

EVIDENCIAÇÃO, TEORIA DA LEGITIMIDADE E HIPÓTESE DOS CUSTOS POLÍTICOS: ESTUDO NO GOVERNO ESTADUAL E MUNICÍPIOS DE MINAS GERAIS

BRUNA CAMARGOS AVELINO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

JACQUELINE VENEROSO ALVES DA CUNHA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

RESUMO

As entidades publicam informações compulsórias e voluntárias para atender às demandas da legislação e fornecer à sociedade os resultados de sua gestão, de forma a conquistar, manter ou recuperar a legitimidade na gestão pública, além de reduzir o custo político. O presente estudo tem por objetivo analisar o nível de evidenciação das informações contábeis que o Governo Estadual de Minas Gerais e o Governo Municipal das dez maiores cidades do Estado disponibilizam em seus sítios eletrônicos sob os conceitos da Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos. O delineamento da pesquisa caracteriza-se como estudo descritivo. Os dados foram coletados nas páginas eletrônicas de cada ente público selecionado. Primeiramente, localizou-se as evidenciações compulsórias disponibilizadas pelas entidades em cumprimento às Leis 9.755/1998 e LC 101/2000, além das informações publicadas voluntariamente. Após, identificou-se nas divulgações contábeis a adequação aos conceitos de Adequada, Justa e Completa e avaliou-se o grau de aderência destas às características qualitativas Confiabilidade e Comparabilidade. Os resultados indicaram que a divulgação das informações geradas pela contabilidade pública não está adequada às exigências legais e não atende de forma completa às características qualitativas analisadas e nem aos três níveis de evidenciação, comprometendo a transparência da gestão pública. Além disso, as entidades apresentaram um limitado número de evidenciações voluntárias. Depreende-se, desse modo, que os entes públicos pesquisados não se sentem ameaçados em sua legitimidade perante a sociedade, além de considerarem o custo político do aumento dos níveis e qualidade das evidenciações frente à perda da legitimidade.

Palavras-chave: Teoria da Legitimidade. Hipótese dos Custos Políticos. Entidades Públicas.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal da divulgação de informações consubstancia-se em apoiar os usuários internos e externos da contabilidade na tomada de decisões. Iudícibus (2000) expõe que a divulgação de informações financeiras deve adotar uma forma tal que atenda as necessidades informativas dos usuários, respeitando seus interesses e características, e levando em consideração os aspectos da materialidade e da relevância. Para tal, espera-se que seja justa, adequada e plena, e permita uma clara compreensão de todos os elementos

contábeis que possam influenciar nas decisões. Portanto, todos os eventos que afetem, ou que possam vir a afetar a situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade devem ser evidenciados.

Dantas, Zendersky e Niyama (2004) advertem que evidenciação não implica somente em divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Destacam também que, para alcançar a transparência pretendida com a evidenciação, a instituição deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos, observando aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância.

O ente público está sendo constantemente fiscalizado pela sociedade e, por conseguinte, precisa prestar atenção nos custos políticos e na legitimidade de seus atos. A aplicação de recursos fora dos limites estabelecidos pela legislação ou de forma inadequada representará uma possível perda de legitimidade e aumento do custo político (BEUREN e SÖTHER, 2008). Portanto, a evidenciação contábil constitui-se em um dos meios disponíveis para que a entidade pública demonstre ao cidadão que atua em consonância com os valores e regras estabelecidos no ambiente da sociedade. A busca pela legitimidade e os custos políticos têm sido discutidos em diversos estudos que tentam explicar os motivos da inclusão de informações sociais e ambientais nos relatórios anuais. Entre eles destacam-se as pesquisas de Patten e Trompeter (2003), Silva e Sancovski (2006), Platt Neto, Cruz e Vieira (2007) e Beuren e Söthe (2008).

Patten e Trompeter (2003) analisaram a relação entre o nível de evidenciação ambiental e o gerenciamento de lucros no contexto da resposta da indústria química a um acidente ocorrido em 1984. Silva e Sancovski (2006) verificaram como a empresa Petróleo Brasileiro S.A. utilizou a evidenciação voluntária de informações sociais em seus relatórios anuais, no período de 1993 a 2002, para encaminhar questões relacionadas com sua atividade, frente a uma possível ameaça ou perda de legitimidade. Platt Neto, Cruz e Vieira (2007) estudaram o uso da Internet como instrumento de publicidade aliado à transparência das contas públicas das universidades brasileiras. Beuren e Söthe (2008) investigaram a evidenciação de informações contábeis que os governos estaduais da região sudeste do Brasil disponibilizavam aos usuários dessas informações. Como resultado apontaram que nenhum dos estados cumpria integralmente o que é determinado pela legislação, além de apresentarem um limitado número de evidenciações voluntárias.

Nesse contexto, a problemática que inspirou a pesquisa consiste no fato dos entes públicos serem cada vez mais pressionados pela sociedade no sentido de divulgar a maior quantidade possível de informações, priorizando também a qualidade destas, como uma forma de prestação de contas mais efetiva pelos seus atos. Consequentemente, a sociedade tem a possibilidade de tornar-se cada vez mais consciente da necessidade de uma fiscalização constante, a fim de verificar se os recursos estão sendo aplicados conforme os limites estabelecidos pela legislação e se a destinação destes é realizada de forma adequada.

A evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas ajuda os cidadãos a obterem informações sobre as entidades quanto aos resultados e desempenhos obtidos pelos projetos e programas implementados, de modo a garantir não só a sustentabilidade financeira, como também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos. Nesse sentido, o objetivo do estudo consiste em analisar o nível de evidenciação das informações contábeis que o Governo Estadual de Minas Gerais e o Governo Municipal das dez maiores cidades do Estado de Minas Gerais disponibilizam em seus sítios eletrônicos.

Como contribuição, os resultados podem ajudar a implementar melhorias nas informações divulgadas pelos entes públicos, principalmente visando o aumento das

evidenciações voluntárias disponibilizadas aos cidadãos, haja vista que as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população (PLATT NETO *et al.* (2005).

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos

Em geral as organizações procuram estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados como referência e consolidados entre as demais organizações (FONSECA e MACHADO-DA-SILVA, 2002). A Teoria da Legitimidade, de acordo com Dias Filho (2007), baseia-se na idéia de que existe uma espécie de contrato social entre as organizações e a sociedade em que atuam, representando um conjunto de expectativas implícitas ou explícitas de seus membros a respeito da forma como elas devem operar.

Uma entidade que passa a fazer parte de um novo ambiente tem a opção de aceitar e adequar-se aos padrões já definidos e legitimados, diminuindo o risco de sua não aceitação pelas demais organizações e indivíduos, ou então, estabelecer seus próprios padrões, manifestando-se de maneira indiferente aos padrões e regras já estabelecidos no ambiente. Nesse caso, ela poderia colocar em risco sua legitimidade, visto que apresenta discrepância de comportamento em relação ao ambiente em que atua (BOFF, 2007).

Conforme Rover *et al.* (2009) a incapacidade dos gestores em atingir a legitimidade das atividades leva a pressões de grupos na sociedade, que em última instância resultam em intervenção governamental, na forma de aumento de restrições legais, de regulação, impostos etc. Os custos decorrentes destas restrições constituem o incentivo econômico pela busca contínua da legitimidade. A grande probabilidade de trocas adversas na percepção da sociedade de como uma organização está agindo também opera como um fator de incentivo para os administradores tentarem gerenciar a legitimidade de sua empresa. Assim, quando ocorrer uma ameaça presente ou potencial à legitimidade da entidade, decorrente de um evento negativo, os administradores podem tentar mudar a percepção dos que estão do lado de fora, com o objetivo de aumentar a congruência entre as atividades da organização e a expectativa da sociedade (SILVA e SANCOVSCHI, 2006). Nesse contexto, Lindblom (1994 *apud* SILVA e SANCOVSCHI, 2006) argumenta que a busca dos administradores por legitimar suas ações gera significativo impacto na forma e no conteúdo da evidenciação social corporativa. Conforme a autora, os administradores das empresas podem tentar alterar, por meio da divulgação de informações em seus relatórios anuais, as percepções sociais, as expectativas, ou os valores da sociedade como parte de um processo de legitimação.

Watts e Zimmerman (1978 *apud* RIBEIRO *et al.*, 2008) explicam que empresas inseridas em setores sensíveis, tais como indústria farmacêutica, setor de serviços públicos, setor florestal e a indústria de petróleo e gás, estão sujeitas a custos políticos potencialmente elevados, em especial aos relacionados à evidenciação de ganhos elevados. Os autores acrescentam que as empresas maiores e mais rentáveis chamam mais atenção de grupos de pressão na sociedade, que demandam ações políticas para redistribuir a riqueza por elas gerada. As grandes organizações têm um maior efeito sobre sua comunidade, pois um grupo maior de *stakeholders* as influenciam e, portanto, estão sujeitas a custos políticos elevados em decorrência de sua visibilidade perante a sociedade, uma vez que atraem atenção significativa do governo e do mercado como um todo. Organizações com custos políticos potencialmente elevados, embora não seja uma prerrogativa exclusivamente delas, quando se sentem ameaçadas em sua legitimidade, necessitam e procuram ampliar as evidenciações compulsórias e voluntárias, recuperando ou diminuindo a possibilidade de perda de legitimidade (BEUREN e SÖTTE, 2008).

2.2 Evidenciação Compulsória e Voluntária em Entidades Públicas

A apresentação do que é relevante para os usuários da informação se faz tanto por meio das evidenciações voluntárias como das compulsórias. A evidenciação compulsória representa as informações requeridas legalmente pelos órgãos de regulamentação e pelos órgãos de classe. Esses órgãos estabelecem padrões de evidenciação compulsórios às empresas para garantir um nível informacional mínimo, necessário e exigido pelos usuários das demonstrações contábeis (BOFF, 2007).

Nas entidades públicas a evidenciação compulsória é estabelecida inicialmente pela Lei 4.320/1964 nos art. 2º e 89, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A publicação da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) contribuiu de forma significativa para aumentar a exigência de transparência no âmbito das entidades públicas ao determinar que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Para Cruz *et al.* (2001) a transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

A Lei Complementar 131/2009 acrescentou dispositivos à Lei 101/2000 para conferir maior transparência à gestão das contas públicas em todos os níveis. Uma modificação importante foi o acréscimo de sanção para o ente federativo que não disponibilizar as informações. Tal sanção refere-se à impossibilidade de receber transferências voluntárias. Além de reafirmar a participação popular no ciclo orçamentário, estabelece que todos os gestores públicos do país estão obrigados a liberar ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira de todos os órgãos dos poderes Executivo, Judiciário e Legislativo da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, em meios eletrônicos de acesso público.

A primeira iniciativa legal no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na Internet surgiu com a Lei 9.755/1998, que menciona a necessidade da criação de *homepage* pelo Tribunal de Contas da União, para a divulgação das evidenciações compulsórias. A *homepage* deve ter o título "contas públicas" (www.contaspublicas.gov.br) para contemplar a divulgação de determinadas informações orçamentárias e financeiras, conforme detalhadas no Quadro 1.

Informações a serem divulgadas	Prazos para Publicações
Montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.	Último dia do segundo mês subsequente ao da arrecadação.
Relatórios resumidos da execução orçamentária.	Sessenta dias após o encerramento de cada bimestre.
Balanco consolidado das contas, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.	Balanco consolidado: último dia do terceiro mês do segundo semestre imediato àquele a que se referir; Quadro baseado nos orçamentos: último dia do primeiro mês do segundo semestre do próprio exercício.
Orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior.	Orçamentos: 31 de maio de cada ano; Balanços: 31 de julho de cada ano.
Resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior.	Resumos: quinto dia útil do segundo mês seguinte ao da assinatura do contrato ou de seu aditivo; Comunicações: trigésimo dia de sua ocorrência.
Relações mensais de todas as compras feitas pela	Último dia do segundo mês seguinte àquele a que se

Administração direta ou indireta.	referirem.
-----------------------------------	------------

Quadro 1: Publicações compulsórias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Fonte: adaptado do art. 1º da Lei 9.755/1998.

Dessa forma, considerando-se que os dados e informações de que trata a Lei 9.755/1998 devem ser divulgados pelos órgãos responsáveis em atendimento ao Princípio da Publicidade consagrado no Art. 37 da Constituição Federal, e que o art. 3º da Lei 8.443/1992 confere ao Tribunal de Contas da União (TCU) poder para expedir atos e instruções, o TCU promulgou a Instrução Normativa nº 28/1999, instituída pela Portaria nº 275/2000, intencionando estabelecer regras para a implementação da *homepage* “contas públicas”, de modo que o documento explicita a sistemática de funcionamento da *homepage* e os prazos para a publicação das informações.

A divulgação de informações na Internet, portanto, é uma opção de política de gestão que garante a transparência dos atos dos entes públicos, o que transcende a simples obrigação legal. Nesse sentido, Goulart (2003) afirma que as entidades não devem restringir a sua divulgação às informações requeridas em lei. Ao contrário, devem divulgar outras informações que colaborem para que o público constitua uma visão correta sobre a realidade empresarial. A divulgação voluntária, assim, significa a não obrigatoriedade legal de evidenciar determinadas informações geradas pela empresa no decorrer do exercício. Para Boff (2007) divulgar voluntariamente está atrelado ao cumprimento ético e moral das empresas, visto que cada vez mais as organizações estão se dando conta da importância de transmitir informações ao seu público interno e externo.

2.3 Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005 a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Entre outros assuntos, o Pronunciamento trata das características qualitativas das Demonstrações Contábeis.

As características qualitativas são atributos que tornam as Demonstrações Contábeis úteis para o usuário. Ao tornarem-se compreensíveis e, conseqüentemente, úteis aos usuários, as informações contábeis possibilitam ao cidadão verificar se a entidade está realizando suas atividades em consonância com o que a legislação estabelece. Caso a entidade não se comporte dentro dos limites do que a sociedade espera, torna-se necessário o aumento dos níveis de evidenciação e uma maior aderência das informações às características qualitativas, além de gerar o aumento dos custos políticos. Assim, as quatro principais características qualitativas são: Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade, conforme detalhadas no Quadro 2.

Características Qualitativas	Definições
Compreensibilidade	Trata-se de uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis: a de que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários;
Relevância	As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores;
Confiabilidade	Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar;
Comparabilidade	Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho.

Quadro 2: Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis.

Fonte: adaptado do CPC (2008).

Na prática, de acordo com o CPC (2008) é frequentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. Por esse motivo, nota-se a importância de aspectos como a tempestividade e o equilíbrio entre o custo e o benefício. Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade.

O CPC (2008) acrescenta que, se para divulgar as informações a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ter pouca utilidade para tomar decisões. Logo, para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários. O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Assim, os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como descritiva. Quanto aos procedimentos, é documental. Quanto à abordagem do problema, qualitativa e quantitativa (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2006; SILVA e GRIGOLO, 2002; RICHARDSON, 1999).

A amostra foi constituída pelo Governo Estadual de Minas Gerais e pelos dez maiores Municípios do Estado: Belo Horizonte, Uberlândia, Contagem, Juiz de Fora, Betim, Montes Claros, Ribeirão das Neves, Uberaba, Governador Valadares e Ipatinga. Utilizou-se como referência para definir as dez maiores cidades do Estado de Minas Gerais a publicação do IBGE referente às estimativas populacionais dos Municípios em 2009. A escolha da amostra se justifica pelo fato de entes públicos maiores terem um maior efeito sobre sua comunidade e, conseqüentemente, custos políticos devido a sua visibilidade perante a sociedade. Tal visibilidade implica que os *sites* desses Municípios são mais visados do que as páginas de Municípios menores. Além disso, espera-se que órgãos públicos maiores possuam mais recursos disponíveis para zelar pela evidenciação de seus atos.

Os dados foram coletados nas páginas eletrônicas de cada ente público selecionado nos meses de agosto e setembro de 2009. Identificou-se, primeiramente, os conteúdos disponibilizados nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e dos dez Governos Municipais selecionados. Com base na estrutura dos *sites* buscou-se os *links* relacionados às informações contábeis, a fim de localizar-se os relatórios e demonstrações financeiras disponibilizados pelas entidades em cumprimento à Lei 9.755/1998, as informações divulgadas em observância à Lei Complementar 101/2000 e, por fim, as informações disponibilizadas a título de evidenciação voluntária. Observou-se que apenas os Municípios de Contagem e Ribeirão das Neves, na data em que os sites foram acessados, não possuíam dentro da estrutura das páginas eletrônicas algum *link* que remetesse à disponibilização das informações contábeis. O Estado de Minas Gerais e os demais Municípios apresentavam o *link* em que divulgavam as informações contábeis na página principal ou em local de fácil acesso, geralmente sob a denominação Contas Públicas.

A partir das informações disponibilizadas nos *sites* dos entes públicos, avaliou-se o nível de evidenciação compulsória estabelecido pela legislação. Em seguida, avaliou-se a quantidade e a qualidade da evidenciação contábil voluntária apresentada nas páginas eletrônicas do Estado e dos Municípios em estudo. A análise dos níveis de evidenciação baseou-se na classificação de Hendriksen e Van Breda (1999): evidenciação Adequada, Justa e Completa.

Na análise das características qualitativas das informações contábeis, utilizaram-se as definições preconizadas pelo CPC (2008): Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade. Porém, optou-se por analisar somente as características Confiabilidade e Comparabilidade, por considerar-se que a análise da Compreensibilidade e Relevância envolveria a influência de interpretações e decodificações pessoais por parte dos autores, haja vista que definir-se o que é Compreensível e Relevante implica na subjetividade da percepção de cada pesquisador.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Descrição da Evidenciação Compulsória

Após a localização das informações contábeis nos *sites* do Estado e dos Municípios, analisou-se as evidenciações compulsórias de acordo com as disposições da Lei 9.755/1998 e da LC 101/2000. No Quadro 3 apresentam-se as evidenciações contábeis compulsórias do Estado de Minas Gerais e dos Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia, Contagem e Juiz de Fora.

Evidenciações Compulsórias	Minas Gerais	Belo Horizonte	Uberlândia	Contagem	Juiz de Fora
Montante dos tributos	Sim	Sim	Não	Não	Sim
Relatório Resumido da Execução Orçamentária	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Balanços	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Orçamento anual	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Contratos, aditivos e comunicações ratificadas	Não	Não	Sim	Não	Sim
Relações mensais das compras	Não	Não	Sim	Não	Sim
Plano Plurianual	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio	Não	Não	Não	Não	Não
Relatório de Gestão Fiscal	Sim	Sim	Sim	Não	Sim

Quadro 3: Evidenciações contábeis compulsórias dos Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia, Contagem e Juiz de Fora. Fonte: elaborado com base na Lei 9.755/1998 e LC 101/2000.

No Quadro 4 apresentam-se as evidenciações contábeis compulsórias dos Municípios de Betim, Montes Claros, Ribeirão das Neves, Uberaba, Governador Valadares e Ipatinga.

Evidenciações Compulsórias	Betim	Montes Claros	Ribeirão das Neves	Uberaba	Governador Valadares	Ipatinga
Montante dos tributos	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não
Relatório Resumido da Execução Orçamentária	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Balanços	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Orçamento anual	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não
Contratos, aditivos e comunicações ratificadas	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Relações mensais das compras	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Plano Plurianual	Não	Não	Não	Sim	Não	Não
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Não	Não	Não	Sim	Não	Não
Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Relatório de Gestão Fiscal	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim

Quadro 4: Evidenciações contábeis compulsórias dos Municípios de Betim, Montes Claros, Ribeirão das Neves, Uberaba, Governador Valadares e Ipatinga. Fonte: elaborado com base na Lei 9.755/1998 e LC 101/2000.

Constatou-se que o Estado de Minas Gerais e todos os Municípios pesquisados possuem um cadastro na página eletrônica do Tribunal de Contas da União

(<http://www.contaspublicas.gov.br>). Além do cadastro, os Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia, Contagem, Juiz de Fora, Montes Claros, Ribeirão das Neves, Governador Valadares e Ipatinga disponibilizavam *links* das contas públicas na página eletrônica desse órgão na data da pesquisa, o que permitiria o acesso às evidenciações contábeis compulsórias. Porém, os *links* disponibilizados pelos Municípios de Contagem e Ribeirão das Neves encontravam-se desatualizados, uma vez que, ao tentar acessá-los, obteve-se a informação de que estes não existiam, foram removidos ou o caminho/lugar do *link* foi modificado, sendo necessário acessar o *site* do Município em questão para buscar a informação desejada.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária foi o demonstrativo localizado com maior incidência nos *sites* pesquisados. Além do Estado de Minas Gerais, sete Municípios, Belo Horizonte, Uberlândia, Juiz de Fora, Betim, Montes Claros, Governador Valadares e Ipatinga o disponibilizaram em seus *sites*. Esse demonstrativo tem por finalidade evidenciar a situação fiscal do ente, de forma especial a execução orçamentária da receita e despesa sob diversos enfoques, propiciando desta forma à sociedade, órgãos de controle interno e externo e ao usuário da informação pública em geral, conhecer, acompanhar e analisar o desempenho das ações governamentais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária.

Os Balanços, englobando Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais foram encontrados disponibilizados nos *sites* do Estado de Minas Gerais, dos Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia e Juiz de Fora. O Orçamento Anual, que contém a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira do Governo, foi publicado somente nos *sites* do Estado de Minas Gerais e de cinco dos Municípios estudados (50%): Belo Horizonte, Uberlândia, Juiz de Fora, Uberaba e Governador Valadares.

A relação dos contratos, aditivos e comunicações ratificadas foi disponibilizada apenas nos *sites* de Uberlândia, Juiz de Fora e Governador Valadares, sendo que essa informação não encontrava-se disponível no *site* do Estado de Minas Gerais. Vale destacar que no *site* do Município de Belo Horizonte só constavam informações de contratos referentes à infraestrutura urbana, nestes incluídos: contratos de manutenção, contratos de projetos, contratos de obras e contratos de atividades rotineiras. Situação análoga ocorreu quando analisou-se a evidenciação das relações mensais de compras, informação disponível apenas nos *sites* dos Municípios de Juiz de Fora e Uberlândia. A finalidade desses dois relatórios é permitir ao usuário fiscalizar efetivamente a aplicação dos recursos públicos, avaliando o volume de recursos gastos, a destinação dos materiais e serviços, o volume desembolsado em cada processo de compra, entre outros (BEUREN e SÖTHER, 2008).

O Plano Plurianual, que representa o planejamento de longo prazo do ente público, encontrava-se disponível nos *sites* do Estado de Minas Gerais e dos Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia, Juiz de Fora e Uberaba. Estes são os mesmos entes públicos que divulgaram a Lei de Diretrizes Orçamentárias em suas páginas eletrônicas, instrumento que tem como finalidade apresentar as metas e prioridades da administração, bem como orientar a Lei Orçamentária Anual.

A Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio possuem como finalidade evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativas e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (LOCK, 2003). Todos os entes pesquisados deixaram de apresentar as informações relativas à prestação de contas anuais e o parecer prévio do Tribunal de Contas.

A segunda constatação de maior completude de publicação de informações disponibilizadas de acordo com o estabelecido pela LRF se justifica pela possibilidade de penalização do gestor, disposta na Lei 10.028/2000, mediante a falta de publicação por meio de mídia oficial das informações estabelecidas no Relatório de Gestão Fiscal. Esse instrumento tem por finalidade acompanhar, fiscalizar e dar transparência às atividades financeiras do ente público, de modo que encontrava-se disponibilizado nos *sites* do Estado de Minas Gerais e de seis dos Municípios estudados (60%): Belo Horizonte, Uberlândia, Juiz de Fora, Betim, Montes Claros e Ipatinga.

Verificou-se que o Estado de Minas Gerais e apenas quatro, dos dez Municípios pesquisados (40%), disponibilizaram em seus *sites* os montantes de cada um dos tributos arrecadados, sendo eles: Belo Horizonte, Juiz de Fora, Uberaba e Governador Valadares.

4.2 Descrição da Evidenciação Voluntária

A terceira fase da análise refere-se à identificação dos tipos de informações voluntárias evidenciadas em cada um dos sítios, conforme demonstrado no Quadro 5.

Entes	Tipos de informações evidenciadas voluntariamente
Minas Gerais	(1) Calendário das publicações legais no Diário Oficial; (2) Gráfico da composição da receita arrecadada; (3) Gráfico da arrecadação do ICMS por setor econômico e por atividade; (4) Gráfico da evolução orçamentária; (5) Gráfico da evolução da receita corrente líquida; (6) Gráfico da evolução de arrecadação do ICMS; (7) Gráfico da evolução dos investimentos em Minas Gerais; (8) Gráfico da evolução dos gastos com pessoal; (9) Gráfico da evolução dos gastos com saúde; (10) Gráfico da evolução dos gastos com educação.
Belo Horizonte	(1) Obras: gráfico com a comparação mensal entre as solicitações e os atendimentos do disque tapa buraco; gráfico com a quantidade de bocas de lobo limpas no mês; gráfico com o comparativo mensal entre as quantidades previstas e as aplicadas concernentes à Operação Tapa Buraco; (2) Orçamento Participativo: gráfico dos empreendimentos aprovados x concluídos; (3) Habitação: gráfico com a quantidade e valor das remoções; (4) Transporte urbano: gráfico com os talões para estacionamento vendidos; gráfico das infrações processadas; gráfico com a frota mensal de táxi, gráfico com a frota mensal de ônibus, gráfico com os passageiros transportados mensalmente; (5) Zoo-botânica: gráfico com a quantidade de visitantes e arrecadação com a venda de ingressos, demonstrativo das despesas e receitas administrativas, demonstrativo mensal do custeio e investimento; (6) Saneamento básico: demonstrativo mensal das coletas com caçamba, caminhão compactador, coletas seletivas, disque limpeza, reciclagem de entulho, varrição manual, lavações, limpeza urbana; (7) Meio ambiente: gráfico das requisições do Ministério Público/Juizado/DEPQVE relacionadas ao licenciamento de empreendimentos de impacto, demonstrativo das atividades de fiscalização e licenciamento, demonstrativo das despesas administrativas/receitas, demonstrativo dos planos, programas e projetos de gestão ambiental.
Juiz de Fora	(1) Balancetes mensais; (2) Despesas com Publicidade.
Ipatinga	(1) Balancetes mensais.

Quadro 5: Evidenciações contábeis voluntárias do Estado e dos Municípios.

Fonte: elaborado pelos autores.

A partir do Quadro 5 observa-se uma grande variação do número e tipo de informação evidenciada voluntariamente pelos entes públicos. O Governo do Município de Belo Horizonte apresentou um conjunto mais significativo de evidenciações, além da maior quantidade de demonstrativos, destacando-se informações relacionadas ao meio ambiente, obras públicas, saneamento básico e transporte urbano. Destaca-se também o grande número

Evidenciação		x			x				x
Contagem									
Evidenciação			x			x			x
Juiz de Fora									
Evidenciação		x			x			x	
Betim									
Evidenciação			x		x				x
Montes Claros									
Evidenciação			x		x				x
Ribeirão das Neves									
Evidenciação			x			x			x
Uberaba									
Evidenciação			x		x				x
Governador Valadares									
Evidenciação			x		x				x
Ipatinga									
Evidenciação			x		x				x

Legenda: (1) Satisfaz; (2) Satisfaz Parcialmente; (3) Não Satisfaz.

Quadro 6: Níveis de evidenciação.

Fonte: elaborado pelos autores.

A Divulgação Adequada não foi totalmente satisfeita em nenhum dos entes públicos analisados. O Estado de Minas Gerais e os Municípios de Belo Horizonte, Uberlândia e Juiz de Fora divulgaram o maior número de relatórios exigidos pela Lei 9.755/1998 e LC 101/2000, totalizando a disponibilização de sete demonstrativos no *site* de Minas Gerais, sete no de Belo Horizonte, oito demonstrativos no *site* de Uberlândia e nove no de Juiz de Fora, o que denota satisfação parcial ao nível de Divulgação Adequada. Merecem destaque os instrumentos de planejamento divididos em Plano Plurianual, Orçamento Anual e Diretrizes Orçamentárias. Com relação aos relatórios que demonstram esse planejamento, são destacados o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (bimestral), Relatório de Gestão Fiscal (quadrimestral) e os Balanços Anuais.

No que concerne aos *sites* das cidades de Betim, Montes Claros, Ipatinga, Uberaba e Governador Valadares, considera-se que a divulgação apenas do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal nos três primeiros, do montante dos tributos arrecadados, Orçamento Anual, Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias no *site* de Uberaba e do montante dos tributos arrecadados, Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Orçamento Anual e contratos, aditivos e comunicações ratificadas no *site* de Governador Valadares, não satisfaça sequer parcialmente conceito de Divulgação Adequada. Os Municípios de Ribeirão das Neves e Contagem não divulgaram as informações contábeis compulsórias em seus sítios eletrônicos.

Quanto ao nível de evidenciação Justa, que subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial, observa-se que as demonstrações foram disponibilizadas concomitantemente a todos os usuários. Porém, a compreensibilidade dessas informações fica prejudicada na maioria das evidenciações compulsórias, uma vez que são de difícil compreensão para o cidadão que não possui conhecimento contábil no setor público. Isto acarreta uma limitação no que concerne ao tratamento equitativo de todos os usuários, haja vista que informações inteligíveis a somente uma parcela específica de usuários compromete o tratamento igualitário entre eles.

As evidenciações voluntárias, no entanto, podem ser compreendidas com maior facilidade por esse usuário, principalmente ao considerar-se a infinidade de gráficos apresentados pelo Estado de Minas Gerais e pelo Município de Belo Horizonte. As informações divulgadas a título de evidenciação voluntária pelos Municípios de Juiz de Fora e Ipatinga não podem ser consideradas plenamente compreensíveis aos cidadãos que não

possuem conhecimento contábil no setor público, especialmente no que se refere aos Balancetes mensais, denotando um tratamento diferenciado entre os usuários da informação por nem todos conseguirem compreendê-la.

No que diz respeito à Divulgação Completa, a análise das páginas eletrônicas denota que o nível de divulgação é diferenciado entre os entes públicos. Nas evidenciações compulsórias, o Município de Juiz de Fora publicou o maior volume de informações, no entanto, não foi identificada satisfação total ao conceito de Divulgação Completa, uma vez que em nenhum dos sites há a publicação integral dos demonstrativos exigidos pela legislação. Municípios como Contagem e Ribeirão das Neves não divulgaram qualquer tipo de informação compulsória e outros como Betim, Montes Claros e Ipatinga limitaram-se a publicar uma quantidade ínfima de demonstrativos. As evidenciações voluntárias são ainda mais limitadas, destacando-se que em nenhuma das entidades públicas foram localizadas demonstrações contábeis de caráter social (balanço social), que, ao demonstrarem o papel desempenhado pelas organizações no plano social, tanto internamente quanto na sua atuação na comunidade, contribuem para a evidenciação das ações e resultados produzidos pelos organismos públicos, fortalecendo o exercício da cidadania e prezando pela responsabilidade social. Destaca-se também que não foram localizadas análises de balanços e demonstrativos de custos dos serviços públicos oferecidos (relatórios de custos), além de resumos e conclusões que poderiam facilitar a compreensão das contas públicas.

Os Municípios de Contagem e Ribeirão das Neves não divulgaram informações compulsórias nem voluntárias em seus *sites*, de modo que os níveis de evidenciação contábil desses Municípios foram considerados não satisfatórios em decorrência da ausência de evidenciação.

4.4 Análise das Características Qualitativas das Informações Evidenciadas

Na análise das características qualitativas que as informações contábeis devem apresentar para que tenham alguma utilidade para os usuários, observou-se o que estabelece o CPC (2008) sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Como parâmetros para a análise das características qualitativas das evidenciações, foram utilizadas as definições explicitadas no Quadro 2, referentes à Confiabilidade e Comparabilidade. No Quadro 7 são apresentados os resultados das características qualitativas das demonstrações contábeis analisadas. Assim como observado na análise dos níveis de evidenciação, o grau de aderência das informações compulsórias e voluntárias evidenciadas nas páginas eletrônicas dos Municípios de Contagem e Ribeirão das Neves às características qualitativas foi considerado nulo em decorrência da ausência de evidenciação.

Evidenciação / Localidade	Confiabilidade			Comparabilidade		
	1	2	3	1	2	3
Minas Gerais						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias		x		x		
Belo Horizonte						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias		x			x	
Uberlândia						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias						x
Contagem						
Compulsórias			x			x
Voluntárias			x			x
Juiz de Fora						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias		x			x	
Betim						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias			x			x

Evidenciação / Localidade	Confiabilidade			Comparabilidade		
	1	2	3	1	2	3
Montes Claros						
Compulsórias		x		x		
Voluntárias			x			x
Ribeirão das Neves						
Compulsórias			x			x
Voluntárias			x			x
Uberaba						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias			x			x
Governador Valadares						
Compulsórias		x			x	
Voluntárias			x			x
Ipatinga						
Compulsórias		x		x		
Voluntárias		x			x	

Legenda: (1) Total; (2) Parcial; (3) Nula.

Quadro 7: Características qualitativas das informações contábeis
Fonte: elaborado pelos autores.

A Confiabilidade é representada pela garantia de veracidade do que é divulgado. Dentre os entes públicos que divulgaram informações compulsórias em seus *sites*, observou-se a ausência de pareceres dos Tribunais de Contas, de órgãos de controle interno e de auditoria interna. Da mesma forma, as evidenciações voluntárias não apresentaram comprovação do acompanhamento e análise de órgãos de fiscalização.

No que se refere à Comparabilidade, esta deve ser propiciada entre períodos e entre entidades. As evidenciações compulsórias apresentadas pelos entes públicos permitem que o usuário analise a gestão comparando-se os valores orçados e realizados no exercício financeiro. A publicação simultânea das informações de dois ou mais exercícios subsequentes foi identificada em alguns dos relatórios publicados pelo Estado de Minas Gerais, destacando-se a publicação simultânea das informações de dois exercícios no Relatório Resumido da Execução Orçamentária, além de comparações bimestrais do mesmo exercício; pelos Municípios de Belo Horizonte, com destaque para a publicação de informações de mais de um exercício no Balanço Patrimonial e comparações bimestrais no Relatório Resumido da Execução Orçamentária; Juiz de Fora e Betim, enfatizando nos dois últimos a publicação simultânea das informações de dois exercícios subsequentes no Relatório de Gestão Fiscal.

A Comparabilidade das informações compulsórias divulgadas pelos Municípios de Montes Claros e Ipatinga foi considerada total, pois apesar destes divulgarem apenas o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, em ambos os relatórios, ou seja, em toda a informação divulgada por estes Municípios foi disponibilizada uma comparação entre os valores de dois exercícios subsequentes. Analisando-se as evidenciações voluntárias, nota-se que as informações disponibilizadas pelo Estado de Minas Gerais permitem a comparação da evolução de alguns índices e, por não serem limitadas aos gráficos, uma vez que estes vêm acompanhados por tabelas que disponibilizam informações de dois ou mais exercícios, permitem análises verticais e horizontais. As informações voluntárias disponíveis no *site* do Município de Belo Horizonte apresentam informações de dois ou mais exercícios subsequentes em apenas alguns relatórios, destacando-se os relatórios de custo médio das atividades de limpeza urbana e da operação tapa buraco.

5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou analisar o nível de evidenciação das informações contábeis que o Governo Estadual de Minas Gerais e o Governo Municipal das dez maiores cidades do Estado disponibilizam em seus sítios eletrônicos sob os conceitos da Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos. Para alcançar o objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio de análise documental, considerando como documentos as evidenciações contábeis nas páginas eletrônicas dos entes públicos da amostra.

Primeiramente, foi verificada a estrutura dos *sites* do Estado e Municípios analisados. Na análise das evidenciações compulsórias estabelecidas pela LC 101/2000 e pela Lei 9.755/1998, constatou-se que nenhum dos entes analisados cumpre integralmente o que é determinado pela legislação. Assim, a pesquisa permite concluir que a divulgação das informações geradas pela contabilidade pública não está adequada às exigências legais, comprometendo a transparência da gestão pública. Alguns Municípios não atendem minimamente à legislação, deixando os cidadãos sem acesso a dados econômico-financeiros, bem como a informações relacionadas ao planejamento. Verificou-se que os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, além das versões simplificadas desses documentos, não são divulgados por todos os entes públicos, apontando para uma falta de eficácia da legislação, tendo em vista esta determinar claramente a obrigatoriedade de publicação dessas informações.

A pesquisa revelou que os demonstrativos mais divulgados são o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, sendo que a grande publicação do segundo pode ser justificada pela possibilidade de penalização do gestor, disposta na Lei 10.028/2000, mediante a falta de publicação deste relatório. Já os demonstrativos menos divulgados são a Prestação de Contas e o respectivo Parecer Prévio, não divulgados em nenhum dos *sites* analisados, e as relações mensais de compras, informação disponível apenas nos *sites* dos Municípios de Juiz de Fora e Uberlândia.

Embora seja nítido o acesso à tecnologia nos grandes centros, a sua simples existência não implica em um maior nível de evidenciação, uma vez que a pesquisa revelou que a Prefeitura da capital do Estado de Minas Gerais, cujo número de habitantes é o maior dentre os Municípios do Estado, o que tenderia a influenciar a quantidade e qualidade das evidenciações, já que o elevado número de pessoas poderia exigir maior transparência por parte do Município, disponibiliza menos informações compulsórias do que os Municípios de Juiz de fora e Uberlândia, cujas populações são menos numerosas, além de se supor que estes contem com recursos tecnológicos menos avançados do que os encontrados na capital. Quanto às evidenciações voluntárias apresentadas, destaca-se o Município de Belo Horizonte e o Estado de Minas Gerais, que apresentam os maiores volumes de publicações.

Foram avaliados os níveis de evidenciação Adequada, Justa e Completa, de acordo com o proposto por Hendriksen e Van Breda (1999) e analisada a qualidade das demonstrações, conforme a definição do CPC (2008) como Confiáveis e Comparáveis. Vale salientar que os níveis de evidenciação contábil e o grau de aderência das informações compulsórias e voluntárias evidenciadas nas páginas eletrônicas dos Municípios de Contagem e Ribeirão das Neves às características qualitativas foram considerados, respectivamente, não satisfatórios e nulos em decorrência da ausência de evidenciação nos *sites* desses Municípios.

De modo geral, nota-se que a informação apresentada atende parcialmente ao nível mínimo exigido. O nível Justo e Completo das evidenciações também foi satisfeito parcialmente na maioria das evidenciações. Nenhuma página eletrônica apresenta

acompanhamento e parecer de auditoria ou de outros responsáveis que aumentem sua confiabilidade. Além disso, a maioria das evidenciações compulsórias é de difícil comparação entre os exercícios, diminuindo sua importância como base para a tomada de decisão pelo usuário. Como sugestão para novos estudos recomenda-se pesquisar os 27 Estados brasileiros, além de investigar os custos e dificuldades dos entes públicos para manter uma página atualizada na Internet, como instrumento de transparência da gestão fiscal de acesso público.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M.; SÖTHER, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. In: Congresso de Contabilidade e Auditoria, XII, 2008. Aveiro – Portugal. *Anais...* Aveiro – Portugal: ISCA, 2008. CD ROM.

BOFF, M. L. *Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom na evidenciação ambiental e social em relatórios da administração de empresas familiares*. 2007. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: 1988. 23. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2004.

_____. Lei 4.320/1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

_____. Lei 8.443/1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8443.htm>. Acesso em: 27 jul. 2009.

_____. Lei 9.755/1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9755.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

_____. Lei 10.028/2000. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a Lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L10028.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

_____. Lei Complementar 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

_____. Lei Complementar 131/2009. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp131.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico: Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 2008..

CRUZ, F. da. *et al. Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: EnANPAD, XXVIII, 2004. Curitiba-PR. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. CDROM.

DIAS FILHO, J. M.; Políticas de evidenciação contábil: Um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. In: EnANPAD, 31, 2007. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

FONSECA, V.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Revista Organizações & Sociedade*, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez., 2002.

GOULART, A. M. C. *Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil*. 2003. 201 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 01.07.2009. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2009/estimativa.shtm>>. Acesso em: 27 jul. 2009

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOCK, F. N. *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na Internet*. 2003. 111 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

PATTEN, D. M.; TROMPETER, G. Corporate responses to political costs: an examination of the relation between environmental disclosure and earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*. v. 22, p. 83-94, 2003.

PLATT NETO, O. A. *et al.* Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2005. CD-ROM.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da; VIEIRA, A. L. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 1, n. 5, p. 135-146, jan./jun. 2007.

RIBEIRO, J. F. *et al.* Escolhas lingüísticas, custos políticos e gerenciamento da imagem corporativa: o caso da Aracruz Celulose S.A. In: Congresso ANPCONT, 2, 2008. Salvador. *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2008. CD-ROM.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ROVER, S.; TOMAZZIA, E. C.; MURCIA, F. D. R.; BORBA, J. A.. Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando análise de regressão em painel. In: Congresso IAAER-ANPCONT, III, 2009. São Paulo. *Anais...* São Paulo: IAAER-ANPCONT, 2009. CD-ROM.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. *Metodologia de pesquisa*. 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SILVA, A. H. C.; SANCOVSCHI, M. Evidenciação social corporativa: Estudo de Caso da Empresa Petróleo Brasileiro S.A. In: EnANPAD, 30, 2006. Salvador. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. *Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II*. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 28/1999. Estabelece regras para a implementação da *homepage* Contas Públicas, de que trata a Lei nº 9.755/98. Disponível em: <http://www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm>. Acesso em: 27 jul. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria nº 275/2000. Institui o Anexo II à Instrução Normativa n.º 028, de 5 de maio de 1999, aplicável aos dados e informações de responsabilidade dos Municípios a serem colocados à disposição para acesso, via Internet, na *homepage* Contas Públicas criada pela Lei n.º 9.755/98. Disponível em: <http://www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm>. Acesso em: 27 jul. 2009.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, v. 65, n. 1, p. 131-156, Jan. 1990.