sendo que nem todos exercem a função de contadores da entidade. As formações nos cursos de Administração, Administração Pública, Ciências Agrárias, Ciências Humanas, Computação, Direito, Enfermagem e Farmácia, em conjunto, representam 21,6% dos respondentes.

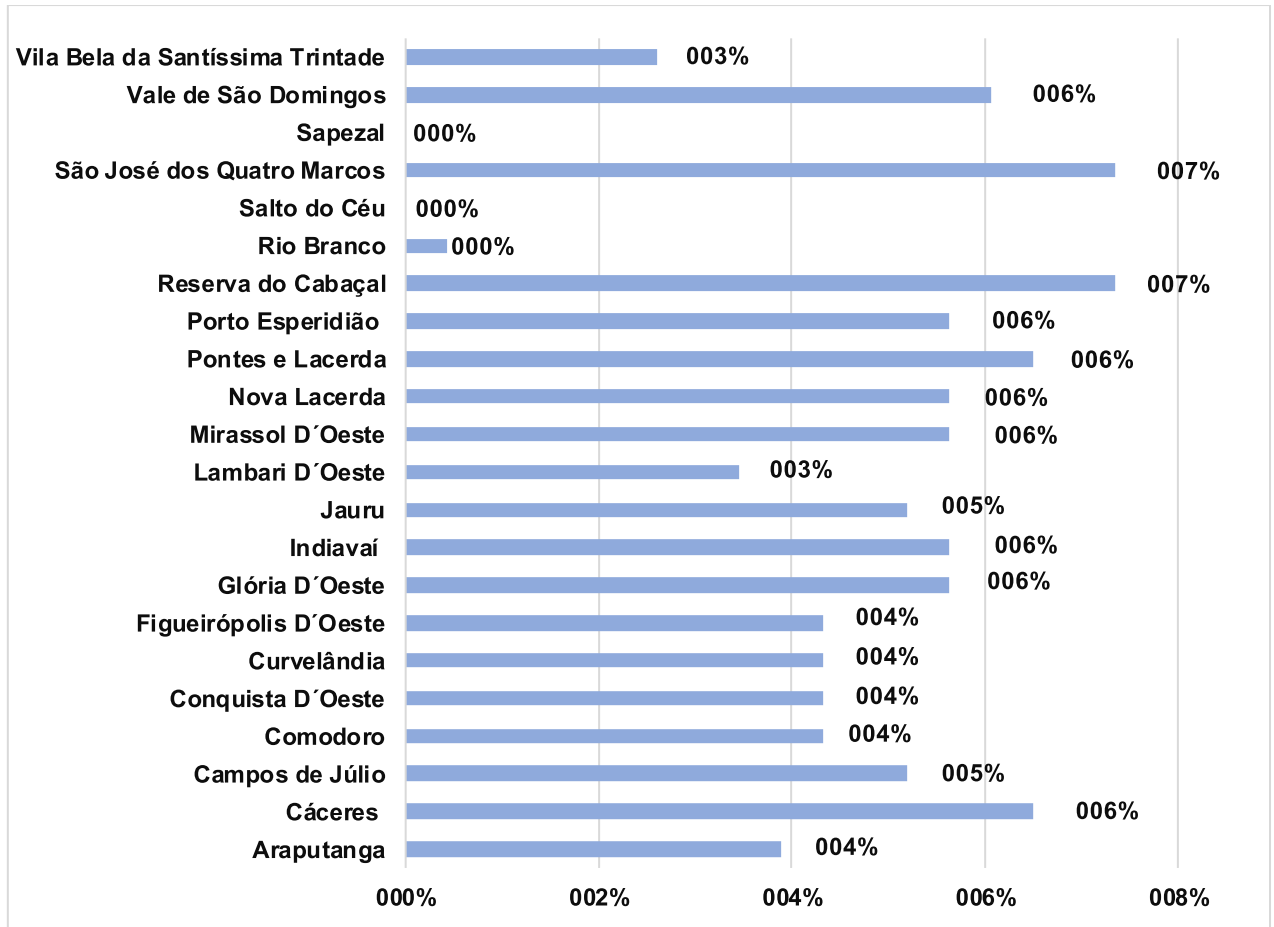
Gráfico 7 - Formação acadêmica dos respondentes



Fonte: elaborado pelo autor.

A seguir, o Gráfico 8 apresenta, de forma distribuída, a participação da amostra do estudo, de acordo com cada município contatado. Dos vinte e dois municípios que compõem a Região Sudoeste de Mato Grosso, 70% dos respondentes que representavam o executivo eleito e o poder legislativo formaram a amostra desta pesquisa, distribuída no referido gráfico.

Gráfico 8 - Participação dos municípios pesquisados



Fonte: elaborado pelo autor.

Na próxima seção, realiza-se a análise descritiva das variáveis da pesquisa.

5.2 Análise descritiva das variáveis

Apresenta-se aqui a análise descritiva das variáveis do estudo, com base nas 231 respostas obtidas nos dois blocos do instrumento de pesquisa. As médias atribuídas pelos participantes são apresentadas nas duas dimensões de análise do estudo: i) relatórios de gestão quanto à estrutura da entidade pública pesquisada; e ii) divulgação de informações da contabilidade de gestão ao Poder Legislativo (Tabela 1), o que propicia a elaboração de algumas análises descritivas da amostra.

Para análise, utilizou-se uma escala de concordância, na qual: 1 = discordo plenamente da afirmação; até 5 = concordo plenamente com a afirmação. Também se utilizou uma escala de frequência da divulgação, de 1 até 5, onde: 1 = nunca é divulgada a afirmação; até 5 = sempre é divulgada a informação. Desse modo, foram destacados os principais achados.

Para testar a confiabilidade das escalas, realizou-se um teste de “*Alpha de Chronbach*”. Para Hair Júnior (2005), aceita-se como confiável o alfa igual ou superior a 0,60.

Tabela 1 - Medidas descritivas médias segundo a pontuação da escala

	Média	Desvio Padrão
Bloco 1	3,85	,589
Bloco 2	3,48	,878

Fonte: elaborada pelo autor.

5.2.1 Bloco 1: estrutura da entidade pública

As assertivas do Bloco 1 visaram verificar como a estrutura da entidade pública relaciona-se com os relatórios de gestão, produzidos pela contabilidade. As informações da Tabela 2, a seguir, expõem os resultados obtidos no Bloco 1 do instrumento de pesquisa deste estudo.

Tabela 2 - Média do grau de concordância das assertivas do Bloco 1

Assertivas	Média	Desvio Padrão
1.19 – Quanto menos informações a sociedade detém, maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública.	4,29	0,911
1.13 – Quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública.	4,20	0,862
1.7 – O sucesso de um sistema de informações gerenciais depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.	4,19	1,005
1.20 – A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.	4,02	0,903
1.21 – Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis, não sofrendo variações constantes e podem, portanto, ser considerados confiáveis.	4,01	0,795
1.1 – São comuns, na instituição, discussões a respeito dos relatórios produzidos pela contabilidade de gestão com determinada periodicidade.	3,91	0,928
1.12 – As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência disponíveis ao público são úteis para a realização do controle social	3,87	0,989
1.2 – Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão do município atendem às necessidades da gestão.	3,86	0,987
1.6 – Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade auxiliam o executivo municipal no processo decisório.	3,86	0,961
1.15 – Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão atendem plenamente às necessidades do poder legislativo.	3,85	0,879
1.10 – Existe uma frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência, permitindo um adequado acompanhamento da gestão pública.	3,76	0,933
1.18 – Solicitações de informações e relatórios adicionais ao setor de contabilidade são prontamente atendidas.	3,75	0,885
1.4 – A administração pública tem tomado medidas para garantir a independência dos setores que produzem os relatórios de gestão.	3,74	1,038
1.14 – O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.	3,74	1,031
1.11 – O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.	3,73	1,030
1.17 – A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário.	3,73	0,961
1.3 – Há profissionais que conhecem as informações produzidas pela contabilidade de gestão, além dos gestores e elaboradores.	3,72	0,974
1.16 – A administração pública estabelece canais de comunicação (por meio da internet, por exemplo) com os atores envolvidos sobre os relatórios de gestão.	3,71	0,961
1.5 – Há sistemas operacionais instalados e preparados para a produção dos relatórios da contabilidade de gestão.	3,67	1,029
1.8 – Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios da contabilidade de gestão.	3,60	0,999
1.9 – Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais são suficientes para a tomada de decisão.	3,52	1,183

Fonte: elaborada pelo autor.

Para as assertivas do Bloco 1, o alfa de Cronbach, teste de validade, apresentou índice considerado confiável (Alpha = 0,917).

Observa-se que há muita concordância com relação ao poder que as informações da contabilidade de gestão podem propiciar ao controle social. Isso é significativo quando examinadas as respostas das assertivas 1.7, 1.13 e 1.19, que compõem o Bloco 1, pois apresentaram as maiores médias (grau de concordância) das assertivas (Tabela 2). Os resultados desta análise corroboram o estudo de Albuquerque *et. al.* (2007), que demonstra que a prestação de contas, realizada de forma clara, é um importante elemento de governança, assegurando que o Estado não abuse ou faça mau uso de seus poderes coercitivos. A prática do controle social é um dos principais mecanismos à disposição da sociedade e pode ampliar a confiança mútua entre Estado e sociedade (PINTO *et al.*, 2014).

Ainda no Bloco 1, as informações de que a contabilidade limita-se somente a demonstrar a situação financeira da entidade pública está entre os menores níveis de concordância (média 3,52), comprovando, assim, a necessidade da ampliação de informações para dar suporte às tomadas de decisões, valorizando ainda mais o novo modelo de administração pública, cujo foco está nas necessidades informacionais que possibilitam aos gestores o monitoramento e controle dos resultados da entidade (GROOT; BUDDING, 2004). Frente a essa situação, chama-se atenção para o baixo nível de concordância quando se afirma que os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios da contabilidade de gestão (média 3,60) na entidade pública, demonstrando a necessidade de qualificação por parte dos gestores.

5.2.2 Bloco 2: divulgação de informações da contabilidade de gestão

As assertivas que compõem o Bloco 2 – divulgação de informações da contabilidade de gestão – tiveram como objetivo verificar como os respondentes percebem a frequência das divulgações das informações produzidas pela contabilidade de gestão. Nesse contexto, a seguir, a Tabela 3 apresenta os resultados obtidos no Bloco 2 do questionário utilizado para este estudo.

Tabela 3 - Média do grau de frequência das assertivas do Bloco 2

Assertivas	Média	Desvio Padrão
2.1 – Peças de Planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA).	4,01	1,030
2.15 – Pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado.	3,86	0,958
2.16 – Pareceres dos conselhos municipais.	3,74	1,095
2.18 – Relatório de arrecadação de recursos próprios.	3,63	1,181
2.20 – Demonstrativos de resultados atingidos pelas secretarias municipais.	3,62	1,175
2.17 – Relatórios detalhados de informações contábeis.	3,60	1,031
2.14 – Documentos e informações de acesso público proveniente dos entes públicos são úteis para a realização do controle social.	3,58	1,126
2.12 – Relatórios que auxiliam o controle social.	3,57	1,128
2.19 – Notas explicativas referente aos Balanços.	3,52	1,109
2.5 – Informações sobre o comportamento da realização da receita.	3,47	1,173
2.2 – Plano de ações e metas da gestão.	3,44	1,195
2.7 – Relação das empresas fornecedoras de bens e serviços.	3,40	1,177
2.9 – Custos dos processos e atividades da administração pública.	3,39	1,138
2.6 Informações sobre o comportamento da execução da despesa.	3,38	1,250
2.3 – Informações sobre a realização de audiências públicas.	3,36	1,446
2.11 – Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.	3,36	1,123
2.13 – Resultados obtidos com a gestão de custos no setor compras e licitações.	3,32	1,337
2.4 – Demonstrativo de participação da sociedade na elaboração das peças de planejamento.	3,27	1,221
2.8 – Relação dos contratos assinados.	3,04	1,479
2.10 – Informações sobre os valores aplicados no mercado financeiro.	3,00	1,369

Fonte: elaborado pelo autor.

Para as assertivas do Bloco 2, o Alfa de Cronbach (0,955), teste de validade, apresentou índice considerado confiável.

A análise indica maior frequência de divulgação das peças de planejamento, conforme indagados com a assertiva Peças de Planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) (média 4,01) do Bloco 2 (Tabela 3). Esse procedimento atende à imposição legal do art. 37 da Constituição Federal por meio do princípio da publicidade, no qual é dever de todos os órgãos públicos disponibilizarem dados e informações para a sociedade. Este procedimento é observado nas assertivas 2.15, sobre os pareceres prévios emitidos

pelo Tribunal de Contas do Estado (média 3,86), e 2.16, sobre os pareceres dos conselhos municipais (média 3,74).

As menores frequências nas divulgações de informações têm destaque nas assertivas 2.8 e 2.10 (Tabela 3), demonstrando a pouca divulgação dos contratos firmados pela entidade pública, assim como as informações referentes aos valores aplicados no mercado financeiro. Marques (2007) acredita que a *accountability* é o suporte principal da governança no setor público. Albuquerque et. al. (2007) acrescentam que uma *accountability* inadequada, na melhor das hipóteses, será ineficaz, e na pior das hipóteses, corrupta.

5.3 Análise fatorial exploratória

As análises fatoriais apresentadas neste item foram efetuadas a partir das assertivas do instrumento de pesquisa, por blocos de questões respondidas tanto pelos representantes dos agentes (executivo eleito) quanto pelos do principal (vereadores). Essa foi uma limitação do trabalho, podendo, em estudos futuros, ser realizada essa separação dos grupos, no qual cada grupo responde a um bloco de questões.

A análise fatorial exploratória é uma técnica que tem como propósito identificar as relações implícitas entre as variáveis testadas, agrupando-as em fatores. Por meio dessa técnica, é possível promover a redução de dados, demonstrando as variáveis com maior representatividade ou criando um conjunto de variáveis bem menor que o original. (HAIR Júnior *et al.*, 2009; HONGYU, 2018).

A análise fatorial exposta neste estudo realizou-se a partir das assertivas do instrumento de pesquisa, que é dividido em dois blocos. A primeira análise foi efetuada por meio da inclusão de todas as questões dos dois blocos e produziu sete fatores (Apêndice H), não gerando resultados satisfatórios, pois colocou no mesmo fator questões de blocos diferentes. Além disso, concentrou muitas questões nos primeiros fatores e nenhuma questão no sétimo fator.

Sendo assim, efetuou-se uma segunda análise, com as questões separadas por blocos, gerando três fatores em cada bloco. Realizaram-se duas análises, uma para cada bloco de questões (Bloco 1 – q1.1 até q1.21; Bloco 2 – q2.1 até q2.21), pelo método de componentes principais para a extração de fatores, e matriz de

rotação ortogonal dos fatores – rotação Varimax –, fundamentada de acordo com Hair Júnior *et al.* (2009).

No Bloco 1, que contempla as informações quanto aos relatórios de gestão em face da estrutura da entidade pública, apresentaram-se questões abrangentes em relação ao preparo e cuidado que a entidade tem no referente aos relatórios de gestão produzidos. Nesse bloco, os respondentes opinam a uma pontuação, em uma escala de cinco pontos (1 a 5), relacionando-a ao grau de concordância aos relatórios produzidos na entidade pública.

O primeiro passo para a implementação da Análise Fatorial Exploratória foi verificar se a análise tem validade para as assertivas do estudo. Para tanto, foram aplicados dois métodos, que normalmente são utilizados para essa avaliação: o critério de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de Esfericidade de Bartlett (SILVA *et al.*, 2019). Em relação à medida estatística de adequação da amostragem, o Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlett foram considerados satisfatórios, conforme mostra a Tabela 4, a seguir.

Tabela 4 - KMO e Teste de Bartlett's

KMO and Bartlett's Test		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação da amostragem		0,933
	Aproximadamente. Qui-quadrado	1808,942
Teste de Esfericidade de Bartlett	df	210
	Sig.	0,000

Fonte: elaborada pelo autor.

Assim, com os dados aqui analisados, pode-se considerar que o valor encontrado para a adequação amostral é admirável (KMO = 0,933), conforme Hair Júnior *et al.* (2005). Com esse teste, pôde-se observar a proporção da variância dos dados, considerando-a comum a todas as variáveis e podendo ser conferida a um fator comum. (HAIR JÚNIOR *et al.*, 2005). No Teste de Esfericidade de Bartlett, verificou-se a hipótese nula de que a matriz de correlação é uma matriz identidade (ou seja, que não há correlação entre as variáveis).

No Apêndice D, constam as comunalidades do método de extração dos componentes principais, as quais indicam a proporção da variância de cada variável testada na análise, sendo assim explicada por meio dos componentes de extração (SCHAWB, 2007). Nessa análise, observa-se que elas estão entre 0,324 (variável 1.3)

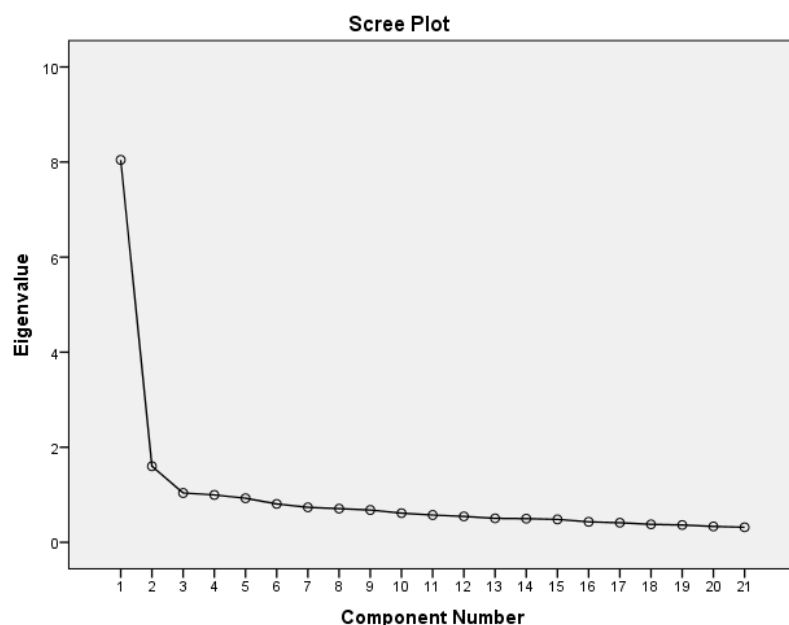
e 0,684 (variável 1.7), sendo esta última a variável que questionou que: “O sucesso de um sistema de informações gerenciais depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar” sendo a variação mais alta em relação às demais, decidindo-se por manter todas as variáveis na análise.

A partir da análise da variância total explicada (Apêndice E), mantiveram-se três fatores para a solução da análise (aqueles com autovalores maiores do que 1), que conseguem explicar 50,88% da variância total das 21 variáveis originais. Ou seja, esses fatores mantêm 50,88% da informação das 21 questões originais. Na solução não rotacionada, o primeiro fator explica 38,31% da variância; o segundo explica 7,62%; e o terceiro fator explica 4,94%.

Na análise realizada, a solução rotacionada (Rotação Varimax, últimas 3 colunas do Apêndice E) mostra que o primeiro fator passou a explicar 19,31% da variância total (em vez dos 38,3% da solução original não rotacionada), o segundo fator passou a explicar 17,87%, e o terceiro fator, 13,7%. Portanto, a rotação Varimax gerou uma distribuição mais equilibrada entre os fatores em relação à variância total explicada.

O Screeplot apresentado na Figura 4 demonstra os autovalores referentes aos componentes principais e da fatorial, indicando que três fatores foram ótimos para serem extraídos para a continuação da análise fatorial.

Figura 4 - Screeplot das análises de componentes principais e fatorial



Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme apresenta a Tabela 5, a seguir, os fatores extraídos do eixo principal revelaram-se válidos em decorrência das boas cargas fatoriais, das quais as maiores foram encontradas na Solução Rotacionada – Varimax, em que, conforme o estudo de Pallant (2007), o tipo de rotação Varimax é o mais usualmente utilizado, pois o método tem como propósito minimizar a quantidade de variáveis que apresentam cargas altas em cada fator.

Tabela 5 - Composição dos fatores (Rotação Varimax)

Questões	Cargas Fatoriais		
	Fator 1	Fator 2	Fator 3
1.18 Solicitações de informações e relatórios adicionais ao setor de contabilidade são prontamente atendidas.	0,692		
1.10 Existe uma frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência, permitindo um adequado acompanhamento da gestão pública.	0,676		
1.16 A administração pública estabelece canais de comunicação (por meio da internet, por exemplo) com os atores envolvidos sobre os relatórios de gestão.	0,649		
1.2 Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão do município atendem às necessidades da gestão.	0,570		
1.17 A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário.	0,550		
1.5 Há sistemas operacionais instalados e preparados para a produção dos relatórios da contabilidade de gestão.	0,548		
1.4 A administração pública tem tomado medidas para garantir a independência dos setores que produzem os relatórios de gestão.	0,547		
1.14 O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.	0,706		
1.14 O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.		0,706	
1.8 Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios da contabilidade de gestão.		0,653	
1.9 Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais são suficientes para a tomada de decisão.		0,637	
1.1 É comum na instituição discussões a respeito dos relatórios produzidos pela contabilidade de gestão com determinada periodicidade.		0,631	
1.11 O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.		0,605	
1.6 Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade auxiliam o executivo municipal no processo decisório.		0,495	
1.3 Há profissionais que conhecem as informações produzidas pela contabilidade de gestão, além dos gestores e elaboradores.		0,477	
1.21 Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis, não sofrendo variações constantes e podem, portanto, ser considerados confiáveis.		0,408	
1.7 O sucesso de um sistema de informações gerenciais depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.			0,763
1.19 Quanto menos informações a sociedade detém, maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública.			0,744
1.13 Quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública.			0,565
1.20 A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.			0,514
1.12 As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência disponíveis ao público são úteis para a realização do controle social.			0,491
1.15 Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão atendem plenamente às necessidades do poder legislativo.			0,412

Fonte: elaborada pelo autor.

Seguindo a análise, no Bloco 2, buscou-se averiguar a frequência em que são divulgadas as informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo. Assim, efetuaram-se vários testes para obter os resultados mostrados a seguir, na Tabela 6.

Tabela 6 - KMO e Teste de Bartlett's do Bloco 2

KMO and Bartlett's Test		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação da amostragem		0,955
	Aproximadamente. Qui-quadrado	3142,044
Teste de Esfericidade de Bartlett	df	210
	Sig.	0,000

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme demonstra a Tabela 6, fundamentada por Hair Júnior *et al.* (2005), o KMO (KaiserMeyer-Olkin) das assertivas do Bloco 2 demonstrou que o valor encontrado para a adequação amostral é admirável (KMO = 0,955).

No Apêndice F, são mostradas as comunalidades, ou seja, a parte da variância que é explicada pelos fatores comuns, referentes às assertivas do Bloco 2 deste estudo. Ressalta-se a não existência de problemas em relação às comunalidades, pois não foram notados valores extremos (0-1). Contudo, nos dados apresentados no Apêndice G para a variância total explicada, houve a manutenção de três fatores para a solução da análise, com condição de explicar 64,15% da variância total das 21 variáveis originais. Na solução não rotacionada, o quarto fator explica 52,46% da variância; o quinto explica 6,40%; e o sexto explica 5,30%.

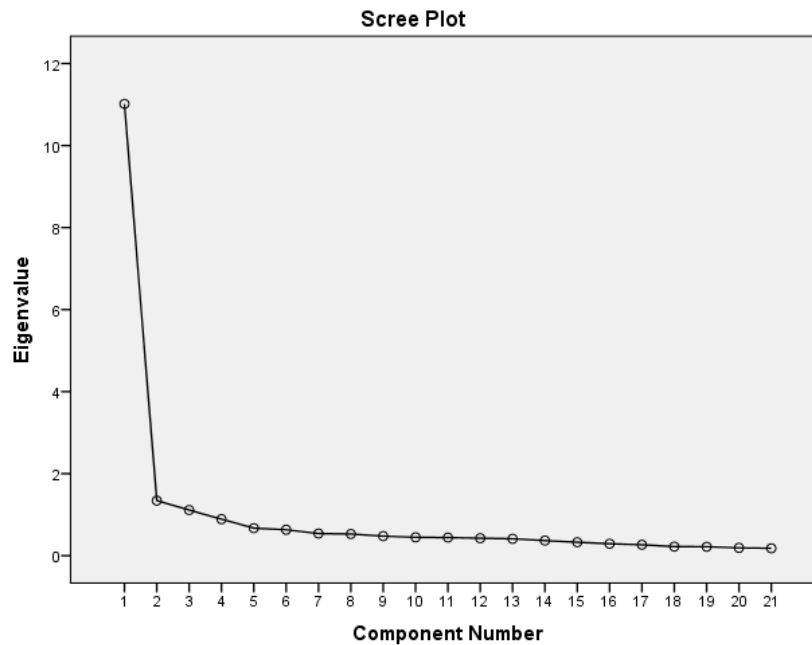
Assim como foi efetuado no Bloco de assertivas 1, para este Bloco de assertivas 2 também se teve o cuidado de evitar que algumas variáveis ficassem em posição duvidosa em relação a qual fator pertencem, dificultando então a sua classificação ao se realizar o procedimento rotação Varimax.

Com o resultado desta análise, a solução rotacionada (rotação Varimax, últimas três colunas do Apêndice G) mostra que o quarto fator passou a explicar 30,35% da variância total (em vez dos 52,46% da solução original não rotacionada); o quinto fator passou a explicar 26,83%; e o sexto fator, 6,97%. Portanto, a rotação Varimax gerou uma distribuição mais equilibrada entre os fatores em relação à variância total explicada.

Em seguida, a Figura 4 demonstra o resultado do Screeplot – ou também conhecido como teste t Cattell (1966). Esse gráfico objetiva encontrar o ponto

“cotovelo” (ponto de inflexão da curva) em que os autovalores apresentam uma tendência linear decrescente.

Figura 5 - Screeplot das análises de componentes principais e fatorial exploratória



Fonte: elaborada pelo autor.

As informações constantes na Tabela 7, a seguir, apresentam os fatores extraídos do eixo principal que se mostraram válidos de acordo com as boas cargas fatoriais. Tais fatores foram compostos em consonância com os dados da solução rotacionada das variáveis do Bloco 2 deste estudo.

Tabela 7 - Composição dos fatores do Bloco 2 de assertivas (rotação Varimax)

Questões	Cargas Fatoriais		
	Fator 4	Fator 5	Fator 6
2.20 Demonstrativos de resultados atingidos pelas secretarias municipais.	0,844		
2.16 Pareceres dos conselhos municipais.	0,762		
2.19 Notas explicativas referente aos Balanços.	0,717		
2.12 Relatórios que auxiliam o controle social.	0,705		
2.11 Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.	0,674		
2.18 Relatório de arrecadação de recursos próprios.	0,672		
2.17 Relatórios detalhados de informações contábeis.	0,645		
2.13 Resultados obtidos com a gestão de custos no setor compras e licitações.	0,616		
2.14 Documentos e informações de acesso público proveniente dos entes públicos são úteis para a realização do controle social.	0,611		
2.15 Pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado.	0,602		
2.10 Informações sobre os valores aplicados no mercado financeiro.	0,580		
2.3 Informações sobre a realização de audiências públicas		0,831	
2.5 Informações sobre o comportamento da realização da receita.		0,759	
2.8 Relação dos contratos assinados.		0,758	
2.6 Informações sobre o comportamento da execução da despesa.		0,698	
2.2 Plano de ações e metas da gestão.		0,664	
2.7 Relação das empresas fornecedoras de bens e serviços.		0,661	
2.9 Custos dos processos e atividades da administração pública.		0,606	
2.4 Demonstrativo de participação da sociedade na elaboração das peças de planejamento.		0,537	
2.21 Considerando as questões anteriores (informações da contabilidade), existe necessidade de controle exigente por parte do poder legislativo.			0,806
2.1 Peças de Planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA).			0,591

Fonte: elaborada pelo autor.

Os seis fatores formados por meio das assertivas (Tabela 5 e 7) são similares às questões dos Blocos 1 e 2 do instrumento de pesquisa, confirmando e explicando as relações propostas. Desse modo, os fatores constatados na Análise Fatorial Exploratória foram nomeados, seguindo as diretrizes dos Blocos do instrumento de pesquisa demonstrado, buscando responder à questão de pesquisa e aos objetivos propostos, conforme expõe o Quadro 5, a seguir.

Quadro 5 - Nomenclatura dos fatores

Identificação do Fator	Identificação do Bloco	Nomenclatura do Fator
Fator 1	Bloco 1	Uso das informações
Fator 2	Bloco 1	Atuação do Poder Legislativo
Fator 3	Bloco 1	Confiabilidade das informações
Fator 4	Bloco 2	Frequência na divulgação das informações da CG.
Fator 5	Bloco 2	Informações que auxiliam o controle externo – PL
Fator 6	Bloco 2	Independência do Poder Legislativo

Fonte: elaborado pelo autor.

Os fatores extraídos correspondem ao uso (Fator 1), à atuação (Fator 2), à confiabilidade (Fator 3), à frequência da divulgação (Fator 4), às informações auxiliares (Fator 5) e à independência (Fator 6), com aporte na estrutura do instrumento de pesquisa, uma vez que cada item corresponde a um componente de representação da relação de agência no setor público. Com a formação dos fatores pela análise fatorial exploratória, realizou-se a análise de regressão linear, exposta na próxima seção.

5.4 Análise de regressão linear

Nesta seção, apresenta-se a regressão linear dos Blocos 1 e 2 do instrumento de pesquisa deste estudo.

5.4.1 Resultados da regressão linear múltipla – Bloco 1

A regressão linear múltipla do Bloco 1 teve como variável dependente fator 1 – uso das informações e variáveis independentes –, e os fatores 2 e 3, respectivamente, atuação do poder legislativo e confiabilidade das informações. Na visão de Akaike

(1974), dentre as características dos modelos de regressão, estão a busca da relação de causa e efeito das variáveis e o estabelecimento de uma explicação sobre uma população a partir da amostra. A equação do modelo de regressão linear utilizada no teste foi a seguinte:

Uso das Informações

$$= \beta_0 + \beta_1 \text{Atuação do Poder Legislativo} + \beta_2 \text{Confiabilidade das Informações} + \varepsilon \quad (1)$$

Onde:

β_0 é a constante do modelo;

β_1 e β_2 são os coeficientes das variáveis independentes “Atuação do Poder Legislativo” e “Confiabilidade das informações”;

ε é o termo de erro do modelo.

Grande parte das pesquisas utiliza a análise de Regressão Múltipla para examinar o efeito exercido por duas ou mais variáveis independentes sobre uma variável dependente (ABBAD; TORRES, 2002; HOFFMANN, 2006; SASSI *et al.*, 2012)

A Tabela 8 mostra um R^2 igual a 0,636; significa que 63,6% das variações no “Fator 1 – Uso das Informações” são explicadas pelas variáveis independentes, alinhando-se a H1 deste estudo, a qual afirma que o uso de informações da contabilidade de gestão pelo poder legislativo reduz a assimetria de informação em relação ao executivo eleito.

O uso das informações por parte do poder legislativo, de uma maneira geral, tem papel mitigador da assimetria informacional, uma vez que ele contribui para a fiscalização das ações do executivo eleito, de forma eficiente, e auxilia para a promoção de uma boa gestão (ADAMS; HERMALIN; WEISBACH, 2010; EISENHARDT, 1989). Nessa perspectiva, Silva e Beuren (2015) trazem, em seu estudo, corroborando com este resultado, que a contabilidade de gestão tem como finalidade viabilizar informações que darão suporte ao planejamento e aos controles, assim como apoio às tomadas de decisões das entidades.

Tabela 8 - Resultado do Modelo da Regressão Linear

Resumo do modelo ^b				
Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,797 ^a	,636	,633	,41893

a. Previsores: (Constante), Bloco 1 - Fator 3 - Confiabilidade das Informações, Bloco 1 - Fator 2 - Atuação do Poder Legislativo

b. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 9 (ANOVA) apresenta o teste da significância do modelo. Para as variáveis desse caso, pode-se confirmar que as variáveis independentes têm relação significativa no “Fator 1 – Uso das Informações”.

Tabela 9 - Resultado ANOVA da Regressão Linear

ANOVA ^a						
Modelo	Soma dos Quadrados	df	Média dos Quadrados	F	Sig.	
1	Regressão	69,908	2	34,954	199,168	,000 ^b
	Residual	40,014	228	,175		
	Total	109,921	230			

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações

b. Previsores: (Constante), Bloco 1 - Fator 3 - Confiabilidade das Informações, Bloco 1 - Fator 2 - Atuação do Poder Legislativo

Fonte: elaborada pelo autor.

Além das informações sobre multicolinearidade, a Tabela 10 – Coeficientes das variáveis – apresenta os coeficientes da equação de regressão (a constante e os coeficientes das variáveis independentes) com seus respectivos intervalos de confiança e os testes (teste t) para verificar se estes coeficientes são estatisticamente diferentes de zero. Nesse caso, os coeficientes das variáveis “Fator 2 – Atuação do Poder Legislativo” ($p < 0,001$) e “Fator 3 – Confiabilidade das Informações” ($p < 0,001$) são estatisticamente significantes.

Os coeficientes padronizados (Beta) da regressão indicam a importância relativa das variáveis independentes. Assim, as variáveis independentes com maior influência sobre a variável dependente “Fator 1 – Uso das Informações”, em ordem decrescente de importância, são: Fator 2 – Atuação do Poder Legislativo e Fator 3 – Confiabilidade das informações. Com os dados, verifica-se que a atuação do poder

legislativo tem influência positiva na divulgação das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito.

Tabela 10 - Coeficientes das variáveis

Coeficientes ^a									
Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Intervalo de confiança 95,0% para B		Estatísticas de colinearidade	
	B	Erro padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior	Tolerância	VIF
(Constante)	,217	,186		1,169	,244	-,149	,584		
Bloco 1 - Fator 2 - Atuação do Poder Legislativo	,595	,052	,581	11,420	,000	,492	,697	,617	1,620
Bloco 1 - Fator 3 - Confiabilidade das Informações	,317	,055	,295	5,797	,000	,209	,424	,617	1,620

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das informações

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir dos coeficientes do modelo de regressão linear apresentados na Tabela 10, conclui-se que o coeficiente do “Fator 2 – Atuação do Poder Legislativo” indica que um aumento de uma unidade no valor desta variável levaria a um aumento de 0,595 unidade no valor do “Fator 1 – Uso das Informações”. Contudo, da mesma forma aconteceria na mesma proporção com o coeficiente da variável “Fator 3 – Confiabilidade das Informações”, que levaria a um aumento de 0,317 unidade no valor do “Fator 1 – Uso das Informações”.

Com o objetivo de obter uma melhor explicação para o modelo proposto, efetuou-se um novo teste de regressão Linear Múltipla para o Bloco 1, com a inclusão da variável independente agente ou principal na equação.

Uso das Informações

$$\begin{aligned}
 &= \beta_0 + \beta_1 \text{Atuação do Poder Legislativo} \\
 &+ \beta_2 \text{Confiabilidade das Informações} + \beta_3 \text{Agente ou Principal} \\
 &+ \varepsilon
 \end{aligned}
 \tag{2}$$

Onde:

β_0 é a constante do modelo;

β_1 , β_2 e β_3 são os coeficientes das variáveis independentes “Atuação do Poder Legislativo”, “Confiabilidade das Informações” e “Agente ou Principal”;

ε é o termo de erro do modelo.

Nesse caso, o R^2 foi igual a 0,658; significa que 65,8% das variações no “Fator 1 – Uso das Informações” são explicadas pelas variáveis independentes, também obtendo o alinhamento com a H1 da tese.

O teste da ANOVA do modelo demonstrou que as variáveis independentes têm relação com o “Fator 1 – Uso das Informações”.

Tabela 11 - Resultado ANOVA do Modelo Ajustado

ANOVA ^a						
Modelo	Soma dos Quadrados	df	Média dos Quadrados	F	Sig.	
1	Regressão	72,363	3	24,121	145,787	,000 ^b
	Residual	37,558	227	,165		
	Total	109,921	230			

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações

b. Previsores: (Constante), Agente e principal, Bloco 1 - Fator 3 - Confiabilidade das Informações, Bloco 1 - Fator 2 - Atuação do Poder Legislativo

Fonte: elaborada pelo autor.

A seguir, os dados da Tabela 12 apresentam os coeficientes das variáveis do modelo ajustado e revelam que são estatisticamente significantes.

Tabela 12 - Coeficientes das variáveis ajustado

Coeficientes ^a										
Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Intervalo de confiança 95,0% para B		Estatísticas de colinearidade		
	B	Erro padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior	Tolerância	VIF	
(Constante)	0,225	0,181		1,245	0,214	-0,131	0,581			
Bloco 1 -										
Fator 2 -										
Atuação do Poder Legislativo	0,572	0,051	0,559	11,236	0,000	0,472	0,672	0,609	1,642	
1 Bloco 1 -										
Fator 3 -										
Confiabilidade das Informações	0,318	0,053	0,296	5,996	0,000	0,213	0,422	0,617	1,620	
Agente principal ^e	0,222	0,058	0,151	3,852	0,000	0,109	0,336	0,980	1,020	

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações

Fonte: elaborada pelo autor.

Os coeficientes padronizados indicam a importância relativa das variáveis independentes. Sendo assim, as variáveis independentes com maior influência sobre a variável dependente “Fator 1 – Uso das Informações”, em ordem decrescente de importância, são: Fator 2 – Atuação do Poder Legislativo, Fator 3 – Confiabilidade das informações e a variável colocada no modelo se é agente ou principal.

Com base na regressão realizada, ratifica-se a confirmação de que a atuação do poder legislativo tem relação positiva com a divulgação das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito, o que permite confirmar a H3 deste estudo.

Nunes (2015) relata, em seu estudo, que uma forte atuação e fiscalização geram conflitos na relação agente e principal e que tal situação não é algo necessariamente negativo; pode, se for bem administrado, fornecer uma energia criativa, inovando e contribuindo para a solução de diversos problemas. Entretanto, se não for bem administrado, geram situações que podem afetar o desempenho institucional (MONTANA; CHARNOV, 2001).

5.4.2 Resultados da Regressão Linear Múltipla – Bloco 2

Seguindo na análise da regressão linear, apresentam-se, a partir deste momento, os resultados obtidos com os dados do Bloco 2 das assertivas, tendo como variável dependente, Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG, e como variáveis independentes, os fatores 2 e 3, respectivamente, Informações que auxiliam o controle externo – PL e Independência do Poder Legislativo. A equação do modelo de regressão linear utilizada foi a seguinte:

$$\begin{aligned} & \textit{Frequência na Divulgação das Informações da CG} \\ & = \beta_0 + \beta_1 \textit{Informações que auxiliam o controle externo} \\ & + \beta_2 \textit{Independência do Poder Legislativo} + \varepsilon \end{aligned} \quad (3)$$

Onde:

β_0 é a constante do modelo;

β_1 e β_2 são os coeficientes das variáveis independentes “Informações que auxiliam o controle externo” e “Independência do Poder Legislativo”;

ε é o termo de erro do modelo.

Os dados da Tabela 13 mostram um R^2 igual a 0,703 para o “Fator 1 - Frequência na Divulgação das Informações, confirmando a H2 desta tese, na qual se afirma que, quanto maior forem as divulgações das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito, menor será a assimetria de informação na relação de agência no setor público.

Tais achados vão ao encontro dos estudos de Bizerra (2011) e Passos (2012). Os autores relatam que a transparência e a *accountability* são alguns dos princípios que a governança adota para propor rotinas de controle e acompanhamento na entidade com o objetivo de mitigar problemas de agência, aproximando o Estado e a sociedade e ampliando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública. Souza e Araújo (2014) complementam essa informação, relatando que o Estado procura atender melhor às demandas sociais, e o cidadão passa a ser visto como cliente.

Tabela 13 - Resultado do modelo da Regressão Linear Bloco 2

Resumo do modelo ^b				
Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	0,838 ^a	0,703	0,700	0,33054

a. Previsores: (Constante), Bloco 2 - Fator 3 - Independência do Poder Legislativo, Bloco 2 - Fator 2 - Informações que auxiliam o controle externo – PL

b. Variável dependente: Bloco 2 - Fator 1 - Frequência na Divulgação das Informações da CG

Fonte: elaborado pelo autor.

Os dados da Tabela 14 (ANOVA) apresentam o teste da significância do modelo. Sendo assim, o resultado mostra que as variáveis independentes se relacionam significativamente com o “Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG”, reforçando também a afirmação da H2 deste estudo. Nesse sentido, Nunes (2015) explica que o acesso à informação referente aos agentes, por parte do principal, é necessário para que se estabeleçam parâmetros de controle alinhados com o interesse da sociedade. Bairral, Ferreira e Bairral (2012) ressaltam, em seu estudo, que a presença da *accountability* dos gestores é um fator importante para a aproximação entre o Estado e a sociedade, eliminando e/ou minimizando a assimetria informacional.

Tabela 14 - Resultado ANOVA da regressão Linear do Bloco 2

ANOVA ^a					
Modelo	Soma dos Quadrados	df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Regressão	58,868	2	29,434	269,406	0,000 ^b
1 Residual	24,910	228	0,109		
Total	83,778	230			

a. Variável dependente: Bloco 2 - Fator 1 - Frequência na Divulgação das Informações da CG

b. Previsores: (Constante), Bloco 2 - Fator 3 - Independência do Poder Legislativo, Bloco 2 - Fator 2 - Informações que auxiliam o controle externo – PL

Fonte: elaborada pelo autor.

Na Tabela 15, a seguir, além das informações sobre multicolinearidade, apresentam-se os coeficientes da equação de regressão, com o objetivo de verificar se esses coeficientes são estatisticamente diferentes de zero.

Os coeficientes padronizados do modelo indicam a importância relativa das variáveis independentes. Assim, as variáveis independentes com maior relação com a variável dependente “Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG”,

em ordem decrescente de importância, são: Fator 2 – Informações que auxiliam o controle externo – PL; Fator 3 – Independência do Poder Legislativo.

Tabela 15 - Coeficientes das variáveis do Bloco 2

Coeficientes ^a									
Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Intervalo de confiança 95,0% para B		Estatísticas de colinearidade	
	B	Erro padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior	Tolerância	VIF
(Constante)	0,937	0,137		6,864	0,000	0,668	1,206		
Bloco 2 - Fator 2 - Informações que auxiliam o controle externo – PL	0,664	0,043	0,750	15,368	0,000	0,579	0,749	0,548	1,825
Bloco 2 - Fator 3 - Independência do Poder Legislativo	0,109	0,043	0,124	2,542	0,012	0,025	0,194	0,548	1,825

a. Variável dependente: Bloco 2 - Fator 1 - Frequência na Divulgação das Informações da CG

Fonte: elaborada pelo autor.

Por meio dos coeficientes do modelo de regressão linear apresentados na Tabela 15, têm-se as conclusões de que o coeficiente da variável “Fator 2 – Informações que auxiliam o controle externo – PL” indica que um aumento de uma unidade no valor desta variável levaria a um aumento de 0,664 unidade no valor do “Fator 1 – Frequência na divulgação das informações da CG”.

Para o coeficiente da variável “Fator 3 – Independência do Poder Legislativo”, seguindo a mesma indicação de aumento e redução de uma unidade no valor desta variável, levaria a um aumento e redução de 0,109 unidade no valor do “Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG” na mesma proporção.

Buscando ampliar a explicação para o modelo proposto, efetuou-se um novo teste de regressão Linear Múltipla para o Bloco 2, com a inclusão da variável independente agente (prefeitos, secretários) e principal (vereadores).

Com o teste dos coeficientes das variáveis, demonstrou-se que o “Fator 2 – Informações que auxiliam o controle externo – PL” ($p < 0,001$) e “Fator 3 – Independência do Poder Legislativo” ($p = 0,011$) são estatisticamente significantes. Já o coeficiente da variável “Agente ou principal” não é estatisticamente significativo ($p =$

0,643), ou seja, a inclusão desta variável no modelo de Regressão Linear não melhora a explicação da variável dependente “Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG”. Por esse motivo, não serão feitas novas análises deste modelo (Bloco 2 – Modelo 2 (inclusão da variável independente agente ou principal), ficando apenas com o Modelo 1.

5.5 Análise de *cluster*

A Análise de Agrupamentos aqui apresentada realizou-se a partir dos escores médios dos seis fatores obtidos através da Análise Fatorial Exploratória (médias dos itens/questões que compõem cada fator). Ou seja, os agrupamentos foram criados a partir dos seis fatores, e não a partir das variáveis originais (questões do questionário).

Utilizou-se um Método Hierárquico de Agrupamento, chamado de Método de Variância Mínima de *Ward*. Como medida de distância entre os casos/grupos, adotou-se a Distância Euclidiana ao quadrado.

A seguir, a Tabela 16 apresenta a distribuição (n e %) de casos (respondentes) nos grupos criados pela análise de agrupamentos, com a formação de quatro *clusters*. A escolha por quatro grupos deu-se em razão de ser possível observar os grupos que apresentam maior similaridade nas respostas nos seis fatores formados pela análise fatorial.

Tabela 16 - Formação dos *Clusters*

Médias - 4 grupos	n	%	% válido	% acumulado
Grupo 1	20	8,7	8,7	8,7
Grupo 2	32	13,9	13,9	22,5
Grupo 3	110	47,6	47,6	70,1
Grupo 4	69	29,9	29,9	100,0
Total	231	100,0	100,0	

Fonte: elaborada pelo autor.

Na Tabela 17, encontram-se os resultados da Análise de Agrupamentos, com as médias e desvios-padrão dos seis fatores em cada um dos quatro grupos.

Tabela 17 - Distribuição dos clusters, médias e desvios-padrão

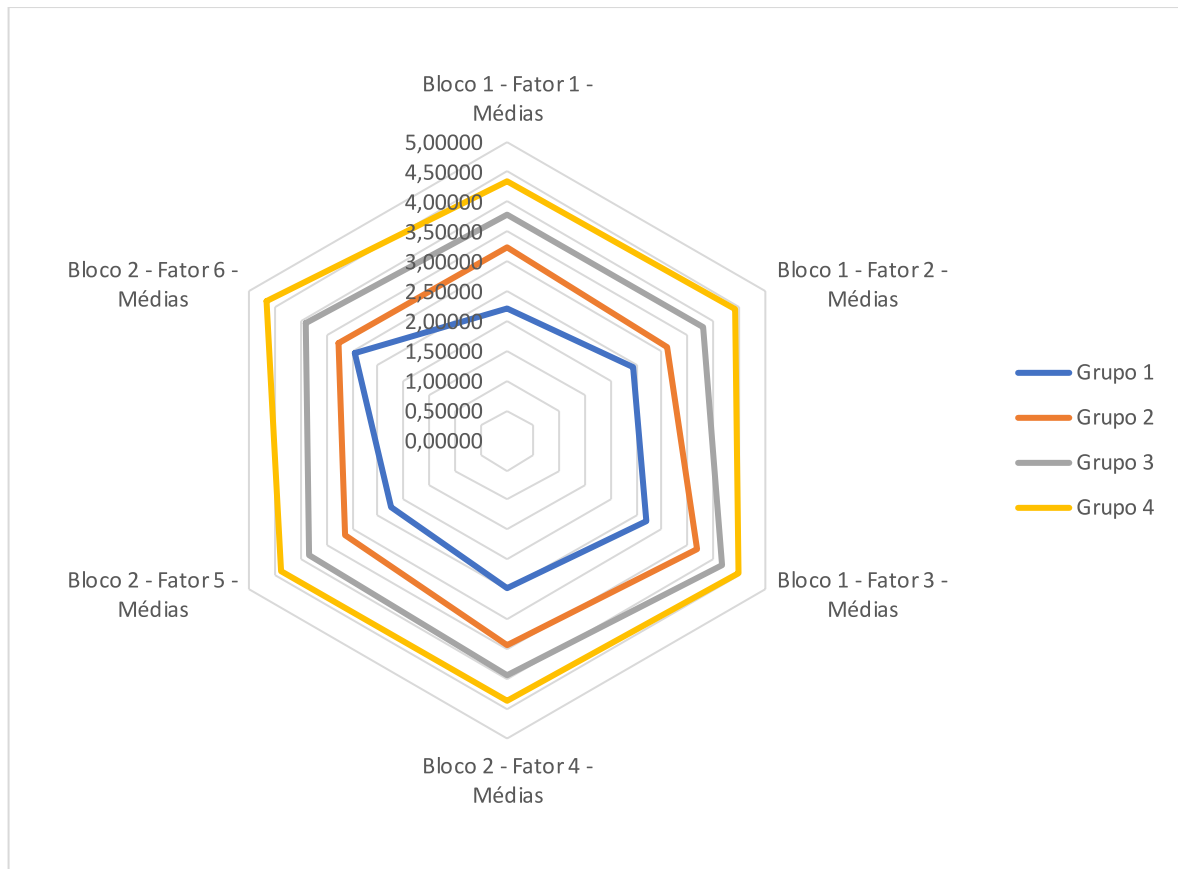
	Médias - 4 grupos																
	Grupo 1			Grupo 2			Grupo 3			Grupo 4			Total				
	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	MÁX	MIN
Bloco 1 - Fator 1	20	2,21071	0,46202	32	3,23661	0,38846	110	3,78442	0,37410	69	4,34369	0,28918	231	3,73933	0,69132	5,0	1,428
Bloco 1 - Fator 2	20	2,42589	0,39334	32	3,10547	0,43546	110	3,79058	0,33091	69	4,40036	0,30662	231	3,75966	0,67518	5,0	1,500
Bloco 1 - Fator 3	20	2,69583	0,76150	32	3,67812	0,48272	110	4,16197	0,36929	69	4,48068	0,32025	231	4,06320	0,64376	5,0	1,166
Bloco 2 - Fator 4	20	2,47879	0,36663	32	3,43523	0,38236	110	3,93960	0,29804	69	4,36759	0,26109	231	3,87109	0,60353	5,0	1,636
Bloco 2 - Fator 5	20	2,24286	0,40536	32	3,15625	0,32534	110	3,82987	0,30593	69	4,39130	0,25628	231	3,76685	0,68142	5,0	1,000
Bloco 2 - Fator 6	20	2,95000	0,48395	32	3,26563	0,50775	110	3,90000	0,41641	69	4,65942	0,31498	231	3,95671	0,68546	5,0	2,000

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 17 apresenta o número de casos, as médias e os desvios-padrão dos escores de cada fator, por grupos. A maior média do Grupo 1 está no Fator 6 do Bloco 2, “Independência do Poder Legislativo” (2,95), indicando que os respondentes desse grupo têm maior “concordância” com esse fator. Já a menor média do Grupo 1 está no Fator 1 do Bloco 1, “Uso das Informações” (2,21071), indicando que os respondentes desse grupo têm menor “concordância” com esse Fator. Seguindo este raciocínio, pode-se caracterizar os demais grupos em relação aos fatores, conforme segue:

- Grupo 2: maior média no Fator 3 do Bloco 1, “Confiabilidade das Informações” (3,67812). Menor média no Fator 2 do Bloco 1, “Atuação do Poder Legislativo” (3,10547); somente os respondentes desse grupo indicaram a baixa atuação do poder legislativo no exercício de sua função.
- Grupo 3: maior média no Fator 3 do Bloco 1, “Confiabilidade das Informações” (4,16197). Menor média no Fator 1 do Bloco 1, “Uso das Informações” (3,78442), tendo nível considerado de concordância também com o Grupo 2 em relação à “Confiabilidade das informações”. O baixo uso das informações é demonstrado nesse grupo, assim como no Grupo 4.
- Grupo 4: maior média no Fator 6 do Bloco 2, “Independência do Poder Legislativo” (4,65942). Menor média no Fator 1 do Bloco 1, “Uso das Informações” (4,34369). Esse grupo tem média alta com relação ao Fator 6, “Independência do Poder Legislativo”, assim como o constatado no grupo 1; ainda, pode-se observar uma ordenação dos grupos em relação aos valores das médias, tendo o Grupo 1 as menores médias para todos os fatores, e o Grupo 4, as maiores médias

O Gráfico 9 (Gráfico de Radar) é a representação gráfica das médias citadas. O objetivo desse gráfico é visualizar de forma clara as diferenças entre os grupos, em relação aos fatores. Conforme já observado anteriormente, o Grupo 4 possui as maiores médias (entre os 4 grupos) para todos os fatores. Já o Grupo 1 possui as menores médias para todos os fatores, e os Grupos 2 e 3 possuem médias intermediárias quando comparados aos outros grupos.

Gráfico 9 - Médias na distribuição dos *Clusters*

A seguir, os Gráficos de 10 a 15 são chamados de Box-Plot. Mostram a distribuição das médias de cada grupo em cada fator. Cada gráfico mostra os valores de um fator.

Gráficos 10 a 15 - Distribuição das médias de cada grupo em cada fator

Gráfico 10 Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações

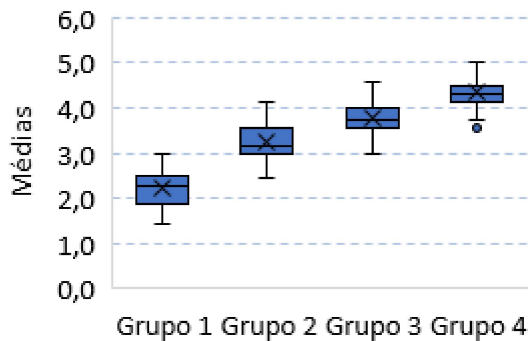


Gráfico 11 Bloco 1 - Fator 2 Atuação do Poder Legislativo

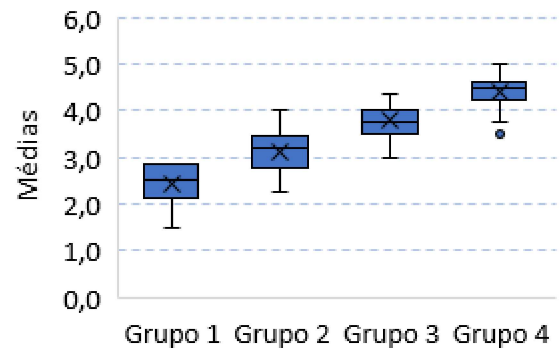


Gráfico 12 Bloco 1 - Fator 3 Confiabilidade das Informações

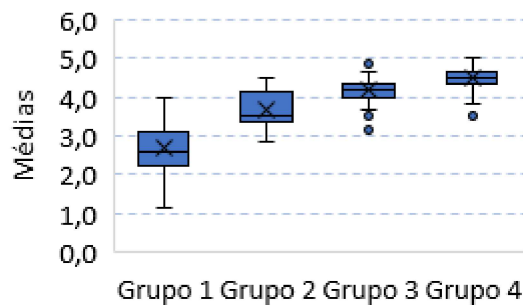


Gráfico 13 Bloco 2 - Fator 4 Frequência na Divulgação das Informações da CG

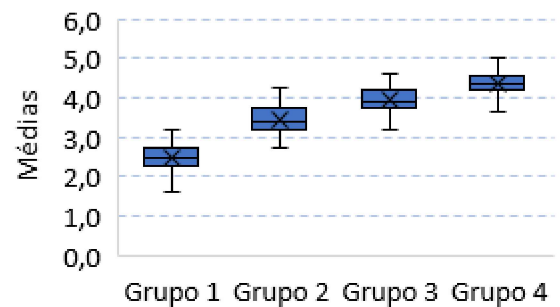


Gráfico 14 Bloco 2 - Fator 5 Informações que auxiliam o controle externo – PL

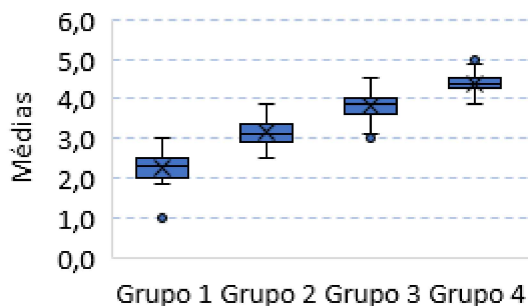
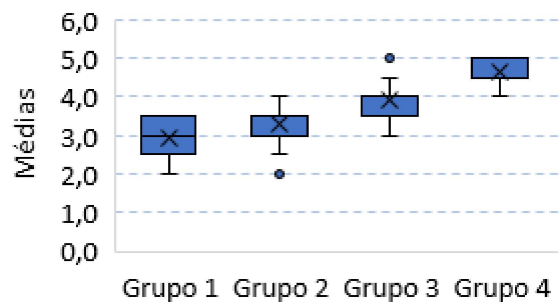


Gráfico 15 Bloco 2 - Fator 6 Independência do Poder Legislativo



Fonte: elaborado pelo autor.

Dando sequência à análise, as Tabelas 18 a 22, a seguir, demonstram a distribuição de percentual dos casos por grupos da Análise de *Cluster*, assim como as características dos respondentes da pesquisa.

Tabela 18 - Caracterização dos grupos – Cargos

Cargo	Médias - 4 grupos									
	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		Grupo 4		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Vereador (a)	16	10,3	23	14,7	84	53,8	33	21,2	156	100,0
Secretarias	1	3,2	3	9,7	12	38,7	15	48,4	31	100,0
Controlador (a) (Controladoria Municipal)	3	18,8	4	25,0	5	31,3	4	25,0	16	100,0
Prefeito (a)	0	0,0	0	0,0	3	21,4	11	78,6	14	100,0
Contador (a)	0	0,0	2	14,3	6	42,9	6	42,9	14	100,0
Total	20	8,7	32	13,9	110	47,6	69	29,9	231	100,0

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados apresentados na Tabela 18 mostram a distribuição dos cargos dos atores da pesquisa nos quatro agrupamentos criados. Assim, por exemplo, há uma grande concentração de agentes no Grupo 4.

Tabela 19 - Caracterização dos grupos –Agente e Principal

Agente e principal	Médias - 4 grupos									
	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		Grupo 4		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Principal - Vereadores	16	10,3	23	14,7	84	53,8	33	21,2	156	100,0
Agente - Prefeitos, secretários etc.	4	5,3	9	12,0	26	34,7	36	48,0	75	100,0
Total	20	8,7	32	13,9	110	47,6	69	29,9	231	100,0

Fonte: elaborada pelo autor.

Por sua vez, a Tabela 19 apresenta a participação dos agentes e principal de cada grupo criado.

Tabela 20 - Caracterização dos grupos – Concursado na instituição

É funcionário concursado na instituição?	Médias - 4 grupos									
	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		Grupo 4		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Sim	7	8,0	14	15,9	35	39,8	32	36,4	88	100,0
Não	12	8,5	18	12,7	75	52,8	37	26,1	142	100,0
Total	19	8,3	32	13,9	110	47,8	69	30,0	230	100,0

Fonte: elaborada pelo autor.

Verificou-se, na Tabela 20, a situação funcional dos respondentes da pesquisa, em que foi possível identificar se o ingresso na entidade foi via concurso público ou não. Pode-se constatar que 61,74% não são funcionários concursados na entidade, mostrando que, na entidade pública, um grande percentual de cargos é ocupado por funcionários temporários ou por pessoas que ingressaram através de um processo eletivo.

Tabela 21 - Caracterização dos grupos – Formação acadêmica

Formação acadêmica	Médias - 4 grupos									
	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		Grupo 4		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Nível Médio	11	8,0	17	12,3	70	50,7	40	29,0	138	100,0
Nível Superior	8	8,7	15	16,3	40	43,5	29	31,5	92	100,0
Total	19	8,3	32	13,9	110	47,8	69	30,0	230	100,0

Fonte: elaborada pelo autor.

Através da análise da Tabela 21, é possível identificar que o Grupo 1 é o que apresenta a formação acadêmica de nível médio e superior quase que na mesma proporção.

Tabela 22 - Caracterização dos grupos – Tempo de serviço público

	Médias - 4 grupos														
	Grupo 1			Grupo 2			Grupo 3			Grupo 4			Total		
	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão	n	Média	Desvio-Padrão
Tempo de atuação no cargo	19	5,53	2,736	32	5,88	4,125	110	5,16	3,835	69	6,13	3,485	230	5,58	3,699
Há quanto tempo (anos) exerce função pública?	19	9,58	6,826	32	10,72	6,566	110	10,57	6,039	69	13,49	6,753	230	11,39	6,511

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir das Tabelas 18 a 22, apresentaram-se as principais características de cada grupo. As informações têm como referência o resultado obtido por cada categoria de cargo, não sendo considerado o total de respondente e sim o total de respondente para cada categoria.

Com o objetivo de verificar se há diferença estaticamente significativa entre os grupos, foram feitos os testes Qui-Quadrados, cujos resultados mostram que há uma associação estatisticamente significativa entre os grupos e o cargo dos respondentes ($p = 0,001$).

Também foi possível identificar entre quais categorias estão as associações significantes (resíduos ajustados maiores que 1,96 ou menores que -1,96). Em relação aos outros grupos, há maior proporção de vereadores e menor proporção de prefeitos no Grupo 3. Há também maior proporção de prefeitos e secretários e menor proporção de vereadores no Grupo 4.

Os resultados também apresentam a existência de uma associação estatisticamente significativa entre os grupos e a condição dos respondentes (agente ou principal) ($p < 0,001$). Em relação aos outros grupos, há maior proporção de principal (vereadores) e menor proporção de agentes (Prefeitos e Secretários) no Grupo 3. Há também maior proporção de agentes (Prefeitos e Secretários) e menor proporção de principal (vereadores) no Grupo 4.

Ainda com base nas Tabelas 18 a 22, o Grupo 1 foi denominado *Grupo dos Comissionados*, pois seus representantes são de livre nomeação por parte do gestor, tendo esse grupo em média 5,53 anos de atuação no cargo e 9,58 anos de exercício de função pública, sendo que somente um pouco mais da metade possui nível superior de escolaridade.

Para o Grupo 2, a denominação ficou *Grupo dos Concursados*, pois os respondentes desse grupo ingressaram na entidade pública por meio de concurso público. Sendo assim, foi possível identificar que eles têm em média 5,88 anos de atuação no cargo e 10,72 anos de exercício de função pública. A maioria (15,9%) é concursada na instituição possui nível superior de escolaridade.

Em relação às médias verificadas no Grupo 3, *Grupo do Principal*, uma vez que os integrantes desse grupo são os vereadores, o resultado revela que os respondentes têm em média 5,16 anos de atuação no cargo e 10,57 anos de exercício de função pública. A maioria (52,8%) não é concursada na instituição e possui somente o nível médio de escolaridade.

Por fim, o Grupo 4, denominado *Grupo dos Agentes*, haja vista a média de 6,13 anos de atuação no cargo e 13,49 anos de exercício de função pública. A maioria (36,4%) é concursada na instituição, e pouco mais da metade possui nível superior de escolaridade.

5.6 Teste de *Kruskal-Wallis*

Com a Análise de Cluster, foi possível agrupar as variáveis em termos de semelhança nas respostas obtidas, formando quatro *clusters*. O Teste de *Kruskal-Wallis* foi aplicado em duas variáveis com comparação múltiplas.

Tabela 23 - Ranking médio dos *clusters* pelo Teste *Kruskal-Wallis*

Classificações			
	Médias - 4 grupos	N	Classificação
Tempo de atuação no cargo	Grupo 1	19	122,11
	Grupo 2	32	120,77
	Grupo 3	110	104,41
	Grupo 4	69	128,92
	Total	230	
Há quanto tempo (anos) exerce função pública?	Grupo 1	19	89,18
	Grupo 2	32	107,47
	Grupo 3	110	107,32
	Grupo 4	69	139,51
	Total	230	

Fonte: elaborada pelo autor.

Tabela 24 - Resultado do Teste de *Kruskal-Wallis*

Teste Estatístico ^{a,b}		
	Tempo de atuação no cargo	Há quanto tempo (anos) exerce função pública?
Qui-quadrado	6,829	14,197
df	3	3
Asymp. Sig.	0,078	0,003

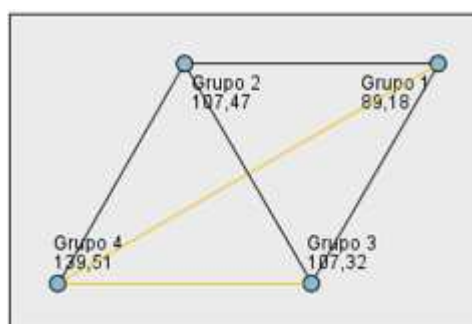
a. Teste Kruskal Wallis

b. Variável de agrupamento: Médias - 4 grupos

Fonte: elaborada pelo autor.

Os dados da Tabela 24 mostraram que não há diferença estatisticamente significativa entre os quatro grupos no que se refere ao tempo de atuação no cargo ($p = 0,078$). Entretanto, há diferença estatisticamente significativa entre ao menos dois dos grupos, com relação ao tempo de atuação em função pública ($p = 0,003$). Para verificar quais grupos diferem entre si, realizou-se o teste de comparações pareadas, conforme expõe, a seguir, a Figura 6.

Figura 6 - Teste comparações de médias pareadas



Cada nó mostra a classificação média da amostra

Amostra 1 - Amostra 2	Estatística do teste	Erro Padrão	Estatística do teste padronizada	Valor-p	Valor-p Ajustado
Grupo 1 - Grupo 3	-18,134	16,468	-1,101	0,271	1,000
Grupo 1 - Grupo 2	-18,285	19,198	-0,952	0,341	1,000
Grupo 1 - Grupo 4	-50,330	17,173	-2,931	0,003	0,020
Grupo 3 - Grupo 2	0,151	13,313	0,011	0,991	1,000
Grupo 3 - Grupo 4	-32,196	10,179	-3,163	0,002	0,009
Grupo 2 - Grupo 4	-32,046	14,177	-2,260	0,024	0,143

Cada linha testa a hipótese nula de que as distribuições da amostra 1 e da amostra 2 são iguais. São apresentadas as significâncias assintóticas (testes bilaterais). O nível de significância é de 0,05.

Fonte: elaborada pelo autor.

Conclui-se, com os dados apresentados na Figura 6, que há diferença estatisticamente significativa entre os grupos 1 e 4 ($p = 0,020$) (grupo dos comissionados e grupo dos agentes) e entre os grupos 3 e 4 ($p = 0,009$) (grupo do principal e grupo dos agentes) com relação ao tempo de atuação no cargo. Contudo, não há diferença estatisticamente significativa entre os demais pares de grupos: Grupos 1 e 3 ($p = 1,000$); Grupos 1 e 2 ($p = 1,000$); Grupos 2 e 3 ($p = 1,000$) e Grupos 2 e 4 ($p = 0,143$). Tal diferença pode estar relacionada ao fato de os componentes desses grupos não serem funcionários concursados na entidade pública, limitando sua atuação no cargo ao mandato eletivo.

Ainda, foi possível concluir que não há associação estatisticamente significativa entre os grupos, e ser ou não funcionário concursado ($p = 0,233$), e não há associação estatisticamente significativa entre os grupos e a formação acadêmica dos respondentes ($p = 0,708$).

5.7 Síntese dos resultados

Neste trecho, apresentam-se os principais achados da pesquisa e as decisões tomadas sobre as hipóteses elaboradas. Inicialmente, foi possível perceber que as entidades públicas da amostra claramente entendem que, quanto menos informações a sociedade detêm, maior será a assimetria de informação, potencializando um desalinhamento de objetivos dos gestores com a administração pública, e que somente informações de obrigações legais são costumeiramente divulgadas. Esses achados estão nivelados às expectativas teóricas e empíricas apresentadas.

O problema de agência entre proprietários e gestores nas organizações ocorre desde o nascimento das grandes corporações (BERLE; MEANS, 1932). Os proprietários atribuem aos gestores a tarefa de administrar a entidade com a esperança de que os gestores executem suas atividades em benefício dos proprietários, assim como ocorre também na administração pública. O poder emanado pelo povo, em tese, é usado para eleger o melhor gestor com a expectativa de que os anseios sejam atendidos e materializados por meio de prestações de serviços públicos satisfatórios às necessidades coletivas.

O problema de agência é um dos problemas que persiste desde a evolução das sociedades por ações e não pode ser ignorado, uma vez que todas as organizações, privadas ou públicas, possivelmente sofrem com esse problema das mais diferentes formas. (PANDA; LEEPSA, 2017).

Em seu estudo, alguns autores relatam que as questões dos problemas de agência têm sido amplamente discutidas em diferentes campos acadêmicos. As evidências foram encontradas em diferentes campos, como contabilidade (RONEN; BALACHANDRAN, 1995; WATTS; ZIMMERMAN, 1983), finanças (FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983; JENSEN, 1986), economia (JENSEN; MECKLING, 1976; ROSS, 1973; SPENCE; ZECKHAUSER, 1971), entre vários outros. Sendo assim, a vasta existência do problema de agência em diferentes tipos de entidades tornou essa teoria uma das mais importantes na literatura financeira e econômica.

A tese foi projetada sob premissas que assumem como possível o melhoramento no alinhamento entre agente e principal, por meio da redução da assimetria informacional entre executivo eleito (agente) e poder legislativo municipal (principal). Baseado nesse pressuposto teórico, risco moral, com possibilidade do agente ser oportunista frente ao controle que possui sobre o nível de informação, os potenciais fatores de alinhamento agente-principal estão ligados ao nível de divulgação, confiabilidade das informações, atuação do poder legislativo, uso das informações, dentre outros (ARROW, 1963; HOLMSTRÖM, 1979).

Assim como ocorre em qualquer empresa, a relação de agência também é uma espécie de contrato entre principal e agente, que, independentemente da parte, trabalham com interesses próprios, levando ao conflito de agência. (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972; JENSEN; MECKLING, 1976).

Para testar a confiabilidade das escalas, realizou-se um teste de “*Alpha de Chronbach*”, no qual foi observado um ótimo resultado para os dois blocos de assertivas (Bloco 1 = 0,917 e Bloco 2 = 0,955). Com a análise descritiva, observou-se que há alto nível de concordância com relação à importância das informações da contabilidade de gestão. A assertiva que buscou essa informação demonstrou que os respondentes concordam que, quanto menos informações a sociedade detêm, maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública (média 4,29), e quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública (média 4,20).

Sendo assim, o poder legislativo precisa exercer diversas atividades de monitoramento com o intuito de coibir as ações do executivo eleito no controle dos custos de agência, sendo que a assimetria de informação desempenha um papel fundamental nesse processo.

A Teoria de Agência aborda os problemas que aparecem nas mais diversas empresas devido à separação entre proprietários e gerentes e tem como foco a redução de tal problema com a implementação de inúmeros mecanismos de governança. (PANDA; LEEPSA, 2017).

A assertiva que questionava se as informações da contabilidade limitam-se somente a demonstrar a situação financeira da entidade pública (1.9) apresentou-se entre os menores níveis de concordância (média 3,52), comprovando assim a necessidade da ampliação de informações para dar suporte às tomadas de decisões. Esse resultado contraria a pesquisa de Reske Filho (2000), que detectou que

expressivos 77% dos gestores consideravam suficientes o volume e a qualidade dos relatórios gerenciais. Ou seja, somente 23% dos usuários almejam relatórios contábeis com informações claras e objetivas e que sejam de fácil visualização e interpretação.

A análise das divulgações de informações da contabilidade de gestão indicou maior frequência de divulgação das peças de planejamento através da assertiva Peças de Planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) (média 4,01) (Tabela 3). Essa divulgação atende à imposição legal do art. 37 da Constituição Federal por meio do princípio da publicidade. Também se destacam as assertivas 2.15, sobre os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado (média 3,86) e 2.16, sobre os pareceres dos conselhos municipais (média 3,74), confirmando que as divulgações somente atendem a dispositivos legais e não às necessidades do principal.

Tal comportamento pode ter influência da pouca participação/fiscalização do poder legislativo. Perrow (1986) demonstrou, em seu estudo, que também o problema de agência pode ser ocasionado pelo principal. O autor observou que os estudos sobre a Teoria de Agência não têm muita preocupação com os principais, normalmente explorando mais os agentes, por serem os controladores das informações.

As menores frequências nas divulgações de informações estão nas assertivas 2.8 e 2.10 (Tabela 3), demonstrando a pouca divulgação dos contratos firmados pela entidade pública, assim como as informações referentes aos valores aplicados no mercado financeiro. Nesse sentido, vale destacar a Lei nº 12.527, de 2011 – Lei de Acesso à Informação –, que veio para contemplar e regulamentar o direito ao acesso à informação a toda e qualquer pessoa.

Submeteu-se a pesquisa à redução das variáveis por meio da análise fatorial exploratória com o propósito identificar as relações implícitas entre as variáveis testadas, formando fatores a partir das questões originais do instrumento de pesquisa. Realizaram-se duas análises por meio do método de componentes principais e matriz de rotação Varimax.

A partir da análise da variância total explicada (Apêndice E), foram efetivados três fatores com 50,88% da informação das 21 questões originais do Bloco 1. Com o objetivo de evitar que algumas variáveis ficassem em posição duvidosa, realizou-se

uma operação denominada rotação Varimax. Em geral, o resultado apresentou uma melhor distribuição entre as variâncias explicadas por cada fator (Apêndice E).

O uso de informações da contabilidade de gestão pelo poder legislativo reduz a assimetria de informação em relação ao executivo eleito e corresponde à primeira hipótese de pesquisa do estudo. Os resultados encontrados na regressão linear mostram que as entidades do setor público pesquisado concordam que a atuação do poder legislativo se relaciona com o uso das informações da contabilidade de gestão, reduzindo a assimetria informacional na administração pública. Lambert (2007) ressalta que o valor da informação é derivado das melhores decisões que resultam de seu uso. Nascimento e Reginato (2008) destacam, em seu estudo, que a assimetria da informação pode ser minimizada em um ambiente no qual boas práticas de governança corporativa são adotadas. Pode-se dizer que as variáveis independentes se relacionam significativamente com “Fator 1 – Uso das Informações”, reforçando a afirmação da H1 desta tese.

Com base na regressão realizada, ratifica-se a confirmação de que a atuação do poder legislativo tem relação positiva com a divulgação das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito. Isso permite confirmar a H3 deste estudo.

Os dados da Tabela 14 (ANOVA) apresentaram o teste da significância do modelo. Sendo assim, as variáveis independentes relacionam-se significativamente com “Fator 1 – Frequência na Divulgação das Informações da CG”, reforçando também a afirmação da H2 deste estudo, em que se afirmou que, quanto maior forem as divulgações das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito, menor será a assimetria de informação na relação de agência no setor público.

Diante dos resultados apresentados, a seguir, o Quadro 6 apresenta um resumo das hipóteses da pesquisa.

Quadro 6 - Síntese das hipóteses da pesquisa

N	Descrição	
Tese	O sistema de controle de gestão, por meio das informações geradas pela contabilidade de gestão, tem o papel de ferramenta de governança ao reduzir a assimetria de informação entre gestores eleitos e o legislativo municipal.	Confirmada
H1	O uso de informações da contabilidade de gestão pelo poder legislativo reduz a assimetria de informação em relação ao executivo eleito.	Confirmada
H2	Quanto maior forem as divulgações das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito, menor será a assimetria de informação na relação de agência no setor público.	Confirmada
H3	A atuação do poder legislativo tem relação positiva com a divulgação das informações da contabilidade de gestão por parte do executivo eleito.	Confirmada

Fonte: elaborado pelo autor.

Como estudado, a tese é confirmada pelos resultados empíricos analisados, com escopo restrito à amostra da pesquisa. As conclusões, limitações e sugestões para novos estudos são apresentados no próximo capítulo.

6 CONCLUSÃO

A tese proposta tem sua contextualização e base na problemática existente na relação de agência principal-agente, que é um dos objetos da Teoria de Agência e de diversas pesquisas sobre a governança de um modo geral. O estudo teve foco na relação do agente (executivo eleito) com o poder legislativo municipal (principal) sob a proposição da assimetria informacional existe entre os dois lados da relação.

A governança tem origem quando as organizações deixam de ser gestadas por seus proprietários. Embora o termo não seja recente, o conceito que atualmente lhe é atribuído foi erguido nas últimas décadas, tendo ponto inicial nas entidades do setor privado.

Para as entidades do setor público, a governança, em um sentido amplo, está na relação entre governados (povo) e governantes (políticos eleitos), assim como também está presente nas diversas formas para se governar em todas as esferas.

No centro da investigação está a utilização das informações da contabilidade de gestão para a redução da assimetria informacional com o intuito de mitigar o problema de agência. A tese assume que o representante do povo (poder legislativo), quando bem-informado, pode melhor monitorar e fiscalizar os agentes (executivo eleito).

Com base na pesquisa empírica realizada, foi possível afirmar que as informações geradas pela contabilidade de gestão têm o papel de ferramenta de governança e reduz a assimetria de informação entre os gestores eleitos e o legislativo no âmbito municipal.

A revisão de literatura teórica e empírica sobre os possíveis conflitos de agência que ocorrem na administração pública permitiu compreender o trajeto da investigação empírica sobre como são construídas e publicitadas, bem como a utilização das informações no setor público.

Os achados são suficientes para entender como as informações e as ferramentas da contabilidade de gestão podem mitigar o conflito de agência existente no setor público, assim como sua utilização pode auxiliar o controle externo exercido pelo poder legislativo, de forma que possibilitou atingir os objetivos específicos.

Conciliando os achados com a divulgação de informações analisadas para alcançar os objetivos, foi possível perceber que as entidades do setor público

precisam ampliar as informações da contabilidade de gestão, e não somente divulgar informações para o cumprimento de imposições legais.

Os resultados da pesquisa permitem concluir que as entidades do setor público pesquisadas reconhecem a importância de bem divulgar as informações da contabilidade de gestão e a atuação dos gestores na utilização dessas informações nas tomadas de decisões. Isso se faz importante, uma vez que as entidades e seus gestores necessitam, cada vez mais, de informações sobre as ações que impactam a sociedade em que estão inseridos, resultando em benefícios para toda a municipalidade. Com isso, é muito importante a participação ativa do poder legislativo nas ações do executivo, auxiliando-o nas decisões e promovendo uma melhor gestão do gasto público, fortalecendo as relações com a mitigação de conflitos.

Assim, os resultados fazem-se importantes para que novas pesquisas sejam realizadas neste âmbito, dando continuidade à sua discussão, uma vez que outros destaques sobre o conflito de agência por meio da assimetria de informações possam ser analisadas de forma conjunta com outros pressupostos ou outras teorias.

Diante disso, conclui-se também que o questionário é um instrumento empiricamente válido para avaliar a percepção dos representantes dos agentes e principal com relação aos benefícios da contabilidade de gestão para a mitigação da assimetria informacional da entidade pública.

Embasada nisso, a literatura é complementada com o entendimento, por parte das entidades do setor público pesquisada, sobre o papel das informações geradas pela contabilidade de gestão, elemento fundamental para a redução da assimetria informacional nas entidades do setor público.

Com a investigação empírica, foi possível perceber a confirmação dos estudos relacionados com a prática, pois demonstram os benefícios da contabilidade na mitigação da assimetria informacional existente na relação agente-principal nas entidades públicas.

Sendo assim, ao alcançar os objetivos deste estudo, esses resultados contribuem tanto para literatura quanto para a sociedade, na discussão acerca dos benefícios que as informações geradas pela contabilidade de gestão trazem para a redução da assimetria informacional, bem como trazendo mais uma perspectiva de como essas informações podem impactar a gestão nas entidades do setor público.

Para as entidades do setor público, espera-se que a sociedade exerça seu papel de principal interessada nos resultados do Estado e exija deste novas estruturas

de governança que a auxiliem na avaliação e no monitoramento das ações do governo.

6.1 Limitações e oportunidades de pesquisa

Aceitando como um processo natural da pesquisa, os resultados apresentados estão restritos a um conjunto de limitações dos métodos praticados. Entende-se que o fenômeno investigado é mais complexo do que o escopo utilizado na pesquisa. Desse modo, destacam-se mais alguns pontos de limitação e apresentam-se sugestões para novas pesquisas.

- a) Amostragem: o processo amostral não aleatório baliza a inferência acerca dos dados para a população, limitando os achados a entidades do setor público da amostra. Ainda que outras entidades do setor público de outras regiões ou estados mantenham as relações de agência, podem ter, em sua estrutura, fatores que apresentem resultados diferentes.
- b) Representação da gestão: a pesquisa adotou como atores representativos do executivo eleito os prefeitos, secretários das pastas fins, controladores e contadores. Em futuras pesquisas, pode ser ampliada essa representação.
- c) Representação da sociedade: definiu-se, para este estudo, o poder legislativo municipal para esse papel. Em futuras pesquisas, sugere-se escolher outras formas de representação, nas quais fique mais claro que a população é a proprietária da entidade pública.
- d) Governança pública: a mitigação da assimetria informacional e o alinhamento entre agente e principal poderão ser analisados com outras perspectivas, como implementação de instrumentos de regulação e controle, que garantam uma melhor transparência e distribuições das informações.
- e) Qualificação dos atores envolvidos: são fatores que influenciam a atuação do agente público frente às demandas inerentes ao cargo ocupado.

Adicionalmente, outras sugestões são cabíveis, como o desenvolvimento deste estudo em outras regiões do país, a fim de confirmar tais achados, bem como a

ampliação dos testes da análise fatorial, testando os grupos de agente e principal de forma separada e a condução de análises fatoriais confirmatórias.

Sendo assim, a tese gerou oportunidades para reflexão e pesquisas futuras, apontando alguns questionamentos, tanto para academia quanto para as entidades legisladoras, reguladoras e executoras das ações nas entidades públicas.

REFERÊNCIAS

- ABBAD, G.; TORRES, C. V. "Regressão múltipla stepwise e hierárquica em Psicologia Organizacional: aplicações, problemas e soluções" in **Estudos de Psicologia**. n. 7 (Número Especial), P. 19-29, 2002.
- ABDEL-KHALIK, A. R.; AJINKYA, B. B. **Empirical research in accounting: a methodological viewpoint**. Sarasota: American Accounting Association, 1979.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. SPE, p. 67-86, 2007.
- ADAMS, Renné B.; HERMALIN, Benjamin E.; WEISBACH, Michael S. The role of boards of directors in corporate governance: a conceptual framework and survey. **Journal of Economic Literature**, [s. l.], v. 48, n. 1, p. 58-107, 2010.
- ADLER, Mathew D.; POSNER, Eric A. (orgs.). **Cost-benefit analysis: legal, economic, and philosophical perspectives**. Chicago: University of Chicago Press, 2001.
- AKAIKE, H. A new look at the statistical model identification. **Transactions on Automatic Control**, Boston, v. 19, n. 6, p. 716-723, dez. 1974.
- ALBUQUERQUE, João Henrique Medeiros de *et al.* Um estudo sob a óptica da teoria do agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2007
- ALCHIAN, Armen A.; DEMSETZ, Harold. Production, information costs and economic organization. **American Economic Review**, [s. l.], v. 62, n. 5, p. 777-95, dec.1972.
- ANDION, Carolina. Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. **Cadernos EBAPE-BR**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 1-19, 2012. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/5243>. Acesso em: 15 mar. 2020.
- ANDREWS, Christina W. A teoria da escolha pública e as reformas do Estado: uma crítica habermasiana. **Leviathan**, São Paulo, n. 1, p. 73-98, maio 2004. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/leviathan/article/view/132251>. Acesso em: 20 nov. 2020.
- ANTHONY, Robert N. **Planning and control systems: framework for analysis**. Boston: Harvard University, 1965.
- ANTHONY, R. N.; GOVIDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova**, São Paulo, n. 65, p. 137-173, ago. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n65/a06n65.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

ARROW, Kenneth J. Uncertainty and the welfare economics of medical care. **The American Economic Review**, [s. l.], v. 53, n. 5, p. 941-973, 1963.

ARROW, Kenneth J. The economics of agency. In: PRATT, J. W.; ZECKHAUSER, Richard J. (eds.). **Principals and agents: the structure of business**. Boston: Harvard Business School Press, 1985.

ARROW, Kenneth J. *et al.* (orgs.) **Barriers to conflict resolution**. New York: Norton, 1995.

ATTILA, Gyorgy. Agency problems in the public sector. **Annals of the University of Oradea**, Oradea, v. 21, n. 1, p. 708-712, 2012. Disponível em: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2012/n1/101.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; FERREIRA, Marlon Cruz; BAIARRAL, Luiza Fernandes. A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma abordagem reflexiva. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 14-23, 2013. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1479/1327>. Acesso em: 24 fev. 2021.

BALDISSERA, Juliano Francisco *et al.* A percepção dos observatórios sociais sobre a qualidade, utilidade e suficiência da transparência pública dos municípios brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 113-134, 2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/18404>. Acesso em: 13 jul. 2020.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. Florianópolis: UFSC, 2005.

BERGH, Donald D. *et al.* Information asymmetry in management research: past accomplishments and future opportunities. **Journal of Management**, [s. l.], v. 45, n. 1, p. 122-158, 2019.

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gardiner C. **The modern corporation and private property**. New Jersey: Transacion Publishers, 1932.

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gardiner C. **A moderna sociedade anônima e a propriedade privada**. São Paulo: Abril, 1984.

BERTO, R. M. V. S.; NAKANO, D. N. A produção científica nos anais do encontro nacional de engenharia de produção: um levantamento de métodos e tipos de pesquisas. **Produção**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 65-76, 2000.

BHATTA, G. Post-NPM themes in public sector governance. **Political Science**, New Zeland, sep. 2003. Disponível em: https://www.ssc.govt.nz/sites/all/files/PostNPM_Themes_In_Public_Sector_Governance.pdf. Acesso em: 14 jan. 2019.

BIANCHI, Márcia. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

BIZERRA, André Luiz Villagelim. **Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BHATTA, G. Post-NPM themes in public sector governance. **States Services Commission**, New Zeland, sep., 2003. Disponível em: https://www.ssc.govt.nz/sites/all/files/PostNPM_Themes_In_Public_Sector_Governance.pdf. Acesso em: 14 jan. 2019.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BORTEL, T. Ekonomická analýza práva (Economic Analysis of Law: Case of Contract and Agency). **Politická Ekonomie**, [s. l.], v. 52, n. 1, p. 91-102, 2004.

BRANCO, Alex Sandro Corrêa. **Conflito de interesse na administração pública: estudo de caso na Prefeitura Municipal de Cachoeirinha-RS**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2011. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4609/AlexBranco.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 dez. 2019.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter Kevin (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CABRAL, Sandro. Sobre a participação privada na gestão e operação de prisões no Brasil: uma análise à luz da nova economia institucional. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 14, n. 40, p. 29-47, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/osoc/a/stJKyYywwkZm4qfGCySDSgM/?lang=pt>. Acesso em: 11 nov. 2020.

CALABRÒ, Andrea; TORCHIA, Mariateresa; RANALLI, Francesco. Ownership and control in local public utilities: the Italian case. **Journal of Management and Governance**, [s. l.], v. 17, n. 4, p. 835-862, 2013.

CÂMARA, Alberto Leite; LIMA, Diana Vaz de. Os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no setor público brasileiro. 2016. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, Recife, v. 11, n. 2, p. 19-35, abr./jun. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230529/24831>. Acesso em: 12 mar. 2021.

CARENYS, Jordi. Management control systems: a historical perspective. **International Journal of Economy, Management and Social Sciences**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 1-18, dec. 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/293221830_Management_Control_Systems_A_Historical_Perspective. Acesso em: 10 abr. 2020.

CATTELL, R. B. The scree test for the number of factors. **Multivariate Behavioral Research**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 245-276, 1966.

CEPA: centro de estudo e pesquisas em Administração. *In*: UFRGS. Porto Alegre, 2020. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/escoladeadministracao/institucional/cepa/>. Acesso em: 06 fev. 2021.

CERRILLO-I-MARTÍNEZ, Agustí. Beyond revolving doors: the prevention of conflicts of interests through regulation. **Public Integrity**, [s. l.], v. 19, n. 4, p. 357-373, 2017.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economical New Series**, [s. l.], v. 4, n. 16, p. 386-405, nov. 1937.

COASE, Ronald H. **The problem of social cost**. London: Palgrave Macmillan, 1960.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOK, Karen S. **Trust in society**. New York: Russell Sage Foundation, 2001.

COSTA, Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da *et al.* As escolhas públicas orçamentárias federais no PPA 2008-2011: uma análise da perspectiva do modelo principal-agente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 5, p. 1089-1116, 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/12044>. Acesso em: 11 nov. 2019.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: método qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Bookman, 2007.

DANHEL, J. Kproblému asymetrie informací v pojišovnictví (Observations regarding the Issue of Asymmetric Information in Insurance). **Politická Ekonomie**, [s. l.], v. 50, n. 6, p. 809–813, 2002.

DALMORO, Marlon; VIEIRA, Kelmara Mendes. Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, v. 6, n. 3, 161–174, 2014. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/1386>. Acesso em: 24 ago. 2021.

DIAS, Hélio de Lara *et al.* Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto de Costos**, [s. l.], n. 5, p. 1-21, jul./dez. 2009.

DIEHL, Carlos Alberto. **Controle estratégico de custos**: um modelo referencial. 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/87822/201155.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 16 nov. 2020.

DIEHL, Carlos Alberto. Contabilidade de gestão, contabilidade gerencial ou controladoria: mesmo vinho, outros rótulos ou bebidas diferentes? **Management Control Review**, Recife, v. 2, n. 2, p. 52-71, 2017. Disponível em: <http://www.journals.ufrpe.br/index.php/managementcontrolreview/article/view/1811/1620>. Acesso em: 12 set. 2021.

DIXIT, Avinash. Incentives and organizations in the public sector: an interpretative review. **The Journal of Human Resources**, Madison, v. 37, n. 4, p. 696-727, 2002.

DOWNS, Anthony. An economic theory of political action in a democracy. **Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 65, n. 2, p. 135-150, 1957.

EISENHARDT, Kathleen M. Control: organizational and economic approaches. **Management Science**, [s. l.], v. 31, n. 2, p. 134-149, 1985.

EISENHARDT, Kathleen M. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

EPSTEIN, G. A.; GINTIS, H. M. (eds.). **Macroeconomic policy after the conservative era**: Studies in investment, saving and finance. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

FAMA, Eugene F. Agency problems and the theory of the firm. **Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 88, p. 288-307, 1980.

FAMA, Eugene F.; JENSEN, Michael C. Separations of ownership and control. **Journal of Law and Economics**, Chicago, v. 26, n. 2, p. 301-325, jun. 1983.

FISHER, Jouseph G. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 14, p. 24-53, 1995.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens; FONTES FILHO, Joaquim. Governança organizacional aplicada ao setor público. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 8., 2003, Cidade do Panamá. **Anais eletrônicos** [...]. Cidade do Panamá: Panamá,

2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228345941_Governanca_organizacional_aplicada_ao_setor_publico. Acesso em: 16 out. 2020.

FRAIT, J. Morální hazard a výstup z bankovního sektoru (Moral Hazard and Orderly Bank Exit). **Finance a Úvěr**, [s. l.], v. 52, n. 2, p. 102-104, 2002.

FREDERICKSON, H. G. Toward a New Public Administration. In: SHAFRITZ, J. *et al.* (orgs.) **Classics of Public Administration**. 5. ed. Canada: Thomson Wadsworth, 2004.

FURUBOTN, E. G.; RICHTER R. **Institutions and economic theory**: the contribution of the New Institutional Economics. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1997.

GAMA, Janyluce Rezende; RODRIGUES, Georgete Medleg. A transparência das contas públicas e o novo padrão internacional da informação contábil governamental. **Informação & Informação**, Londrina, v. 22, n. 3, p. 234-268, 2017. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/21475/22875>. Acesso em: 20 out. 2020.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GROOT, Tom; BUDDING, Tjerk. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. **Financial Accountability & Management**, [s. l.], v. 20, n. 4, p. 421-443, 2004.

GRAYCAR, Adam. Awareness of corruption in the community and public service: a victorian study. **Australian Journal of Public Administration**, Sidney, v. 73, n. 2, p. 271-281, 2014.

GUJARATI, Damodar. **Econometria básica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HAIR JÚNIOR, Joseph *et al.* **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR JÚNIOR, Joseph *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HATCH, Mary Jo. **Organization theory**: modern symbolic and postmodern perspectives. New York: Oxford University Press, 1997.

HAYES, B. E. Medindo a satisfação do cliente: desenvolvimento e uso de questionários. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

HLAVÁÈEK, Jíří; HLAVÁÈEK, Michal. "Principal-agent": problem in the context of the economic survival. **Acta Oeconomica Pragensia**, [s. l.], v. 14, p. 18-33, 2006.

HOFFMANN, R. **Regressão linear múltipla**. In-**Análise de Regressão: Uma Introdução à Econometria**. Hucitec, São Paulo 2006.

HOLMSTRÖM, B. Moral hazard and observability. **The Bell Journal of Economics**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 74-91, 1979.

HONGYU, Kuang. Análise Fatorial exploratória: resumo teórico, aplicação e interpretação. **E&S Engineering and Science**, [s. l.], v. 4, n. 7, p. 88-103, 2018.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M.; RAJAN, Mathew. **Cost accounting: a managerial emphasis**. London: Prentice Hall, 1991.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (IMA). Definition of management accounting and management accountants. **Strategic Finance**, [s. l.], p. 48-50, aug. 2008.

JANDA, Karel. Credit guarantees in a credit market with adverse selection. **Prague Economic Papers**, [s. l.], v. 12, n. 4, p. 331-349, 2003.

JANDA, Karel. The comparison of credit subsidies and guarantees in transition and post-transition economies. **Ekonomický časopis**, [s. l.], v. 53, n. 4, p. 383-398, 2005.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, [s. l.], v. 3, p. 305-360, 1976.

JENSEN, Michael C. Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. **The American economic review**, [s. l.], v. 76, n. 2, p. 323-329, 1986.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KAPIÈKA, M. Jaké jsou náklady a výnosy privatizace? (What are the costs and benefits of privatization?). **Politická ekonomie**, [s. l.], v. 48, n. 2, p. 201-214, 2000.

KEECH, William R. **Economic politics: the costs of democracy**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

KISSELER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000300008. Acesso em: 15 set. 2020.

KRABEC, Tomáš. Institucionální pohled na systémy zdravotní péče. (Health Care Systems -An Institutional View). **Politická ekonomie**, [s. l.], v. 53, n. 5, p. 609-616, 2005.

LADEUR, Karl-Heinz. **Globalization and public governance: a contradiction**. London: Routledge, 2017.

LAFFONT, Jean-Jacques. **Incentives and political economy**. Oxford: Oxford University Press, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAMBERT, R. A. Agency theory and management accounting. *In*: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (orgs.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdã: Elsevier, 2007.

LANE, Jan-Érik. **New public management**: an introduction. London: Routledge, 2000.

LAPSLEY, Irvine; WRIGHT, Elisa. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, [s. l.], v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: Artmed, 1999.

LEMOS, Carolina Siqueira. **Gestão Pública orientada para resultados**: avaliando o caso de Minas Gerais. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3484>. Acesso em: 02 nov. 2018.

MALHOTRA, Nesser K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MACAGNAN, Cléa Beatriz. **Disclousure de información voluntaria causas y consecuencia de revelar recursos intangibles**. [S. l.]: Entre Meios, 2008.

MAREK, Thus. Corporate governance and agency theory. **Acta Oeconomica Pragensia**, [s. l.], v. 12, n. 5, p. 9-18, 2004.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php>; Acesso em: 21 fev. 2019.

MARQUEZAN, Luiz Henrique Figueira. **Divulgação de informações da contabilidade de gestão para conselheiros**: análise de seus determinantes e de efeitos sobre o desempenho. 2016. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2016. Disponível em: http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/6106/Luiz%20Henrique%20Figueira%20Marquezan_.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 15 mar. 2020.

MATIAS-PEREIRA, José. Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. **REGE Revista de Gestão**, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 1-17, 2005.

MEYNHARDT, Timo; DIEFENBACH, Fabian E. What drives entrepreneurial orientation in the public sector? Evidence from Germany's Federal Labor Agency. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [s. l.], v. 22, n. 4, p. 761-792, 2012.

MITNICK, B. The theory of agency: The policing 'paradox' and regulatory behavior. **Public Choice**, [s. l.], v. 24, n. 1, p. 27-42, 1973.

MONTANA, Patrick J.; CHARNOV, Bruce H. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2001.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 25-47, jul./set., 2008.

NISKANEN, William A. *et al.* **Bureaucracy and public economics**. Cheltenham: Edgar Publishing, 1994.

NORTH, John A. The development of Roman imperialism **The Journal of Roman Studies**, [s. l.], v. 71, p. 1-9, 1981.

NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NUNES, Laura Cristina Menezes. **O emprego da teoria agente/principal para definição de modelo de gestão de bens móveis na Universidade de Brasília**. 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/19492>. Acesso em: 10 jul. 2020.

OLIVEIRA, Clara Brando de; FONTES FILHO, Joaquim Rubens. Problemas de agência no setor público: o papel dos mediadores entre a administração central da prefeitura e os órgãos administrativos. **Revista Brasileira de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 596-615, jul./ago. 2017. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122017000400596&lng=p&nrm=iso&tlng=em. Acesso em: 13 abr. 2020.

OTLEY, David T. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, [s. l.], v. 35, p. 309-326, 2003.

PALLANT, J. **SPSS Survival Manual**. Open University Press, 2007.

PANDA, Brahmadev; LEEPSA, N. M. Agency theory: Review of theory and evidence on problems and perspectives. **Indian Journal of Corporate Governance**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 74-95, 2017.

PAULA, Ana Paula Paes de. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 36-49, 2005. Disponível em: <https://rae.fgv.br/rae/vol45-num1-2005/administracao-publica-brasileira-entre-gerencialismo-gestao-social>. Acesso em: 16 jun. 2020.

PATERSON, Audrey; LAPSLEY, Irvine. The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. **International Journal of Public Sector Manage**, [s. l.], v. 16, n. 5, p. 359–372, sep. 2003.

PELEIAS, Ivam *et al.* Tratamento contábil dos projetos de crédito de carbono no Brasil: um estudo exploratório. **Revista de Gestão Social e Ambiental (RGSA)**, São Paulo, v. 1, n. 3, p.79-98, 2007. Disponível em: <https://rgsa.emnuvens.com.br/rgsa/article/view/33>. Acesso em: 14 mar. 2021.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n° 1, p. 7-40, 2015. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2017.

PERROW, Charles. **Complex organizations**. New York: Random House, 1986.

PETERS, B. Guy; PIERRE, John. Governance without government? Rethinking public administration. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [s. l.], v. 2, n. 8, p. 223-243, 1998.

PINTO, Daniely Wasilewski *et al.* Teoria da Agência e o Controle Social da gestão pública. **Revista Organização Sistêmica**, v. 5, n. 3, p. 100-109, 2014.

PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos, democracia e integração regional: os desafios da globalização. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 54, 2000.

POLINSKY, A. Mitchell; SHAVELL, Steven. The economic theory of public enforcement of law. **Journal of Economic Literature**, [s. l.], v. 38, n. 1, p. 1-31, 2000.

PRODANOV, Cleber Cristinano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. E-book. Disponível em: <https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2021.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal. *In*: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

RESKE Filho, Antonio. **O uso dos relatórios contábeis-gerenciais no processo de gestão das empresas do setor de construção civil de Santa Maria/ RS**. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2000.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RONEN, J.; BALCHANDRAN, K. Agency theory: an approach to incentive problems in management accounting. **Asian Review of Accounting**, [s. l.], v. 3, n. 1, p. 127-151, 1995.

ROSS, Stephen A. The economic theory of agency: the principal's problems. **American Economic Review**, [s. l.], v. 63, n. 5, p. 134-139, 1973.

ROSS, Stephen A. **The economic theory of agency and the principle of similarity**. Holland: Essays on Economic Behavior under Uncertainty, 1974.

ROSSETTI, José Pascoal; ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2011.

RUIZ, Maria Amparo Gimeno. **Las cartas de servicio en las web municipales como instrumento de información al ciudadano**. 2015. Tesis (Doctorado en Contabilidad) – Universidad de València, Valência, 2015. Disponível em: <https://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/49002/TESIS%20M-AMPARO%20GIMENO-RUIZ-2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 mar. 2021.

SASSI, Cecília P. *et al.* Modelos de regressão linear múltipla utilizando os softwares R e Statistica: uma aplicação a dados de conservação de frutas. **ICMC-USP**, São Carlos, n. 377, 2012. Disponível em: https://repositorio.usp.br/directbitstream/1710e431-9f8a-471e-9b1c-4eba205beafd/Relat%c3%b3rios%20T%c3%a9cnicos_377... Acesso em: 24 set. 2021.

SATO, Fábio Ricardo Loureiro. A teoria da agência no setor da saúde: o caso do relacionamento da Agência Nacional de Saúde Suplementar com as operadoras de planos de assistência supletiva no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 1, p. 49-62, 2007. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000100004. Acesso em: 26 maio 2020.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000200004&script=sci_abstract&lng=pt. Acesso em: 24 abr. 2020.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Universidade, ciência e formação acadêmica. *In*: SEVERINO, Antônio Joaquim (org.). **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SHAPIRO, Susan P. Agency Theory. **Annual Review of Sociology**, [s. /], v. 31, n. 1, p. 263–284, 2005.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 2002. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11555>. Acesso em: 13 dez. 2019.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia de pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Jaqueline Trentino *et al.* Análise Fatorial Exploratória: aplicação em dados de crimes contra as mulheres em 141 municípios do estado de Mato Grosso no ano de 2016. **Sigmae**, v. 8, n. 2, p. 427-436, 2019.

SILVA, Márcia Zanievicz da; BEUREN, Ilse Maria. Contabilidade gerencial em hospitais: análise bibliométrica de artigos publicados no período de 1950 a 2011. **Revista Alcance (Online)**, Biguaçu, v. 22, n. 1, p. 80-104, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4777/477747166005.pdf>. Acesso em: 28 set. 2021.

SLOMSKI, Valmor *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-937, 2010. Disponível

em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400008&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 19 jan. 2020.

SOUZA, Antônio Ricardo de; ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. O estado da reforma: balanço da literatura em gestão pública (1994/2002). **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 54, n. 2, p. 61-89, 2014. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/267#:~:text=A%20literatura%20foi%20agrupada%20em,gest%C3%A3o%20de%20pol%C3%ADticas%20sociais.As>. Acesso em: 24 mar. 2020.

SOUZA, Flávia Cruz de; SIQUEIRA, Jean Francisco. A convergência da nova administração pública para governança pública: uma análise dos artigos internacionais e nacionais publicados entre 2000 e 2006. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE: CONTROLADORIA E CONTABILIDADE EM PROL DO DESENVOLVIMENTO, 7., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos [...]**. São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos72007/563.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2020.

SPENCE, Michael; ZECKHAUSER, Richard. Insurance, information and individual action. **American Economic Review**, [s. l.], n. 2, p. 380-387, 1971.

SPULBER, Daniel F. **Market microstructure**: Intermediaries and the theory of the firm. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

TAVARES, Amanda de Carvalho Taroco *et al.* A difusão da Contabilidade Gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 231, p. 52-65, 2018.

TOMESCU, M.; POPESCU, M. A. Ethics and conflicts of interest in the public sector. **Contemporary Readings in Law and Social Justice**, [s. l.], v. 5, n. 2, p. 201-206, 2014.

TULL, Donald S.; HAWKINS, Del I. **Marketing research, meaning, measurement and method**. London: Macmillan Publishing, 1990.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004.

XAVIER, Manoel Quaresma. **A Contabilidade Gerencial como Instrumento de apoio à Gestão de uma entidade Pública**: um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Maringá - PR. 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/12102/Disserta%E7%E3o%20-%20Vers%E3o%20Final%20-%2026.10.07.pdf?sequence=1>. Acesso em: 25 out. 2021.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Agency problems, auditing, and the theory of the firm**: some evidence. **Journal of Law and Economics**, [s. l.], v. 26, n. 3, p. 613-634, 1983.

WECHSLER, Robert. The consequences of academic noninvolvement in the reform of government conflicts of interest programs. **Public Integrity**, [s. /], v. 16, n. 4, p. 395–410, 2014.

WILLIAMSON, Oliver E. **The economic institutions of capitalism**: firms, markets, relational contracting. New York: Free Press, 1985.

ZIMMERMANN, Jerold L. The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. **Journal of Accounting Research**, [s. /], v. 5, 107-144, 1977.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA: VERSÃO PARA QUALIFICAÇÃO DO PROJETO DE PESQUISA

INSTRUMENTO DE PESQUISA

PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa tem finalidade exclusivamente acadêmica, sem a divulgação de dados específicos a qualquer um dos participantes; ao contrário, os dados serão sempre tratados em uma análise global e genérica de todos os participantes em conjunto. A contribuição do estudo depende diretamente da qualidade das respostas e posicionamento dos respondentes.

Esta pesquisa servirá como base para a elaboração da Tese do Doutorado em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, com o tema “**A CONTABILIDADE DE GESTÃO COMO MECANISMO DE MINIMIZAÇÃO DE CONFLITO DE AGÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**”.

Para as questões apresentadas a seguir, responder conforme a seguinte escala:

- 1 Discordo Plenamente
- 2 Discordo
- 3 Indiferente
- 4 Concordo
- 5 Concordo Plenamente

PADRÕES DE COMPORTAMENTO	1	2	3	4	5
1 – Existe interesse do legislativo municipal sobre as informações da contabilidade de gestão.					
2 – É comum na instituição discussões acerca dos relatórios produzidos pela contabilidade de gestão.					
3 – Há profissionais que conhecem as informações produzidas pela contabilidade de gestão.					
4 – Quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública.					
5 – Os gestores públicos estão preparados para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.					
6 – O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.					
7 – Quanto menos informações a sociedade detém, maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública.					
8 - A gestão pública ainda é voltada para o cumprimento das peças orçamentárias.					
9 - <i>New Public Management</i> são práticas gerenciais que, após serem adotadas, modificaram a forma dos gestores tomarem as decisões. (Google possui conceitos)					

ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS	1	2	3	4	5
1 – As informações da Contabilidade de Gestão têm sido úteis para tomada de decisões dos gestores na gestão pública.					
2 - A atuação do poder legislativo influencia de forma positiva na elaboração de relatórios da contabilidade de gestão.					
3 – A administração pública estabelece canais de comunicação (por meio da internet, por exemplo) com os atores envolvidos sobre os relatórios de gestão.					
4 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.					
5 - Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios gerenciais contendo informações de custos.					
6 - Solicitações de informações e relatórios adicionais ao setor de contabilidade são prontamente atendidos					

7 - Como gestor, você está sendo bem atendido com relatórios gerenciais emitidos pelo setor competente.					
8 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.					
9 - Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis, não sofrendo variações constantes e podem, portanto, ser considerados confiáveis					
10 - Há sistemas operacionais instalados e preparados para a produção de relatórios da contabilidade de gestão					

CONTROLE	1	2	3	4	5
1 - Existe interação entre o executivo eleito e o poder legislativo para o fornecimento de informações confiáveis da contabilidade de gestão.					
2 - A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados					
3 - A administração pública tem tomado medidas para garantir a independência dos setores que produzem relatórios de gestão.					
4 - A gestão pública tem um papel fundamental em fomentar o controle social.					

RELATÓRIOS DE GESTÃO	1	2	3	4	5
1 - Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão do município atendem as necessidades da gestão.					
2 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade, auxiliam o executivo municipal no processo decisório.					
3 - O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.					
4 - Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão atendem plenamente às necessidades do poder legislativo.					
5 - Relatórios detalhados aumentam a transparência da gestão pública.					
6 - Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais são suficientes para a tomada de decisão.					
7 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade auxiliam o legislativo municipal no processo decisório.					

Identificação do Respondente

Nome: _____

Cargo: _____

Há quanto tempo (anos) exerce função pública? _____

Formação acadêmica: nível médio ou superior? _____ Qual curso?

É funcionário concursado na instituição? () SIM () NÃO

Dados do Município

Nome: _____

População: _____ Data de fundação: _____

Receita Bruta Anual (orçada 20)R\$: _____

APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Meu nome é Aldo Cesar da Silva Ortiz. Sou aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, doutorado, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) e venho aqui convidá-lo(a) para participar da pesquisa intitulada “**Informações geradas pela contabilidade de gestão como mecanismo de minimização de conflitos de agência na administração pública**”, que servirá de suporte para o desenvolvimento da minha tese de doutorado, sob a orientação do Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl.

Sobre o tema, esta pesquisa está lastreada no pressuposto do conflito de interesse entre as partes da relação de um sistema, a saber: o agente, representado pelo executivo eleito pelo povo; representante do principal, na figura do poder legislativo (Câmara Municipal).

A pesquisa tem por objetivo analisar a utilização das informações da contabilidade de gestão como mecanismo de minimização da assimetria informacional na administração pública.

Para atingir o objeto, utilizarei dados obtidos por este questionário, e a coleta será realizada por meio eletrônico, enviada por e-mail.

Os dados coletados serão analisados quantitativamente, resumindo-se em análises gerais sem o interesse de nominar respondentes e nem tampouco as prefeituras envolvidas, garantindo assim sigilo total de seus dados pessoais e profissionais.

Assim sendo, ao aceitar responder ao questionário, estará colaborando com a pesquisa e o desenvolvimento desta no Brasil. Contudo, mesmo ao aceitar responder, você poderá, a qualquer momento, desistir conforme sua livre e espontânea decisão, sem que sejam necessárias qualquer explicação.

No transcorrer da pesquisa ou após o período, você poderá obter informações sobre seu andamento e resultados, que serão disponibilizados aos participantes ao final. Caso precise, poderá entrar em contato pelo e-mail aldo@unemat.br e pelo telefone (65) 99989 8530, diretamente com o pesquisador.

Em tempo, agradeço imensamente a sua honrosa contribuição, possibilitando assim que esta pesquisa seja realizável.

Porto Alegre, junho de 2020.

Aldo Cesar da Silva Ortiz

Prof. Mestre do Curso de Ciências Contábeis - UNEMAT

Doutorando em Ciências Contábeis - UNISINOS

Currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/0017983372416320>

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA: VERSÃO FINAL

**Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) - Aldo Cesar da Silva Ortiz –
Doutorando Ciências Contábeis Orientador do Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl**

O tema desta pesquisa está lastreado no pressuposto do conflito de interesse entre as partes da relação de um sistema, a saber: o agente, representado pelo executivo eleito pelo povo; representante do principal, na figura do poder legislativo (Câmara Municipal).

Este estudo tem como **objetivo analisar a utilização das informações da contabilidade de gestão** como mecanismo de minimização da assimetria informacional **na administração pública**.

Bloco 1 - Relatórios de gestão quanto à estrutura da entidade pública pesquisada

Para responder às questões a seguir, por favor indique o que melhor representa a **estrutura da entidade pública atualmente**.

Indique seu grau de concordância a cada uma das afirmações. Utilize a escala de concordância **variando** de 1 até 5, onde 1= Discordo Plenamente da afirmação, até 5= Concordo Plenamente com a afirmação. Nas situações: Não sei ou Não quero responder, utilize a opção 6=NA “Não se Aplica”.

AFIRMAÇÕES	1.Discordo Plenamente ↔ 5.Concordo Plenamente					NA
	1	2	3	4	5	
1.1 – É comum, na instituição, discussões a respeito dos relatórios produzidos pela contabilidade de gestão com determinada periodicidade.	1	2	3	4	5	6
1.2 - Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão do município atendem às necessidades da gestão.	1	2	3	4	5	6
1.3 – Há profissionais que conhecem as informações produzidas pela contabilidade de gestão, além dos gestores e elaboradores.	1	2	3	4	5	6
1.4 - A administração pública tem tomado medidas para garantir a independência dos setores que produzem os relatórios de gestão.	1	2	3	4	5	6
1.5 – Há sistemas operacionais instalados e preparados para a produção dos relatórios da contabilidade de gestão.	1	2	3	4	5	6
1.6 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade, auxiliam o executivo municipal no processo decisório.	1	2	3	4	5	6
1.7 - O sucesso de um sistema de informações gerenciais depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.	1	2	3	4	5	6
1.8 - Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios da contabilidade de gestão.	1	2	3	4	5	6
1.9 - Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais são suficientes para a tomada de decisão.	1	2	3	4	5	6
1.10 – Existe uma frequência com que as informações são atualizadas por meio das ferramentas de transparência permitindo um adequado acompanhamento da gestão pública.	1	2	3	4	5	6
1.11 – O formato de apresentação das informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência é de fácil compreensão e visualização.	1	2	3	4	5	6

1.12 – As informações disponibilizadas nas ferramentas de transparência disponíveis ao público são úteis para a realização do controle social	1	2	3	4	5	6
1.13 – Quanto mais atuante é o poder legislativo, maior é o desempenho do executivo eleito na administração pública.	1	2	3	4	5	6
1.14 – O poder legislativo está preparado para analisar, interpretar e utilizar os relatórios gerenciais da contabilidade de gestão.	1	2	3	4	5	6
1.15 – Os relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade de gestão atendem plenamente às necessidades do poder legislativo.	1	2	3	4	5	6
1.16 – A administração pública estabelece canais de comunicação (por meio da internet, por exemplo) com os atores envolvidos sobre os relatórios de gestão.	1	2	3	4	5	6
1.17 – A suficiência das informações apresentadas está ligada à capacidade de interpretação dos dados pelo usuário.	1	2	3	4	5	6
1.18 - Solicitações de informações e relatórios adicionais ao setor de contabilidade são prontamente atendidas.	1	2	3	4	5	6
1.19 – Quanto menos informações a sociedade detêm maior será a má conduta dos gestores para com a administração pública.	1	2	3	4	5	6
1.20 - A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.	1	2	3	4	5	6
1.21 – Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis, não sofrendo variações constantes e podem, portanto, ser considerados confiáveis.	1	2	3	4	5	6

Bloco 2 - Divulgação de informações da contabilidade de gestão ao Poder Legislativo.

A seguir, por favor, indique a **frequência** com a qual são divulgadas as informações da contabilidade de gestão ao poder legislativo.

Utilize a escala **variando** de 1 até 5, onde 1=Nunca é Divulgada a afirmação, até 5=Sempre é Divulgada a informação. Nas situações: Não sei ou Não quero responder utilize a opção 6=NA “Não se Aplica”

AFIRMAÇÕES	1.Nunca Divulgado ↔ Sempre Divulgado					NA
	1	2	3	4	5	
2.1 - Peças de Planejamento (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA).	1	2	3	4	5	6
2.2 - Plano de ações e metas da gestão.	1	2	3	4	5	6
2.3 – Informações sobre a realização de audiências públicas.	1	2	3	4	5	6
2.4 – Demonstrativo de participação da sociedade na elaboração das peças de planejamento.	1	2	3	4	5	6
2.5 Informações sobre o comportamento da realização da receita.	1	2	3	4	5	6
2.6 Informações sobre o comportamento da execução da despesa.	1	2	3	4	5	6
2.7 - Relação das empresas fornecedoras de bens e serviços.	1	2	3	4	5	6

2.8 - Relação dos contratos assinados.	1	2	3	4	5	6
2.9 - Custos dos processos e atividades da administração pública.	1	2	3	4	5	6
2.10 - Informações sobre os valores aplicados no mercado financeiro.	1	2	3	4	5	6
2.11 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.	1	2	3	4	5	6
2.12 - Relatórios que auxiliam o controle social.	1	2	3	4	5	6
2.13 – Resultados obtidos com a gestão de custos no setor compras e licitações.	1	2	3	4	5	6
2.14 – Documentos e informações de acesso público proveniente dos entes públicos são úteis para a realização do controle social.	1	2	3	4	5	6
2.15 - Pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado.	1	2	3	4	5	6
2.16 - Pareceres dos conselhos municipais.	1	2	3	4	5	6
2.17 - Relatórios detalhados de informações contábeis.	1	2	3	4	5	6
2.18 – Relatório de arrecadação de recursos próprios.	1	2	3	4	5	6
2.19 - Notas explicativas referente aos Balanços.	1	2	3	4	5	6
2.20 – Demonstrativos de resultados atingidos pelas secretarias municipais.	1	2	3	4	5	6

2.21 – Considerando as questões anteriores (informações da contabilidade), existe a necessidade de controle exigente por parte do poder legislativo.

1. Discordo Totalmente ←—————→ 5. Concordo Totalmente

1

2

3

4

5

Bloco 3 Identificação do Respondente

3.1 – Cargo: _____	3.2 – Tempo de atuação no cargo
3.3 – Há quanto tempo (anos) exerce função pública?	3.4 – É funcionário concursado na instituição? () SIM; () NÃO
3.5 – Formação acadêmica: () Nível Médio; () Nível Superior	Curso Superior QUAL: _____
Nome Entrevistado	E-mail
Entrevistador	Nº Endereço Telefone

**APÊNDICE D - COMUNALIDADES DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 1 DE
ASSERTIVAS**

Comunalidades		
Questões	Inicial	Extração
q1.1	1,000	,445
q1.2	1,000	,519
q1.3	1,000	,324
q1.4	1,000	,520
q1.5	1,000	,489
q1.6	1,000	,516
q1.7	1,000	,684
q1.8	1,000	,547
q1.9	1,000	,599
q1.10	1,000	,530
q1.11	1,000	,563
q1.12	1,000	,474
q1.13	1,000	,428
q1.14	1,000	,564
q1.15	1,000	,491
q1.16	1,000	,538
q1.17	1,000	,460
q1.18	1,000	,568
q1.19	1,000	,571
q1.20	1,000	,481
q1.21	1,000	,371

Método de Extração: Análise de Componentes Principais.

APÊNDICE E - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 1 DE ASSERTIVAS

Componente	Variância total explicada								
	Autovalores iniciais			Extração de somas de cargas quadradas			Soma de rotação de cargas quadradas		
	Total	% de Variância	Cumulativa %	Total	% de Variância	Cumulativa %	Total	% de Variância	Cumulativa %
1	8,046	38,313	38,313	8,046	38,313	38,313	4,055	19,311	19,311
2	1,601	7,621	45,935	1,601	7,621	45,935	3,752	17,866	37,176
3	1,038	4,942	50,877	1,038	4,942	50,877	2,877	13,701	50,877
4	,998	4,752	55,629						
5	,928	4,418	60,047						
6	,808	3,850	63,897						
7	,737	3,508	67,405						
8	,709	3,375	70,781						
9	,681	3,242	74,022						
10	,614	2,925	76,947						
11	,574	2,734	79,682						
12	,546	2,599	82,280						
13	,505	2,403	84,683						
14	,498	2,371	87,055						
15	,483	2,300	89,355						
16	,431	2,052	91,406						
17	,412	1,961	93,367						
18	,378	1,801	95,168						
19	,364	1,733	96,901						
20	,334	1,589	98,490						
21	,317	1,510	100,000						

Método de Extração: Análise de Componentes Principais.

**APÊNDICE F - COMUNALIDADES DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 2 DE
ASSERTIVAS**

Comunalidades		
Questões	Inicial	Extração
q2.1	1,000	,658
q2.2	1,000	,607
q2.3	1,000	,725
q2.4	1,000	,513
q2.5	1,000	,727
q2.6	1,000	,731
q2.7	1,000	,571
q2.8	1,000	,766
q2.9	1,000	,615
q2.10	1,000	,540
q2.11	1,000	,613
q2.12	1,000	,690
q2.13	1,000	,614
q2.14	1,000	,585
q2.15	1,000	,487
q2.16	1,000	,635
q2.17	1,000	,640
q2.18	1,000	,683
q2.19	1,000	,663
q2.20	1,000	,737
q2.21	1,000	,672

Método de Extração: Análise de Componentes Principais.

APÊNDICE G - VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO 2 DE ASSERTIVAS

Variância total explicada									
Componente	Autovalores iniciais			Extração de somas de cargas quadradas			Soma de rotação de cargas quadradas		
	Total	% de Variância	Cumulativa %	Total	% de Variância	Cumulativa %	Total	% de Variância	Cumulativa %
1	11,016	52,456	52,456	11,016	52,456	52,456	6,374	30,351	30,351
2	1,344	6,398	58,854	1,344	6,398	58,854	5,635	26,832	57,183
3	1,113	5,299	64,152	1,113	5,299	64,152	1,463	6,969	64,152
4	,889	4,235	68,388						
5	,671	3,197	71,585						
6	,632	3,008	74,593						
7	,541	2,576	77,169						
8	,528	2,514	79,683						
9	,476	2,269	81,952						
10	,448	2,134	84,086						
11	,442	2,104	86,190						
12	,426	2,027	88,217						
13	,411	1,957	90,173						
14	,368	1,753	91,927						
15	,327	1,557	93,484						
16	,291	1,385	94,869						
17	,266	1,266	96,135						
18	,222	1,058	97,193						
19	,218	1,039	98,233						
20	,190	,905	99,137						
21	,181	,863	100,000						

Método de Extração: Análise de Componentes Principais.

APÊNDICE H - TESTES AUXILIARES DA ANÁLISE FATORIAL

CARGAS FATORIAIS DA SOLUÇÃO ROTACIONADA – VARIMAX

Rotated Component Matrix^a

(continua)

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
q2.8	,845	,100	,022	-,011	,000	-,049	,224
q2.6	,775	,194	,099	,094	,118	,009	,264
q2.18	,767	,218	-,019	,101	,197	,043	-,064
q2.5	,746	,143	,174	,045	,134	,000	,319
q2.10	,739	-,011	,162	,130	,086	-,001	-,103
q2.13	,736	,209	,106	,126	,048	-,133	-,054
q2.9	,733	,093	,053	,107	,253	-,028	,162
q2.12	,732	,235	,153	,201	,110	,149	-,133
q2.11	,704	,212	,101	,173	,101	,070	-,101
q2.15	,697	,147	-,006	,007	,056	,064	-,103
q2.7	,684	,170	,103	-,002	,032	,142	,247
q2.19	,680	,397	-,041	,082	,264	-,039	-,136
q2.4	,679	,068	-,083	,314	,019	,178	,248
q2.14	,676	,288	,197	,109	,012	,144	-,060
q2.3	,674	,108	,035	,001	,070	-,047	,498
q2.16	,656	,223	-,031	,331	,027	,124	-,248
q2.20	,651	,361	-,073	,208	,116	,040	-,374
q2.17	,573	,376	,125	,077	,314	,175	-,147
q2.2	,549	,420	-,021	-,050	,122	,153	,341
q1.16	,275	,644	,101	,137	,127	,053	,062
q1.2	,252	,620	,270	,016	,085	,285	,055
q1.4	,237	,563	,212	,307	,019	,239	,031
q1.6	,143	,551	,174	,218	,415	,069	-,110
q1.10	,250	,543	,339	,180	,068	-,140	-,021
q1.18	,325	,538	,263	,110	,240	-,105	-,070
q1.9	,249	,536	,042	,500	,084	,040	-,052
q2.1	,360	,495	,252	-,047	,224	,107	,305
q1.17	,229	,446	,069	,265	,329	-,047	,184
q1.13	-,003	,171	,725	,320	-,094	-,026	,063
q1.19	,051	,097	,617	-,173	,251	,210	,002
q1.20	,174	,315	,546	,240	,028	,254	-,040
q1.12	,122	,431	,506	-,022	,180	,136	-,174
q1.7	-,100	-,005	,499	,107	,427	,394	,164
q1.5	,094	,399	,481	,085	,186	-,188	,284

Rotated Component Matrix^a

(conclusão)

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
q1.14	,116	,071	,252	,710	,214	,157	,023
q1.8	,235	,329	,063	,654	,169	-,021	-,091
q1.11	,385	,387	,024	,443	,216	,097	,167
q1.3	,245	,209	,027	,106	,652	,119	,018
q1.21	,167	,206	,228	,185	,631	,059	,051
q1.15	,275	,253	,384	,285	,413	,099	-,053
q2.21	,100	,046	,228	,050	,157	,700	-,062
q1.1	,100	,459	,015	,355	,030	,540	,109

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 15 iterations.

Component Transformation Matrix

Component	1	2	3	4	5	6	7
1	,752	,476	,231	,264	,258	,127	,057
2	-,618	,381	,533	,249	,264	,233	-,055
3	,096	-,214	,516	-,596	,114	,062	,553
4	,147	-,602	,132	,173	,116	,684	-,296
5	-,125	-,099	-,367	,451	,147	,199	,758
6	,072	-,085	,411	,376	-,807	-,063	,149
7	,044	-,451	,275	,371	,405	-,644	-,049

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

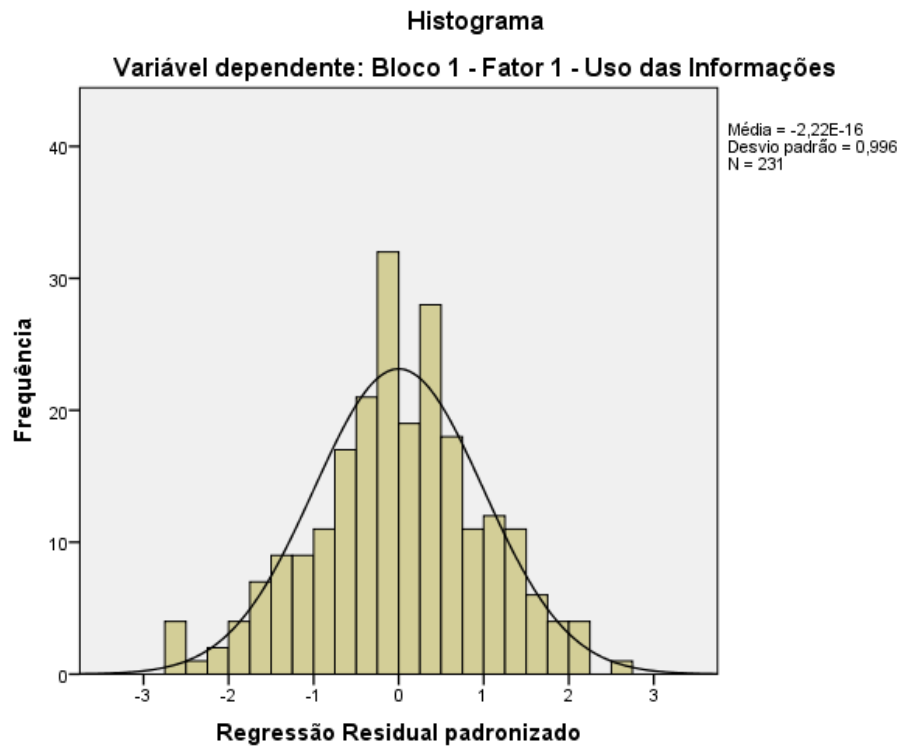
APÊNDICE I - TESTES AUXILIARES DA REGRESSÃO LINEAR BLOCO 1

Análise dos Resíduos:

Estadísticas de residuais^a

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	N
Valor previsto	1,5842	4,7734	3,7393	,55131	231
Residual	-1,10547	1,07470	,00000	,41710	231
Valor previsto padrão	-3,909	1,876	,000	1,000	231
Residual padrão	-2,639	2,565	,000	,996	231

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações



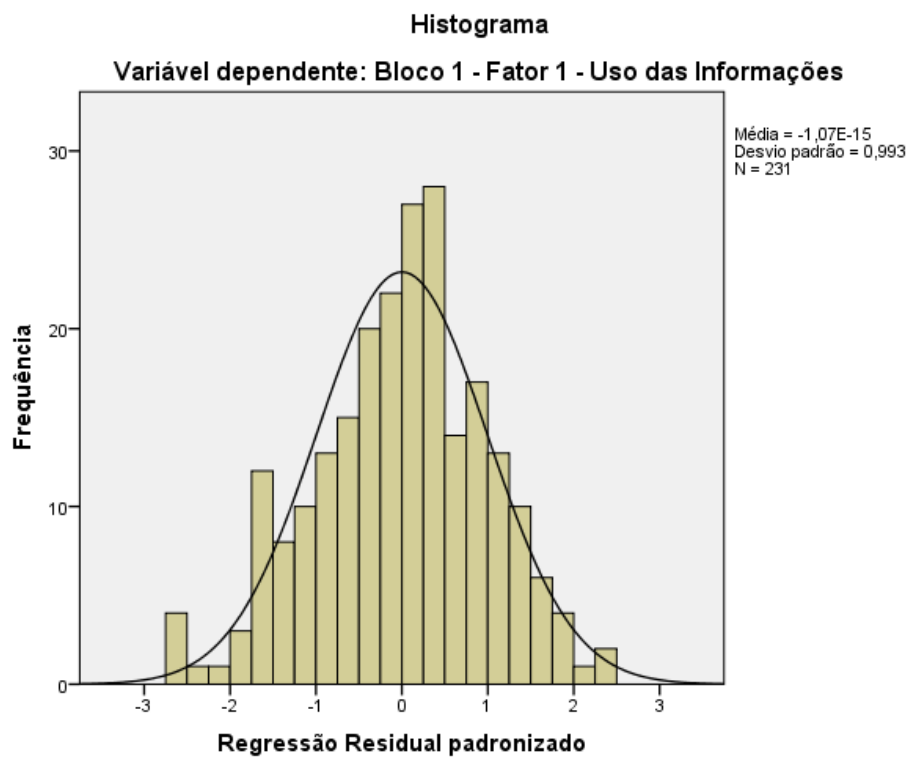
Inclusão da variável agente e principal

Análise dos Resíduos:

Estadísticas de residuais^a

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	N
Valor previsto	1,5597	4,6744	3,7393	,56091	231
Residual	-1,03967	,94234	,00000	,40410	231
Valor previsto padrão	-3,886	1,667	,000	1,000	231
Residual padrão	-2,556	2,317	,000	,993	231

a. Variável dependente: Bloco 1 - Fator 1 - Uso das Informações



Análise dos Resíduos: Bloco 2

Estadísticas de residuais^a

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	N
Valor previsto	1,8745	4,8040	3,8711	,50591	231
Residual	-1,02813	1,11101	,00000	,32910	231
Valor previsto padrão	-3,946	1,844	,000	1,000	231
Residual padrão	-3,110	3,361	,000	,996	231

a. Variável dependente: Bloco 2 - Fator 1 - Frequência na Divulgação das Informações da CG

