

Tempestividade da informação contábil no setor público municipal

ANDRÉIA LOPES CIRINO

Universidade Federal de Viçosa

ANTÔNIO CARLOS BRUNOZI JÚNIOR

Universidade Federal de Viçosa

MARCO AURÉLIO MARQUES FERREIRA

Universidade Federal de Viçosa

PATRÍCIA FREITAS LOPES

Universidade Federal de Viçosa

Resumo

A natureza da capacidade de prestação de contas pelo setor público tem sofrido alterações e, concomitante, as organizações públicas são cada vez mais responsabilizadas por seus atos. Neste cenário, a tempestividade torna-se importante para garantir que os *stakeholders* tenham acesso as informações de modo tempestivo. O presente estudo, que tem como abordagem a teoria dos *Stakeholders* e como objetivo verificar a existência de uma relação entre os gastos dos municípios e a tempestividade das homologações dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO). Como procedimentos metodológicos foi utilizada a análise de *cluster*. Os resultados indicam que os municípios ainda não são totalmente tempestivos em todos os seis RREO homologados por ano. Por meio da análise de *cluster* foi possível identificar três conglomerados de características dos municípios, nos quais as diferenças entre *clusters* foi comprovada. Este estudo contribui com as áreas ao desvendar a relação entre variáveis de gastos públicos e a tempestividade no âmbito municipal.

Palavras chave: Tempestividade, Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, *Stakeholders*.

1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis possuem como objetivo informar e auxiliar a tomada de decisão para os diversos *stakeholders* (Abu Bakar, & Saleh, 2011) - partes interessadas que afetam ou são afetadas pelas ações de uma entidade (Brugha, & Varvasovszky, 2000; Bryson, 1988; Donaldson, & Preston, 1995; Freeman, 2010; Freeman, & Reed, 1983; Gomes, Liddle, & Gomes, 2010). Assim, a divulgação de informações contábeis para membros internos e externos de uma entidade é essencial (Abu Bakar, & Saleh, 2011).

A contabilidade é uma ciência fundamental na divulgação das informações sobre o Poder Público, sendo uma das principais fontes de elaboração delas (García-Tabuyo, Saez-Martin, & Caba-Perez, 2017). Aos órgãos do setor público cabe prestar contas aos cidadãos e serem transparentes, disponibilizando as informações necessárias para controle, avaliação e responsabilização (Abu Bakar, & Saleh, 2011). É de interesse da população uma melhor qualidade das informações divulgadas, a fim de conseguir avaliar o desempenho das autoridades locais (Gomes, Osborne, & Guarnieri, 2020). No que tange a qualidade das informações contábeis tem-se que à informação capaz de atender as necessidades de seus usuários, possibilitando tomadas de decisões precisas (Hassan, Yusof, & Ahmad, 2018).

A sociedade civil, enquanto *stakeholder* (parte interessada), influencia as organizações públicas a se adaptarem e avançarem em prol de uma maior divulgação de informações. Portanto, é necessário que as informações contábeis divulgadas pelo setor público sejam dotadas de qualidade. As características qualitativas contábeis contribuem para melhorar a qualidade da informação contábil disponibilizada, minimizando a assimetria informacional entre Poder Público e demais *stakeholders* (Sandria, Elfiswandi, & Yamasitha, 2021).

Entre as características qualitativas da informação contábil tem-se a tempestividade, atributo que diz respeito a disponibilização da informação em tempo oportuno, a fim de que os dados fornecidos sejam capazes de auxiliar os *stakeholders* no processo de tomada de decisão. A pertinência da tempestividade se dá mediante ao fato de que sua ausência faz com que haja perda da capacidade de influenciar, aumento de assimetrias e gera o acesso a informações desatualizadas (Ahamed, 2020; Alashi, 2020; Dwyer, & Wilson, 1989; Sandria, Elfiswandi, & Yamasitha, 2021; Suadiye, 2019; Alkhatib, & Marjib, 2012; Türel, 2009; Abdullah, 2006).

Perante a importância da tempestividade, ela se faz necessária tanto no setor público quanto no setor privado. Todavia, nota-se na literatura um grande número de estudos que abarcam a tempestividade no setor privado. Como por exemplo, tem-se os estudos de Edmonds e outros (2017), que analisou a tempestividade de grupos não financeiros de empresas presentes na Bolsa de Valores de Atenas. A pesquisa de Güleç (2017), realizada na Turquia, teve como objeto a relação entre o tamanho das empresas privadas e a tempestividade. Firth, Rui e Wu (2009) estudaram a tempestividade das empresas na bolsa de valores da China. Ologun e outros (2020) analisaram a relação da tempestividade e a adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) nas empresas da Nigéria. Por sua vez, Suadiye (2019) estudou a tempestividade dos relatórios financeiros das empresas listadas em Bolsa Istanbul.

No setor privado brasileiro, podem-se listar os estudos de Salgado e Souza (2021); Silva, Souza e Klann (2016), Altoé, Ribeiro e Colauto (2015), e Zóboli Dalmácio e Rezende (2008). Os estudos analisaram, respectivamente, a tempestividade da informação contábil em empresas listadas na B3, em empresas familiares, no mercado acionário brasileiro, e sua relação com os mecanismos de governança corporativa no mercado de ações.

No setor público, elencam-se os estudos realizados por Salles e Boente (2021) que analisaram a tempestividade dos estados e maiores municípios brasileiros de acordo com os montantes gastos com tecnologia da informação. O estudo de Dwyer e Wilson (1989), que teve como objetivo identificar fatores que influenciavam a tempestividade em 142 cidades nos

Estados Unidos. Ambos os estudos apontam para a necessidade de melhorar o tempo de publicação dos dados contábeis com o intuito de serem tempestivos. Além disso, os estudos apontam para a necessidade da realização de pesquisas e discussões acerca do tema.

Estudos sobre a tempestividade ainda possuem um enfoque maior no setor privado, especialmente no Brasil, evidenciando a pertinência de se analisar a tempestividade no setor público. Pois, a gestão pública necessita de informações em tempo oportuno, bem como todos os diversos *stakeholders* que permeiam a gestão pública.

De acordo com a Teoria dos *Stakeholders* é viável que sejam verificadas as ameaças e oportunidades que circundam a entidade, sendo o cenário econômico um forte influenciador das relações entre organização e partes interessadas (Bryson, 1995). De modo complementar, tem-se que Bukenya (2014) indica que informações econômicas estão relacionadas com a qualidade da informação contábil e com a ausência de prestação de contas por parte da gestão pública.

Rudyanto e Siregar (2018) apontam que sem o apoio dos *stakeholders* as empresas não conseguem executar seus negócios. Assim, pode-se trazer este cenário para o setor público, visto que um governo que não consegue apoio das partes interessadas dificilmente se manterá no poder e não conseguirá legitimar seus feitos. Desta forma, as organizações públicas e privadas sofrem com uma pressão para se comunicar de modo tempestivo e proativo com seus *stakeholders* a fim de legitimar seus atos como as melhores decisões possíveis para alcançar o ápice do desenvolvimento organizacional (Kaur, & Lodhia, 2017). Desta forma, identificar conglomerados de municípios que possuem informações econômicas análogas entre si e diferentes entre os demais conglomerados é um meio de verificar se há relação com a tempestividade das informações contábeis e os gastos públicos. O presente estudo possui como pergunta norteadora: Existe relação entre os gastos dos municípios e a tempestividade? Assim, Assim, o objetivo é verificar a existência de uma relação entre os gastos dos municípios e a tempestividade.

Em um contexto de maior busca por parte dos *stakeholders* para a ampliação da qualidade das informações contábeis, emerge a necessidade de compreender sobre a tempestividade das informações contábeis no setor público brasileiro. Assim, o tema do presente artigo é, portanto, a tempestividade das informações contábeis nos municípios, mais especificadamente da tempestividade na homologação dos RREO. No Brasil, com o intuito de aumentar a prestação de contas por parte do setor público tem sido disponibilizado os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) dos entes federativos. A divulgação destes relatórios baseia-se na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e visa deixar mais transparente a gestão pública.

O estudo identificou que os municípios ainda não são totalmente tempestivos em todos os seis RREO que devem ser homologados por ano, necessitando de uma ampliação nas ações que visem garantir a tempestividade e a punição daqueles que ferem a Lei. Além disso, por meio da análise de *cluster* foi possível identificar três conglomerados de características dos municípios, nos quais as diferenças entre *clusters* foi comprovada.

Este estudo é útil para a academia, pois avança ao demonstrar a relação de variáveis econômicas e a tempestividade dos municípios, bem como reforça a pertinência de se analisar a tempestividade no setor público; adicionalmente, o estudo demonstra a necessidade de entender a sociedade civil como uma parte interessada da gestão pública devido a Teoria dos *Stakeholders*, teoria ainda pouco explorada no setor público brasileiro. Os resultados também são relevantes e têm impactos sociais também para os gestores e políticos, em virtude de demonstrar a necessidade de medidas que ampliem a tempestividade dos municípios e a relação de dados econômicos com a tempestividade.

2 TEMPESTIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E STAKEHOLDERS

O principal produto da contabilidade é a informação contábil e, portanto, deve atender padrões de qualidade a fim de se tornar útil (Abu Bakar, & Saleh, 2011). Apesar de ser um tema amplo, a qualidade da informação contábil sofre com a dificuldade de consenso em sua conceituação, oriunda do alto grau de subjetividade e da dificuldade de ser observada e mensurada (Valente, & Fujino, 2016). Contudo, entende-se que a qualidade das informações contábeis diz respeito à informação e ao nível de divulgação dos números reproduzidos, bem como do grau de conformidade com as normas contábeis (Cascino et al., 2010).

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00, 2019), para as informações financeiras serem úteis, torna-se necessário que sejam relevantes e fidedignas em relação ao que representam. Além de que sua utilidade tende a ser ampliada caso forem comparáveis, verificáveis, compreensíveis e tempestivas (Cascino et al., 2010).

De modo especial, a tempestividade é uma característica que caso não observada, pode impactar a utilidade da informação contábil, tornando-a não útil, haja vista que as informações devem estar disponíveis a tempo de influenciar a tomada de decisão (Sandria, Elfiwandí, & Yamasitha, 2021; Ahamed, 2020; Suadiye, 2019; Ha, Hung & Phuong, 2018; Wyer, & Wilson, 1989). Assim, além da qualidade do conteúdo disponibilizado é necessário que haja a rapidez na sua emissão (Alashi, 2020; Alkhatib, & Marjib, 2012; Türel, 2009). Destarte, o acesso a informações adequadas, o mais rápido, aumenta a influência dos dados nas decisões e o atraso coloca em risco a tomada de decisão (Há, Hung, & Phuong, 2018).

A evidenciação das informações contábeis está diretamente relacionada à sua qualidade, visto que uma maior evidência contábil está relacionada a uma maior qualidade. Concomitantemente, quanto mais baixa a evidenciação, tornam-se mínimas as capacidades de utilização das informações contábeis e menos fácil de manipulá-las (Ramos, & Klann, 2019). A tempestividade ou *timeliness* trata da disponibilização da informação contábil em momento oportuno para seu útil (Alashi, 2020; Suadiye, 2019; Türel, 2009). Portanto, trata-se de um elemento importante para garantir a qualidade da informação (Ahamed, 2020) e proteger os *stakeholders* de conteúdos desatualizados (Akadakpo, & Mgbame, 2018).

Os *stakeholders* ou partes interessadas são grupos ou indivíduos que são impactados ou capazes de impactar atos de uma entidade (Bryson, 1988; Donaldson, & Preston, 1995; Freeman, 2010; Freeman, & Reed, 1983; Gomes, Liddle, & Gomes, 2010; Kaur, & Lodhia, 2017; Gomes, Osborne, & Guarnieri, 2020) ou política (Brugha, & Varvasovszky, 2000). A definição aponta para uma relação de impacto bidirecional entre organizações e os *stakeholders* (Kaur, & Lodhia, 2017).

No que tange as ações públicas, os *stakeholders* podem ser qualquer indivíduo ou organização cujo interesse possa ser afetado, como os cidadãos, as organizações da sociedade civil, demais entes federativos, entre outros. Assim, todo serviço público envolve uma gama de *stakeholders* (Riege, & Lindsay, 2006).

No setor público, os *stakeholders* podem ser divididos em dois grupos: os beneficiários, constituídos por cidadãos ou grupos compostos por eles (Organizações da Sociedade Civil, empresas privadas, associações e outros) que utilizam bens e serviços públicos, e os operadores, compostos por governos (municipais, estaduais, federais) (Bryson, 1995). Por sua vez, o estudo de Gomes, Liddle e Gomes (2010) identificou três categorias de partes interessadas em municípios brasileiros: atores com poder de voto, atores com poder econômico e atores com poder político.

Assim, os *stakeholders* do setor público são indivíduos que geram e consomem as informações contábeis. Desta forma, a tempestividade, bem como todas as demais características qualitativas contábeis, tende a sofrer influência deles, por fazerem parte do ambiente em que é produzida e utilizada, assim, situações políticas, econômicas e sociais interferem no processo da emissão da informação contábil (Araújo, & Callado, 2020).

A Teoria dos *Stakeholders*, inicialmente, era empregada em estudos do setor privado. Todavia, outros estudos foram sendo realizados demonstrando a pertinência de sua aplicação no setor público (Gomes, Osborne, & Guarnieri, 2020). A Teoria parte da proposição de que as decisões de uma entidade devem ocorrer visando o equilíbrio e a satisfação dos interesses de seus *stakeholders*, pois estes indivíduos ou grupos são fundamentais (Freeman, 2010). Portanto, ela direciona-se para compreender as relações de uma organização (privada ou pública) e seu ambiente (Gomes, Liddle, & Gomes, 2010). Ademais, é desejado que sejam verificadas as ameaças e oportunidades que circundam a entidade, como por exemplo, eventos sociais, tecnológicos e econômicos (Bryson, 1995).

Em meio aos eventos econômicos, neste estudo, destaca-se a gestão financeira do município. Segundo Sandria, Elfiswandi e Yamashita (2021), e Dwyer e Wilson (1989), as informações financeiras dos municípios sinalizam características da gestão municipal úteis para o entendimento da tempestividade naqueles municípios, bem como a qualidade das informações contábeis como um todo (Bashir & Amir, 2020).

Entre os dados financeiros dos municípios, tem-se o recurso gasto com o pessoal. De acordo com Sandria, Elfiswandi; Yamasitha (2021), os recursos gastos com o pessoal são um dos mais importantes componentes organizacionais. Além disso, o valor gasto com o desenvolvimento socioeconômico dos *stakeholders* é outro indicador importante, haja vista que o estudo de Carmeli (2008), realizado em Israel, constatou que o *status* socioeconômico dos moradores locais influencia a operacionalização das informações financeiras. Assim, os gastos com o desenvolvimento socioeconômico dos cidadãos tendem a ser um fator atuante na tempestividade dos municípios. Desta forma, tem-se como hipóteses:

H1_a: Mais gasto com o pessoal traz mais tempestividade

H1_b: Mais gasto com o desenvolvimento socioeconômico traz mais tempestividade

O setor público tem o objetivo de fornecer serviços públicos para a sociedade (Gomes, Osborne, & Guarnieri, 2020). Contudo, as organizações, inclusive o setor público, têm que lidar com um grande número de *stakeholders* que, em sua grande maioria, são heterogêneos (Kaur, & Lodhia, 2017). Um dos grandes problemas nos relacionamentos entre entidades e seus *stakeholders* é a assimetria informacional, causada em razão de algumas partes interessadas conseguirem ter um maior acesso às informações (Carvalho, 2021). A assimetria e a desinformação levam a erros no processo de tomada de decisão, resultando em prejuízos ou arrependimento (Há, Hung, & Phuong, 2018).

No setor público, os *stakeholders* do grupo operadores conseguem ter uma melhor visão da entidade do que os *stakeholders* beneficiários. Por isso, é necessário que haja transparência nos atos do setor público, para que assim a contabilidade pública possa fornecer informações para a prestação de contas e de também para o controle de gestão (Sandria, Elfiswandi, & Yamashita, 2021; Suadiye, 2019; Figueiredo, & Santos, 2013).

A tempestividade é uma característica qualitativa que corrobora para que haja a transparência, pois por seu intermédio ocorre a disponibilização das informações de modo oportuno (Abdullah, 2006). A tecnologia da informação também tem sido uma aliada para a tempestividade. Segundo Sandria, Elfiswandi e Yamasitha (2021), a utilização de internet é influente na tempestividade dos relatórios financeiros. Adicionalmente, a internet tem proporcionado o aumento da participação dos *stakeholders* no controle da gestão (Carmeli, 2008; Meijer, 2007).

Neste contexto, desde 2015, tem sido disponibilizado no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) os RREO dos entes federativos. O RREO aborda assuntos vinculados as despesas e receitas do ente federativo e é enviado pelo poder executivo bimestralmente. A Constituição Federal de 1988, bem como a Lei Complementar nº 101 de 2000 e as Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional nº 702 de 2014, 743 de 2015, 841 de 2016 e 896 de 2017, estabelecem que o RREO deve ser enviado

até trinta dias após o encerramento do bimestre, caso não haja o cumprimento do prazo estabelecido, o ente pode ser penalizado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para este estudo realizou-se uma pesquisa de abordagem quantitativa, a partir de dados secundários. A pesquisa possui como universo de análise os 853 municípios do estado de Minas Gerais, localizado na região Sudeste do Brasil. A escolha de trabalhar com os municípios mineiros ocorreu em virtude de o território de Minas Gerais possuir a maior quantidade de municípios dentre os estados brasileiros, sendo o segundo mais populoso do país. Além disso, devido à extensão geográfica existem diferentes perfis municipais devido a diversidade demográfica, social e econômica presente no estado.

As informações utilizadas refletem o ano de 2019. O período se justifica mediante a percepção de que os anos de 2020 e 2021 foram anos atípicos, devido a pandemia de Covid-19. Desta forma, o ano de 2019 é o ano típico mais recente.

A fim de manter a heterogeneidade dos municípios mineiros foram mantidos os *outliers*. A amostra final foi constituída por 853 municípios como unidades de análise.

As variáveis empregadas no estudo foram: (i) a média dos dias que os municípios mineiros levaram para publicar o RREO, para tanto, foram somados os dias que cada município gastou em cada um dos seis bimestres do ano de 2019 e, posteriormente, o somatório dos dias foi dividido por seis, em virtude de um ano ser composto por seis bimestres; (ii) o valor gasto com o desenvolvimento socioeconômico da sociedade; (iii) o valor gasto com o pessoal.

Quadro 1: Variáveis

Variável	Descrição	Embasamento Teórico	Fonte
<i>MEDIA_TEM</i>	Os dados acerca da tempestividade foram obtidos por meio da média de datas de homologação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO)	Alashi, 2020	SICONFI
<i>Gas_Pess</i>	Gasto com pessoal em relação à receita corrente líquida, em valores percentuais.	Sandria; Elfiswandi; Yamashita (2021)	TCE-MG
<i>Gas_Educ</i>	Valor <i>per capita</i> dos gastos realizados nas subfunções Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Profissional, Ensino Superior, Ensino Infantil, Educação de Jovens e Adultos e Educação Especial, dividido pela população total do município.	Carmeli (2008)	TCE-MG
<i>Gas_San_Bás</i>	Gasto com Saneamento Básico <i>per capita</i> , valor dos gastos nas subfunções Saneamento Básico Rural e Saneamento Básico Urbano, dividido pela população total do município.	Carmeli (2008)	TCE-MG

Gas_Saúde	Gasto <i>per capita</i> com atividades de saúde.	Carmeli (2008)	TCE-MG
-----------	--	----------------	--------

Fonte: Elaboração própria.

Com o intuito de compreender de modo mais completo a influência dos gastos com desenvolvimento socioeconômico da sociedade por parte do poder público na tempestividade dos municípios, optou-se pela criação de uma *proxy*, composta por variáveis apresentadas no Quadro 1. A *proxy* gasto com desenvolvimento é definida pela equação:

$$Gas_Desenv_i = Gas_Educ_i + Gas_San_bás_i + Gas_Saúde_i$$

(1)

Desta forma, tem-se: (i) *Gas_Desenv_i*: *proxy* para o gasto com desenvolvimento socioeconômico do município *i*; (ii) *Gas_Educ_i*: gasto com educação *per capita* para o município *i*; (iii) *Gas_San_bás_i*: o gasto com saneamento básico *per capita* para o município *i*; (iv) *Gas_Saúde_i* - gasto com saúde *per capita* para o município *i*. A relevância de analisar o gasto com desenvolvimento socioeconômico do município está no entendimento de que há uma tendência de que quanto maiores os gastos supracitados, maior será o atendimento aos serviços públicos prestados pelo município.

Com o intuito de verificar a normalidade dos dados, foi realizado o teste Shapiro-Francia, uma adaptação do Shapiro-Wilk. O teste empregado é útil para grandes amostras (Fávero; Belfiore, 2014). A hipótese H₀ era: Os dados são normais. Todavia, esta foi rejeitada.

O modelo estatístico escolhido foi a análise de *cluster*. A análise de *cluster* agrupa dados de acordo com as características fundamentais por estes possuídas, originando conglomerados análogas entre si e diferentes entre os demais conglomerados (Hair et al, 2009). De acordo com Ferreira, Abrantes e Perez (2008) a técnica envolve, no mínimo, duas etapas: a mensuração da similaridade entre variáveis, indicando os grupos; e o arcabouço dos aspectos das variáveis.

Pode-se dividir os procedimentos da análise de *cluster* em dois: hierárquicos e não hierárquicos. O primeiro constitui uma estrutura hierárquica, que pode ser aglomerativa ou difusa; enquanto no segundo já existe o número de grupos previamente estabelecido (Ferreira, Abrantes, & Perez, 2008). O presente estudo fez uso do método hierárquico aglomerativo de Ward. No método Ward “a seleção de qual par de agrupamentos a combinar é baseada em qual combinação de agregados minimiza a soma interna de quadrados no conjunto completo de agrupamentos separados ou disjuntos” (Hair et al, 2009, p.452).

Nesta metodologia não há nenhuma imposição sobre o número de conglomerados que devem ser considerados, cabendo assim ao pesquisador utilizar da discricionariedade com base no foco do estudo. Posteriormente, os conglomerados são renomeados com base na literatura e é realizada uma análise descritiva comparativa a fim de evidenciar a diferença entre os conglomerados ((Ferreira, Abrantes, & Perez, 2008).

Cabe destacar que a análise de *cluster* não requer a existência de hipótese sobre a formação dos conglomerados (Ventura, & Cavalieri, 2021). Outro ponto importante é que após a seleção e criação dos *clusters* foi realizado o teste Kruskal-Wallis, com a hipótese H₀: As medianas das variáveis são iguais (Hamilton, 2012). Para garantir que as medianas entre os *clusters* sejam diferentes, evidenciando que os conglomerados são distintos.

As variáveis foram organizadas com auxílio do software Microsoft Excel®. Por sua vez, as estatísticas e os testes empregados foram executados através do software Stata® version 15.0.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análises descritivas do Estudo

No presente tópico são expostas as análises descritivas das variáveis utilizadas na pesquisa. A Tabela 1 apresenta as estatísticas descritivas para os municípios mineiros.

Tabela 1: Estatísticas descritivas

Variável	Número De Observações	Média	Desvio Padrão	Valor Mínimo	Valor Máximo
<i>MEDIA_TEM</i>	853	61,06	63,89	15, 83	651
<i>GAS_PESS</i>	847	49,96%	4,54%	22,02%	66,86%
<i>GAS_DESENV</i>	853	880,71	381,16	0	4.532,04

Fonte: Dados da Pesquisa.

A variável *MEDIA_TEM*, que retrata a média dos dias que os municípios levaram para homologar o RREO, possui uma amplitude grande, o que ilustra a diferença significativa entre os valores mínimos e máximos. Nota-se que o valor mínimo retrata um número de dias que está de acordo com o estabelecido por Lei, já que os municípios devem homologar seus RREO em até 30 dias. O valor máximo, por sua vez, é mais de 20 vezes maior que o número de dias permitidos por lei, evidenciando a ausência de tempestividade.

Adicionalmente, a média da variável *MEDIA_TEM* é superior ao determinado, indicando que os municípios ainda não são totalmente tempestivos em todos os seis RREO homologados por ano. Os resultados corroboram com o estudo realizado por Salles e Boente (2021) que analisaram no período de 2015 a 2018 a tempestividade dos municípios brasileiros. Segundo este estudo em média os municípios levaram 74,08 dias após o fim do bimestre até a homologação do RREO.

A variável *GAS_PESS* apresenta que o gasto com o pessoal por parte dos municípios está com a média de quase 50%. Por sua vez, o valor máximo obtido pela variável demonstra que existem municípios que estão gastando um valor superior do que o permitido pela Constituição Federal de 1988 (LRF), que é de 60%. Em contrapartida, existe município que gasta menos que a metade permitida por lei. Assim, é evidente a heterogeneidade dos gastos com o pessoas por parte dos municípios mineiros.

No que tange a variável gasto com o desenvolvimento nota-se que existe pelo menos um município em Minas Gerais que declarou não gastar nem um real *per capita* com educação, saneamento básico e saúde, haja vista que por determinação legal os municípios devem arcar com a saúde e educação de nível básico, torna-se evidente ausência de dados acerca destes gastos por parte do poder público municipal.

4.2 Análise de Cluster

Mediante a identificação do número de municípios que iriam compor cada *cluster* nas diversas possibilidades de agrupamento, optou-se por utilizar-se de três *clusters*, a fim de possibilitar a identificação de grupos de município que possuem a tempestividade e características diferentes. A Tabela 2 apresenta a descrição dos *clusters* constituídos.

Tabela 2: Análise descritiva por *cluster*

Cluster	Número de municípios	Média das Variáveis		
		<i>MEDIA_TEM</i>	<i>GAS_DESENV</i>	<i>GAS_PESS</i>
1	396	50,31	990,76	49,81
2	379	67,01	608,62	40,67
3	72	75,71	1.768,39	47,06

Fonte: Dados da Pesquisa.

No *cluster* 1 os municípios são mais tempestivos quando comparados com os demais. Apesar da sua média de dias para publicar o RREO ser de 50 dias esse número ainda é maior do que o estipulado por Lei. O *cluster* 1 conta com 396 municípios, ou seja, 46,45% dos municípios da amostra. Este *cluster* possui o gasto com desenvolvimento socioeconômico

mediano, comparado aos demais. Outro ponto interessante sobre o cluster supracitado é de que ele possui o maior valor gasto com o pessoal, indicando que um investimento no pessoal pode vir a corroborar para que haja a tempestividade. Contudo, ainda é necessário avançar em instrumentos que favoreçam a tempestividade, haja vista que apesar de ser o *cluster* que homologou seus RREO com o menor período de tempo a média é superior ao tempo estabelecido.

O *cluster* 2 possui municípios também não tempestivos, que demoraram em média mais do que o dobro de dias permitidos por lei. Estes municípios possuem os menores valores investidos em gasto com o desenvolvimento e com o pessoal.

O *cluster* 3 é composto por 72 municípios, sendo assim, o menor *cluster* de todos. Possui a pior tempestividade, todavia, a média do gasto com o desenvolvimento é a maior, 1.768,39 reais. A presente situação está em oposição ao esperado em virtude dos estudos de Sandria, Elfiswandi e Yamashita (2021), haja vista que os resultados apresentados pelos autores supracitados evidenciam que um maior investimento no desenvolvimento e a tempestividade estão relacionados.

Portanto, a hipótese que mais gasto com o pessoal traz mais tempestividade foi aceita visto que o conglomerado que possui as informações homologadas com um menor atraso possui os maiores valores investidos com gasto com o pessoal. Por sua vez, a hipótese de que mais gasto com o desenvolvimento socioeconômico traz mais tempestividade foi rejeitada, pois o *cluster* 3 teve a maior média de gasto com o desenvolvimento socioeconômico, mas o maior média de dias de atraso na homologação do RREO.

Cabe destacar que nenhum dos três *clusters* constituídos obtiveram a sua média de tempestividade das informações contábeis a ponto de se ter um conglomerado totalmente tempestivo. Assim, as variáveis e os *clusters* corroboram para o entendimento de maior ou menor pontualidade quanto as suas publicações do RREO. Além disso, vale-se ressaltar que é expresso em Lei que os entes federativos devem ser tempestivos quanto a homologação do RREO. Outro ponto a se destacar é que a escassa literatura sobre o tema no Brasil desfavorece a identificação de cenários iguais ou diferentes sobre a tempestividade no setor público brasileiro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do presente estudo evidenciaram que os municípios ainda não são totalmente tempestivos em todos os seis RREO homologados por ano. Assim, é necessário que sejam realizadas mudanças acerca das ações que visam garantir a tempestividade e a punição daqueles entes federativos que ferem a Lei.

Além disso, por meio da análise de *cluster* foi possível identificar três conglomerados de características dos municípios, nos quais as diferenças entre *clusters* foi comprovada. Todavia, nenhum dos três *clusters* foram constituídos unicamente por municípios tempestivos.

Os resultados obtidos demonstram a necessidade de ampliar a conscientização dos gestores públicos para a necessidade da homologação dos RREO de modo tempestivo. Pois, a sociedade civil, bem como empresas e possíveis investidores são partes interessadas que podem utilizar do relatório para tomar decisões. Além disso, é necessário que os entes federativos cumpram a lei de disponibilizar o RREO em no máximo 30 dias após o final do bimestre a que se refere.

O emprego da Teoria dos Stakeholders em estudos contábeis é um aspecto importante que ainda carece de uma ampliação na academia, pois, segundo Horisch, Schaltegger e Freeman (2020) no campo da ciência contábil ainda são poucos estudos que fazem uso da teoria citada, apesar desta ser bastante utilizada nos demais campos de pesquisa. O emprego da Teoria se faz útil em virtude de dar luz as partes interessadas nas informações contábeis.

Este estudo contribui para a academia, pois avança ao demonstrar a relação de variáveis econômicas e a tempestividade dos municípios, bem como reforça a pertinência de se analisar a tempestividade no setor público; adicionalmente, o estudo demonstra a necessidade de se entender a sociedade civil como uma parte interessada da gestão pública devido a Teoria dos *Stakeholders*. Os resultados também são úteis para os gestores e políticos, em virtude de demonstrar a necessidade de medidas que ampliem a tempestividade dos municípios e a relação de dados econômicos com a tempestividade.

A pesquisa possui como limitações a pandemia de Covid-19 que influenciou os dados dos anos de 2020 e 2021, limitando a pesquisa ao ano de 2019; a amostra se limitou aos municípios de Minas Gerais. No entanto, não se invalida esta pesquisa.

Como sugestões para pesquisas futuras, indica-se uma pesquisa com série temporal, a fim de verificar a tempestividade ao longo do tempo; a ampliação da amostra, abrangido outros municípios e estados. Adicionalmente, aponta-se a pertinência de se realizar uma pesquisa de abordagem qualitativa para compreender as relações entre aspectos econômicos que podem influenciar a tempestividade.

Conclui-se que os municípios do estado de Minas Gerais precisam caminhar para a consolidação da tempestividade na homologação do RREO, pois este é um mecanismo importante para que os *stakeholders* consigam controlar e monitorar a gestão pública. Ademais, é necessário ampliar o entendimento sobre a necessidade da tempestividade quanto uma característica indispensável nas informações prestadas pelo setor público.

REFERÊNCIAS

- ABDULLAH, S. N. (2006). Board composition, audit committee, and timeliness of corporate financial reports in Malaysia. *Corporate Ownership and Control*, 4(2), 33-45.
- ABU Bakar, N. B., & Saleh, Z. (2011). Incentives for disclosure of accounting information in public sector: a literature survey. *International research journal of finance and economics*, 75(1), 24-38.
- Ahamed, M. J. (2020). Timeliness Value and Free-from-error Quality of Accounting Information: A Study on Commercial Banks. *Asian Business Review*, 10(2), 137-142..
- Akadakpo, B. A., & Mgbame, M. C. (2018). Value relevance of accounting information: The moderating effect of timeliness. *International Accounting and Taxation Research Group*.
- ALAshi, M. (2020). Relevance of Accounting Information by Measuring the Predictability of Chosen Accounting Items of Manufacturing Firms Listed in Borsa Istanbul (BIST). *المجلة للإدارة العربية*, 40(2), 261-280.
- Alkhatib, K., & Marji, Q. (2012). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Jordan. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.
- ALTOÉ, S. M. L.; RIBEIRO, F.; COLAUTO, R. D. (2015). Tempestividade da informação contábil e prática da suavização de resultados: um estudo no mercado de capitais brasileiro. *Revista Mineira de Contabilidade*, 16(3), 17-25.
- ARAÚJO, R. H. M. DE; CALLADO, A. A. C. (2020) Características qualitativas da informação contábil: a percepção de profissionais de controle interno do setor público. *Management Control Review*, 5(1), 47-65.

BASHIR, A.; AMIR, A. (2020). International Public Sector Accounting Standards and Quality of Financial Reporting in the Public Sector of Pakistan: Moderating Role of Accounting Information System. *European Online Journal of Natural and Social Scienc*, 9(2), 467–484.

BOHTE, John. (2001). School bureaucracy and student performance at the local level. *Public Administration Review*, 61 (1), 92-99.

BRUGHA, R.; VARVASOVSKY, Z. (2000). Stakeholder analysis: a review. *Health Policy and Planning*, 15(3), 239–246..

BRYSON, J. M. (1988). A strategic planning process for public and non-profit organizations. *Long Range Planning*, 21(1), 73–81.

Bukenya, M. (2014). Quality of accounting information and financial performance of Uganda’s public sector. *American Journal of Research Communication*, 2(5), 183-203.

Carmeli, A. (2008). The fiscal distress of local governments in Israel: Sources and coping strategies. *Administration & Society*, 39(8), 984-1007.

CPC 00 (R2). (2019). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*, Brasília.

Cascino, S., Pugliese, A., Mussolino, D., & Sansone, C. (2010). The influence of family ownership on the quality of accounting information. *Family Business Review*, 23(3), 246-265.

Cudeck, R. (2000). Exploratory factor analysis. In *Handbook of applied multivariate statistics and mathematical modeling* (pp. 265-296). Academic Press.

DONALDSON, Thomas; PRESTON, Lee E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*, 20(1), 65-91.

Dwyer, P. D., & Wilson, E. R. (1989). An empirical investigation of factors affecting the timeliness of reporting by municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8(1), 29-55.

Edmonds, C. T., Edmonds, J. E., Vermeer, B. Y., & Vermeer, T. E. (2017). Does timeliness of financial information matter in the governmental sector?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(2), 163-176.

Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2014). *Métodos Quantitativos com Stata: Procedimentos, Rotinase Análise de Resultados* (Vol. 1). Elsevier Brasil.

Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. Elsevier Brasil.

Ferreira, M. A. M., & Braga, M. J. (2007). Desempenho das cooperativas na indústria de laticínios do Brasil: uma abordagem por grupos estratégicos. *Revista de Administração-RAUSP*, 42(3), 302-312.

Ferreira, M. A. M., Abrantes, L. A., & Perez, R. (2008). Investigação de grupos estratégicos na indústria de laticínios por meio da abordagem multivariada. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 9(2), 152-172.

Ferreira, M. A. M., Medina, S. A., & de Oliveira Reis, A. (2014). Pregão eletrônico e eficiência nos gastos públicos municipais. *Administração Pública e Gestão Social*, 74-81.

Figueiredo Filho, D. B., & Silva Júnior, J. A. D. (2010). Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial. *Opinião pública*, 16(1), 160-185.

Firth, M., Rui, OM, & Wu, X. (2009). A oportunidade e as consequências da divulgação de informações públicas pelos reguladores. *Revista de Contabilidade e Políticas Públicas*, 28 (2), 118-132.

FREEMAN, R. Edward. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge university press.

Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. *California management review*, 25(3), 88-106.

García-Tabuyo, M., Saez-Martin, A., & Caba-Perez, C. (2017). Proactive disclosure of public information: legislative choice worldwide. *Online Information Review*.

Gomes, R. C., Liddle, J., & Gomes, L. O. M. (2010). A five-sided model of stakeholder influence: a cross-national analysis of decision making in local government. *Public Management Review*, 12(5), 701-724.

Gomes, R. C., Osborne, S. P., & Guarnieri, P. (2020). Influências dos stakeholders e desempenho do governo local: uma revisão sistemática da literatura. *Revista de Administração Pública*, 54, 448-467.

Güleç, Ö. F. (2017). Timeliness of corporate reporting in developing economies: Evidence from Turkey. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(3), 219-239.

Ha, H. T. V., Hung, D. N., & Phuong, N. T. T. (2018). The study of factors affecting the timeliness of financial reports: The experiments on listed companies in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review*, 8(2), 294-307.

Hamilton, L. C. (2012). *Statistics with Stata: version 12*. Cengage Learning.

Hassan, M. K., Aliyu, S., Huda, M., & Rashid, M. (2019). A survey on Islamic Finance and accounting standards. *Borsa Istanbul Review*, 19, S1-S13.

Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275, 124097.

Kaur, A., & Lodhia, S. K. (2017). The extent of stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: does empowerment of stakeholders really exist?. In *Modern Organisational Governance*. Emerald Publishing Limited.

Meijer, A. J. (2007). Publishing public performance results on the Internet: Do stakeholders use the Internet to hold Dutch public service organizations to account?. *Government Information Quarterly*, 24(1), 165-185..

Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Organizações & Sociedade*, 26, 09-27.

Riege, A., & Lindsay, N. (2006). Knowledge management in the public sector: stakeholder partnerships in the public policy development. *Journal of knowledge management*.

Rudyanto, A., & Siregar, S. V. (2018). The effect of stakeholder pressure and corporate governance on the sustainability report quality. *International Journal of Ethics and Systems*.

Salgado, N. D. N. B., & de Souza, P. V. S. (2021). O Efeito Da tempestividade Contábil No Gerenciamento De Resultados De Empresas Brasileiras Listadas Na B3. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 039-055.

SALLES, E. B. M; BOENTE, D. R. (2021). Timeliness e gastos com ti no setor público brasileiro. *Revista de Administração Mackenzie*, 81(1).

SANDRIA, O.; ELFISWANDI; YAMASITHA. (2021). Analysis of Factors Affecting the Value of Local Government Financial Reporting Information. *UPI YPTK Journal of Business and Economics*, 6(1), 13-19.

Silva, A. D., Souza, T. R. D., & Klann, R. C. (2016). Tempestividade da informação contábil em empresas familiares brasileiras. *Revista de Administração de Empresas*, 56, 489-502.

Suadiye, G. (2019). Determinants of the timeliness of financial reporting: Empirical evidence from Turkey. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(2), 365-386.

Türel, A. (2010). Timeliness of financial reporting in emerging capital markets: Evidence from Turkey. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 39(2), 227-240.

Valente, N. T. Z., & Fujino, A. (2016). Atributos e dimensões de qualidade da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação: um estudo comparativo. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 21, 141-167.

Ventura, T., & Cavalieri, M. A. R. (2021). Diferenciais de salários dentro do Poder Executivo brasileiro: uma análise de cluster. *Revista de Administração Pública*, 55, 757-781.

ZÓBOLI Dalmácio, F. Z., & Rezende, A. J. (2008). A relação entre o timeliness e a utilidade da informação contábil e os mecanismos de governança corporativa: evidências no mercado acionário brasileiro. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 5(3), 163-174.

