

Política de evidenciação de informações do setor público no estado de Minas Gerais¹

doi: 10.4025/enfoque.v31i2.16079

Bruna Camargos Avelino
Mestranda em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
bcavelino@gmail.com

Romualdo Douglas Colauto
Doutor em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Paraná
rdcolauto@ufpr.br

Marcello Angotti
Mestre em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Minas Gerais
Professor Assistente da Universidade Federal de São João Del-Rei
angotti@gmail.com

Recebido em: 16.02.2012

Aceito em: 13.04.2012

2ª versão aceita em: 16.04.2012

RESUMO

As entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileira são obrigadas pela Constituição Federal a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade. Nesse sentido, o presente estudo tem por objetivo analisar a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte de acordo com a percepção de alunos de pós-graduação dos cursos de Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Quanto aos procedimentos, optou-se pela aplicação de um questionário junto a 820 alunos, em setembro de 2009, sendo que, dos 820 e-mails enviados, 217 retornaram, de modo que foram descartados da amostra. Dos 603 restantes, obteve-se a resposta de 66 questionários, representando 10,95% do total de endereços válidos e 8,04% da população delimitada (820 contatos). O questionário utilizado na pesquisa constituiu-se de quatro questões fechadas com respostas dicotômicas, uma questão contendo opções de informações que o respondente pretendia encontrar nos sites do Estado e de seu Município de residência e três questões com escala *Likert* de 4 pontos. Os resultados indicaram que as informações de maior interesse por parte dos usuários residentes em Belo Horizonte consistiram na procura de legislação concernente ao Município e ao Estado e informações relacionadas a obras realizadas pelos entes públicos. Observou-se também que os respondentes do questionário tendem a concordar que as informações divulgadas são insuficientes para que possibilitem a conclusão de que os recursos estão sendo aplicados de forma adequada tanto no Estado quanto no Município e tendem a discordar que o Estado de Minas Gerais e o Município de Belo Horizonte agem em sintonia com o que a sociedade espera.

Palavras-chave: Evidenciação. Entidades Públicas. Usuários da informação.

Information disclosure policy from public sector in the state of Minas Gerais

ABSTRACT

The entities that constitute the structure of Brazilian public administration are required by the Federal Constitution to give account about public resources use and to respect the publicity principle. In that

¹ Artigo publicado no 7º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade.

sense, this study aims to examine the voluntary disclosure and mandatory policy which are adopted on the electronic pages of Minas Gerais State and Belo Horizonte municipality, in accordance with the perception of post-graduation students from courses in Accounting and Finance and External Audit from Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). About the procedures, we chose to apply a questionnaire to 820 post-graduation students from Universidade Federal de Minas Gerais in September 2009 and that of the 820 e-mails sent, 217 returned, so they were excluded from the sample. Of the 603 remaining there was obtained a return 66 questionnaires, representing 10.95% of valid addresses and 8,04% of the delimited population (820 contacts). The used questionnaire consisted of four closed questions with dichotomous answers, a question containing information options, which could be found in the State websites and in their residence county, and three questions with a 4-point Likert scale. The results indicated that the most interest information by residents users in Belo Horizonte consisted in seeking legislation concerning the municipality and the State and information relating to works undertaken by public entities. It was also noted that the questionnaire respondents tended to agree that the released informations are insufficient to allow conclusions about the proper implementation of public resources in both the state and the county; and they tend to disagree regarding the state of Minas Gerais and the municipality of Belo Horizonte act in line with what society expects.

Keywords: Disclosure. Public Entities. Information's Users.

1 INTRODUÇÃO

As entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileira estão obrigadas pela Constituição Federal a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade, entre outros princípios da administração pública. Assim, é notória a necessidade de transparência das contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações direta e indireta (PLATT NETO et al., 2005). A Contabilidade possui compromisso em reportar o patrimônio das entidades e suas mutações ao longo do tempo. Para tal, comunica aos usuários internos e externos a situação econômico-financeira das entidades. No setor público, o objetivo da Contabilidade Governamental não foge à regra, já que deve controlar o patrimônio público e prestar contas à sociedade (ATHAYDE, 2002).

A evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas ajuda os cidadãos a obterem informações sobre os entes públicos quanto aos resultados e desempenhos obtidos pelos projetos e programas efetivamente implementados, de modo a garantir não só a sustentabilidade financeira, como também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos. Assim, há a necessidade de uma maior transparência nas informações

contábeis, a fim de torná-las compreensíveis a todos os usuários interessados. Torna-se indispensável, portanto, discutir como melhorar as formas de evidenciação das informações contábeis. Entende-se que seja essencial publicar informações relevantes não só para as empresas, mas para todos os possíveis usuários externos (IUDÍCIBUS, 1997).

Em geral, os entes públicos são 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, aos poucos a sociedade se torna mais consciente da necessidade de uma fiscalização constante, a fim de verificar se os recursos públicos estão sendo aplicados conforme os limites estabelecidos pela legislação e se a destinação destes é realizada de forma adequada. Estes fatos remetem à seguinte questão de pesquisa: como alguns usuários das informações contábeis percebem a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas de entidades públicas? Nesse contexto, o objetivo do estudo consiste em analisar a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e do Município de

Belo Horizonte na percepção de alunos de pós-graduação dos cursos de Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais.

A transparência das contas dos entes públicos constitui um tema de relevância social, gerencial e financeira, assim, o estudo se justifica pela necessidade de melhoria na qualidade das informações divulgadas, visando maior compreensão e ampliação do volume da evidenciação. Em alguns *sites* de entidades públicas há espaço para a comunicação entre o Governo e o cidadão, a fim de facilitar as sugestões de melhoria nas evidenciações e na gestão das entidades. Desse modo, o estudo possibilita que o cidadão reflita sobre a importância no acompanhamento da gestão da coisa pública, além de mostrar aspectos da transparência das contas públicas, verificar se as entidades cumprem o que determina a legislação e sugerir políticas que visem o aumento do volume das informações divulgadas.

2 A EVIDENCIAÇÃO COMO ELEMENTO DE TRANSPARÊNCIA PARA A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

A Teoria da Comunicação foi desenvolvida inicialmente por Claude Shannon em 1949, sob uma abordagem matemática, com o objetivo de resolver problemas relacionados à transmissão de sinais no campo das telecomunicações. O modelo geral de comunicação concebido por Shannon (1949) contempla três dimensões: a dimensão técnica, a semântica e a pragmática. A primeira dimensão está atrelada ao processo técnico de transmissão dos sinais; a dimensão semântica relaciona-se à precisão com que os símbolos podem “transportar” os significados desejados e a dimensão pragmática diz respeito à eficiência com que os “significados recebidos” despertam comportamentos. O modelo citado é composto por cinco elementos: (1) emissor; (2) mensagem; (3) código; (4) canal; e (5) receptor. O emissor é um transformador de sinais que tem por finalidade codificar a mensagem e torná-la compreensível ao destinatário; a mensagem é o instrumento que une o emissor ao receptor,

permitindo veicular diversos conteúdos; o código pode ser considerado um sistema de regras que relacionam seus usuários sob a forma de reciprocidade para tornar inteligível o conteúdo da mensagem; o canal é o meio utilizado para transportar a mensagem. Por último, tem-se o receptor, que consiste no destinatário da mensagem.

Uma lição que pode ser extraída da Teoria da Comunicação, de acordo com Dias Filho e Nakagawa (2001), é que a fonte produtora das informações deve procurar reconhecer as necessidades de cada estrato de usuário e avaliar sua habilidade em interpretar a informação adequadamente. Desse modo, os limites da evidenciação devem ser estabelecidos em função das características e necessidades dos usuários, observando-se os conceitos de relevância e materialidade, para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar nas decisões. No entanto, a evidenciação das informações contábeis está revestida de elementos que influenciam os gestores no aumento ou diminuição desses níveis. O aumento de evidenciações contábeis pode ter como intuito diminuir o impacto negativo na sociedade de algum evento, ou mesmo, para demonstrar aos usuários que a entidade está atendendo ao que a legislação estabelece.

Para Niyama e Gomes (1996) a evidenciação diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade. Estas informações devem ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis, de modo que influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro. Evidenciação, de acordo com Aquino e Santana (1992), refere-se a divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado. Vieira (2006) salienta que, com uma correta divulgação, os agentes interessados na empresa terão instrumentos para análise, acompanhamento e comparação do desempenho social da organização, além de sua situação econômica,

financeira e patrimonial. Já para De Luca (1998) fornecer informações à sociedade sobre a utilização de recursos humanos, naturais, financeiros, tecnológicos e outros que pertencem à própria sociedade (direta ou indiretamente) é o mínimo que as empresas devem fazer para merecer o respeito e a credibilidade necessários à continuidade de suas operações.

Considerando-se essas informações, Iudícibus (1997) afirma que, em resumo, a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com seus próprios objetivos. De acordo com o autor:

[...] as formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base de informação adequada para o usuário (IUDÍCIBUS, 1997, p. 15).

A evidenciação pode ser entendida como um elemento de transparência para a gestão das

organizações, haja vista que a veiculação das informações permite conhecer a posição da entidade e se certificar de que esta opera dentro dos limites considerados aceitáveis pela legislação e pela própria sociedade.

O objetivo das demonstrações contábeis repousa na prestação de informações sobre a posição patrimonial, financeira e econômica das empresas, de forma que sua finalidade principal consiste em evidenciar, de maneira objetiva, tempestiva, fidedigna e completa as informações de natureza quantitativa e qualitativa aos seus usuários. Para a Contabilidade atingir essa meta, faz-se necessária a utilização de um sistema de informação contábil que permita o devido suporte no processo de tomada de decisões e a transparência dos gastos públicos (ATHAYDE, 2002).

Assim como ocorre em empresas privadas, há uma grande diversidade e amplitude de interesses dos usuários diante das informações da Contabilidade Pública, como demonstrado no Quadro 1.

Tipologia de usuários da Contabilidade	Interesses dos usuários
Cidadãos, Contribuintes ou Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendam aos seus anseios;
Fornecedores	Decidir as vendas ao Estado, por meio do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento. Acompanhamento de licitações e de pagamentos pelos órgãos públicos;
Sindicatos	Negociar remunerações, condições de trabalho e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas;
Empresários	Decidir a continuidade dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo Estado, bem como oportunidades de captação de empregados e dirigentes para os seus quadros de recursos humanos;
Investidores (pessoas ou instituições)	Analisar o risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado;
ONGs e Associações	Acompanhar e fiscalizar a ação governamental, de acordo com suas finalidades e identificar áreas ou núcleos de cooperação ou suporte para as suas atividades;
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo), inclusive através da alocação dos recursos públicos em ensino, pesquisa e extensão;
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas. Localizar oportunidades e ou concentração dos recursos potenciais ou reais destacados para a entidade;
Instituições de Crédito	Embasar suas decisões de concessão de crédito ao Estado;
Governos em outras esferas ou Poderes	Fiscalizar o uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, instituição ou alteração das normas vigentes;
Governos estrangeiros	Decidir sobre cooperação e auxílio financeiro, na forma de empréstimos ou doações (transferências);
Mídia (rádio, TV e Jornais)	Divulgar notícias e matérias investigativas.

Quadro 1 - Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses presumíveis

Fonte: Platt Neto et al. (2005).

A apresentação do que é relevante para os usuários da informação se faz tanto por meio da utilização de evidenciações voluntárias como de evidenciações compulsórias. A evidenciação compulsória representa as informações requeridas legalmente pelos órgãos de regulamentação e pelos órgãos de classe. Nas entidades públicas a evidenciação compulsória é estabelecida na Lei 4.320/1964, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Conforme determina a legislação supracitada, “o orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) destaca o papel da Contabilidade Pública, ao colocar que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial”.

A Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) fundamenta-se em princípios como planejamento, transparência e participação popular. No que se refere ao planejamento, a Lei de Responsabilidade Fiscal contempla a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O Parágrafo Único do art. 48 da LC 101/2000 estabelece que a transparência será assegurada mediante:

- (I) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- (II) liberação ao conhecimento e acompanhamento da sociedade de informações sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- (III) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União.

Os Arts. 52 a 55 estabelecem os relatórios exigidos pela LRF: Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. O primeiro deverá conter o balanço orçamentário e os demonstrativos da execução das receitas e despesas. O segundo deverá contemplar um comparativo com os limites dos montantes da despesa total com pessoal, das dívidas consolidada e mobiliária, da concessão de garantias e das operações de crédito; além da indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; e dos demonstrativos, no último quadrimestre, do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro, da inscrição, em Restos a Pagar, das despesas liquidadas, das despesas empenhadas e não liquidadas, e das despesas não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

A Lei 10.028/2000, que alterou o Código Penal, determina que constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas “deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei”. Nos termos do §1º complementa que “a infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal”.

A Lei 9.755/1998 dispõe sobre a criação de *Home page* na Internet, pelo Tribunal de Contas da União, para a divulgação das evidenciações compulsórias das entidades públicas. A Lei estabeleceu a criação de uma *Home page* com o título “contas públicas” para a divulgação de determinadas informações orçamentárias: montantes de cada um dos tributos arrecadados, relatórios resumidos da execução orçamentária, balanço consolidado das contas, orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior, resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta.

Hendriksen e Van Breda (1999) explicam que as decisões sobre o nível apropriado de divulgação

seriam baseadas no aumento do bem-estar social que qualquer divulgação adicional produzisse. Conforme Lev (1992), a divulgação de informações financeiras por parte da maioria das entidades limita-se ao cumprimento de requisitos legais. No entanto, as estratégias de evidenciação voluntária têm potencial considerável para modificar a percepção da sociedade em relação às organizações, para diminuir o custo de capital e, conseqüentemente, favorecer o crescimento das corporações. Isto permite melhorar as condições das trocas comerciais com os clientes e fornecedores, bem como reduzir a probabilidade de intervenção política e reguladora do Estado.

Diversos são os motivos que podem levar uma entidade a divulgar ou não divulgar informações voluntariamente. Gray e Bebbington (2001 apud SCHULTZ; MARQUES; HOFER, 2010) enumeram algumas das razões que podem influenciar na decisão das organizações a divulgar informações de forma voluntária: distrair atenção de outras áreas; se antecipar a ações regulatórias; desenvolver imagem corporativa; prover benefícios políticos; estabelecer vantagem competitiva; mostrar alguns direitos dos acionistas e *stakeholders*. As razões para não evidenciar voluntariamente remetem a: falta de incentivos; custo de levantamento e divulgação; evitar divulgação de informações confidenciais para a concorrência; falta de demanda para a informação; ausência de requerimentos legais; e outras prioridades na divulgação.

Apesar dos autores se referirem a informações de natureza ambiental em sua pesquisa, acredita-se que diversas destas razões são as que determinam o nível de *disclosure* de outros tipos de informações voluntárias. Isto ocorre porque a divulgação tem um custo e um benefício, e, no caso do custo, este valor extrapola o custo de elaboração e de publicação, uma vez que diversas vezes existem conflitos de interesses entre administradores e donos de capital, e entre a entidade e a sociedade (SCHULTZ; MARQUES; HOFER, 2010). Assim, conforme a Teoria da Divulgação Voluntária, o *disclosure* é um evento endógeno, sendo que os gestores e/ou as empresas possuem incentivos econômicos para divulgar ou não informações de

maneira voluntária, uma vez que os usuários externos das demonstrações contábeis são os consumidores dessas informações (VERRECCHIA, 2001). Exemplificando, se uma empresa tem boas perspectivas financeiras para os próximos exercícios, ela tem um incentivo maior em divulgar em detalhes essas perspectivas, uma vez que acredita que os custos da divulgação seriam menores que os benefícios (LIMA, 2009). Além disso, conforme ressalta Lima (2009), a não divulgação da informação poderia levar o mercado a interpretar que as perspectivas financeiras para os próximos anos não são boas. Em sentido contrário, se as perspectivas financeiras da empresa para os próximos exercícios são ruins, então não vale a pena incorrer em custos de divulgação, tendo em vista que a não divulgação já levará o mercado a interpretar dessa forma.

Para Watts e Zimmerman (1990), a evidenciação pode ser um meio de impedir a intervenção política e reguladora do Estado, além ajudar a influenciar a visibilidade política da empresa de modo a assegurar contratos com órgãos governamentais. De acordo com Silva e Sancovski (2006), o desejo dos administradores de evitar ou reduzir a intervenção política pode influenciar na quantidade e natureza da evidenciação apresentada pelas empresas, principalmente no que diz respeito à divulgação de informações de aspecto social e ambiental. Segundo os autores, o argumento é que os administradores de empresas evidenciam informações sociais com o objetivo de ampliar sua legitimidade e minimizar os riscos de uma intervenção política. Essas teorias parecem ganhar mais aceitação como explicadoras do aumento da evidenciação social, especialmente quando existe uma questão ou evento (ambiental ou não) que a empresa acredita que pode ter um impacto negativo em sua legitimidade.

Considerando-se tais especificações, entende-se que, com o aumento da divulgação voluntária de informações de caráter contábil e social, englobando questões relacionadas ao meio ambiente, recursos humanos, relações com a comunidade, balancetes mensais, dentre outros, os cidadãos têm a possibilidade de visualizar de forma mais efetiva as atividades desenvolvidas pelo ente público e, assim, usufruir melhor dos serviços por eles oferecidos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento da pesquisa caracteriza-se como estudo descritivo, utilizando fontes primárias e secundárias. De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006), os estudos descritivos medem, avaliam ou coletam dados sobre diversos aspectos, dimensões ou componentes do fenômeno a ser pesquisado, de modo que, do ponto de vista científico, descrever é coletar dados; isto é, em um estudo descritivo seleciona-se uma série de questões e mede-se ou coletam-se informações sobre cada uma delas para assim descrever o que se pesquisa.

Quanto aos procedimentos, optou-se pela aplicação de um questionário, o que denota uma pesquisa de levantamento, que de acordo com Gil (1999) caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as possíveis conclusões correspondentes aos dados coletados.

Na abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como qualitativo e quantitativo, visto que a partir do instrumento de coleta de dados utilizado (questionário aplicado a alunos de pós-graduação *lato sensu* da Universidade Federal de Minas Gerais), foram elaboradas análises quantitativas e qualitativas. Richardson (1999) afirma que os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. Já a pesquisa quantitativa busca transformar opiniões e informações em números para possibilitar a classificação e análise. Para Richardson (1999) esta modalidade de pesquisa caracteriza-se pelo emprego da quantificação desde a coleta das informações até a análise final por meio de técnicas estatísticas, independente de sua complexidade.

O questionário utilizado na pesquisa constituiu-se de nove questões, a fim de possibilitar a comparação da percepção de alunos de pós-graduação em Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais com a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e de seus Municípios de residência. O questionário foi testado, em agosto de 2009, junto a uma amostra de 50 alunos do 8º período do Curso de Ciências Contábeis na mesma universidade e, após a aplicação do pré-teste, o instrumento foi avaliado por meio de contatos mantidos com os respondentes.

Identificadas as principais falhas, a partir de uma reflexão crítica sobre a opinião dos voluntários do pré-teste, o questionário definitivo foi construído, contendo uma questão informativa para identificar o Município de residência do respondente, quatro questões fechadas com respostas dicotômicas, acompanhadas de espaço disponível para maiores informações, uma questão contendo opções de informações que o respondente pretendia encontrar nos sites do Estado e de seu Município de residência e três questões com escala *Likert* de 4 pontos. Na escala *Likert* empregada, a cada célula de resposta é atribuído um número que reflete a direção da atitude do respondente em relação a cada afirmação. As questões consistiam em assertivas acompanhadas de uma escala de 4 pontos, de modo que sua pontuação oscilava entre “discordo totalmente” (1) e “concordo totalmente” (4).

A literatura apresenta uma variedade de métodos disponíveis para se estudar atitudes, Cook e Sellitz (1964, p. 38 apud OLIVEIRA, 2001) classificaram-nos em cinco categorias principais: (1) medidas cujas inferências são desenhadas a partir do auto-relato dos indivíduos, ou seja, da declaração dos entrevistados sobre suas crenças, sentimentos e comportamentos em relação a um objeto ou classe de objetos; (2) medidas cujas inferências são desenhadas a partir da observação do comportamento das pessoas em relação ao objeto; (3) medidas cujas inferências são desenhadas a partir da reação individual ou de interpretações de um material

relevante e parcialmente estruturado em relação ao objeto; (4) medidas cujas inferências são desenhadas a partir do desempenho de tarefas e de objetivos, podendo ser influenciado pela disposição em relação ao objeto; e (5) medidas cujas inferências são desenhadas a partir de reações psicológicas em relação ao objeto.

As atitudes somente podem ser inferidas por mensuração indireta, ou seja, elas não podem ser mensuradas e observadas diretamente. A Escala *Likert* é um exemplo de escala de atitudes obtida por auto-relato, sendo este método o mais direto das cinco abordagens, o que justifica sua maior utilização (OLIVEIRA, 2001). Assim, a escolha de uma escala *Likert* de 4 pontos objetivou forçar o sujeito pesquisado a uma escolha positiva ou negativa, uma vez que a opção central "indiferente" ou "não concordo nem discordo" não existe.

O questionário definitivo foi então encaminhado por *e-mail*, em setembro de 2009, a 820 alunos de pós-graduação da Universidade Federal de Minas Gerais. Os alunos participantes da pesquisa foram escolhidos por meio de uma amostragem não probabilística por julgamento, de modo que a amostra foi composta por pessoas que realizaram o curso de Controladoria e Finanças e Auditoria Externa na Universidade Federal de Minas Gerais no período de 2002 a 2008. De acordo com Cooper e Schindler (2000), a amostragem por julgamento é aconselhável quando o pesquisador deve selecionar membros da amostra de forma a atender a alguns critérios pré-estabelecidos. Optou-se por selecionar alunos componentes de um banco de dados que realizaram cursos de pós-graduação após a publicação da Lei Complementar 101/2000. Presume-se que esses alunos tenham um conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas e contabilidade, além da disposição de estudar informações com razoável diligência. Desse modo, estariam mais propensos a demonstrar interesse pelas evidenciações contábeis do Governo Estadual e de seus Municípios.

Foram encaminhados 820 *e-mails*, dos quais 217 endereços foram descartados na primeira rodada de tentativa de obtenção de respostas, devido à inconsistência nos endereços dos *e-mails*. Dos 603 restantes, obteve-se um retorno de 66

questionários, representando 10,95% do total de endereços válidos e 8,04% da população delimitada (820 contatos). Dentre os respondentes, observou-se que quarenta e quatro destes residiam no Município de Belo Horizonte, oito em Contagem, um em Santa Luzia, um em Itabirito, um em São José da Lapa, cinco em Nova Lima, um em Brumadinho, um em Sarzedo, um em Ibirité, dois em Divinópolis e um em Sete Lagoas (Tabela 1).

Tabela 1 - Municípios de residência dos respondentes

Município de residência	Nº de respondentes residentes (Fa)	% de respondentes residentes (Fr)
Belo Horizonte	44	66,67%
Contagem	8	12,12%
Santa Luzia	1	1,52%
Itabirito	1	1,52%
São José da Lapa	1	1,52%
Nova Lima	5	7,58%
Brumadinho	1	1,52%
Sarzedo	1	1,52%
Ibirité	1	1,52%
Divinópolis	2	3,03%
Sete Lagoas	1	1,52%
TOTAL	66	100%

Legenda: Fa = frequência absoluta; Fr = frequência relativa.
Fonte: elaborada pelos autores.

Dessa forma, para reverter a desigualdade na quantidade de residentes em Belo Horizonte e nos demais Municípios, optou-se por comparar a percepção dos alunos com a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas somente do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte. Assim, foram analisados apenas os 44 questionários respondidos por alunos residentes em Belo Horizonte, representando 7,30% do total de endereços válidos (603 *e-mails*) e 5,37% da população delimitada (820 contatos). Analisaram-se, primeiramente, as frequências absolutas e relativas das questões dicotômicas e, nas questões elaboradas com base na escala Likert, utilizou-se de estatística descritiva para organizar os dados e analisar cada assertiva.

Quanto às limitações da pesquisa, salienta-se que as conclusões obtidas ficaram restritas aos ex-alunos que efetivamente responderam ao

questionário, impossibilitando generalizações. Ademais, uma parcela dos respondentes não residentes em Belo Horizonte (22 ex-alunos) não compôs a amostra final do estudo, em decorrência do motivo já explicitado, ocasionando uma diminuição da amostra em análise, o que prejudica ainda mais possíveis generalizações.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS EMPÍRICOS

A fim de possibilitar a comparação da percepção de alunos de pós-graduação em Controladoria e Auditoria da Universidade Federal de Minas Gerais com a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte aplicou-se um questionário de nove questões. A análise dos dados está estruturada de acordo com cada uma das questões.

Na primeira questão foi identificado o município de residência do respondente. Vale salientar, conforme já mencionado, que foram identificados, a princípio, 11 municípios distintos, porém, em decorrência da grande maioria dos respondentes residir em Belo Horizonte (66,67%), somente foram analisados os questionários respondidos por ex-alunos residentes nesta cidade, compondo a amostra final de 44 questionários.

Na segunda questão foi investigado se os respondentes consideravam importante que as Prefeituras Municipais e os Estados disponibilizassem informações sobre os recursos públicos. Todos os indagados responderam afirmativamente à questão, tanto no que se refere ao Estado, quanto ao Município. Na terceira questão foi verificado se os respondentes já haviam acessado o *site* da Prefeitura da cidade de residência (no caso, Belo Horizonte) e do Governo do Estado de Minas Gerais. Observou-se que 89% (39 respondentes) afirmaram já terem acessado o *site* do Município de Belo Horizonte, enquanto 70% (31 respondentes) o fizeram em relação ao Estado de Minas Gerais.

Após, foi orientado aos respondentes que apenas aqueles que houvessem respondido

afirmativamente à terceira questão, seja em relação ao Estado, ao Município, ou a ambos, continuassem o preenchimento do questionário. Assim, na quarta questão, investigou-se quais informações os respondentes pretendiam encontrar no *site*, cujo resultado encontra-se quantificado na Tabela 2. Vale ressaltar que todos os usuários indicaram interesse em mais de uma informação.

Verificou-se que a informação de maior interesse por parte dos usuários residentes em Belo Horizonte (22 buscas nos *sites*) consistiu na procura de legislação concernente ao Município e ao Estado. No *site* do Município de Belo Horizonte foram apresentadas duas alternativas de pesquisa sobre a legislação gerada pelos poderes legislativo e executivo do Município. A regulamentação mais recente estava disponível no Diário Oficial do Município – DOM, enquanto no *link* LEGISLAÇÃO, estavam publicadas normas legais anteriores ao ano 2000, inclusive a legislação dos primeiros anos da capital. No *site* do Estado de Minas Gerais encontrava-se disponível a Legislação Estadual e Federal, além de consultas à Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado (AGE), que continha informações de direito público, artigos elaborados pelos procuradores da AGE e por outros colaboradores, bem como pareceres e entendimento jurídico (jurisprudência) referentes à administração pública estadual.

A segunda informação mais procurada nos *sites* referiu-se às obras realizadas pelos entes públicos. Esta informação encontrava-se disponível somente no *site* do Município de Belo Horizonte e englobava os relatórios sobre a operação tapa buraco, bocas de lobo limpas no mês, dentre outros.

As informações sobre o montante dos tributos arrecadados, balanços anuais, gastos com educação despertaram a atenção de 41% dos respondentes, e as informações sobre gastos com saúde e pessoal chamaram atenção de 39% dos cidadãos pesquisados. Estas últimas informações encontravam-se disponíveis em sua totalidade apenas no *site* do Estado de Minas Gerais.

Tabela 2 - Principais informações que o usuário pretendia encontrar no site.

Tipologia de informação – INFORMAÇÕES COMPULSÓRIAS	Fa	Fr
Montante dos tributos arrecadados	18	41%
Balanços Anuais	18	41%
Relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei de Diretrizes Orçamentárias, Orçamento Anual, Relatório de Gestão Fiscal)	16	36%
Contratos realizados	9	20%
Relações de compras	6	14%
Tipologia de informação – INFORMAÇÕES VOLUNTÁRIAS	Fa	Fr
Legislações municipais e estaduais	22	50%
Obras	21	48%
Gastos com educação	18	41%
Gastos com saúde	17	39%
Gastos com pessoal	17	39%
Transporte urbano	17	39%
Processos licitatórios	16	36%
Trabalho e renda	15	34%
Coleta seletiva de materiais recicláveis	14	32%
Assistência social	13	30%
Custo médio das atividades de limpeza urbana	10	23%
Planos, programas e projetos	9	20%
Coleta de lixo	9	20%
Balancetes mensais	8	18%
Boletins de transparência fiscal	8	18%
Licenciamento de empreendimentos de impacto	8	18%
Calendário das publicações realizadas	6	14%
Frota de veículos da limpeza urbana	5	11%
Ocorrências e reassentamento de famílias	5	11%

Legenda: Fa = frequência absoluta; Fr = frequência relativa.

Fonte: elaborada pelos autores.

No site do Município de Belo Horizonte foram divulgados os balanços anuais e o montante dos tributos arrecadados, porém, observou-se a ausência de gráficos que representassem os gastos com educação, saúde e pessoal.

No que se refere ao transporte urbano, no site do Município de Belo Horizonte encontravam-se disponíveis demonstrativos das quantidades físicas de talões de estacionamentos comercializados, infrações processadas, além de informações relacionadas à frota do sistema de transporte alternativo (táxi, transporte escolar e transporte suplementar) e transporte coletivo. No site do Estado de Minas Gerais não havia informações sobre a quantidade de veículos utilizados no transporte urbano, sendo disponibilizadas apenas informações referentes a horários e tarifas de ônibus, registro de ocorrências sobre transporte coletivo intermunicipal e atendimento a usuários de transporte coletivo da Região Metropolitana de Belo Horizonte, mediante preenchimento de formulários para registrar reclamações, denúncias ou sugestões. Nota-se, assim, que as informações relacionadas à aplicação dos recursos obtidos pelo

Estado de Minas Gerais no setor de transporte público são incipientes, o que talvez possa ser explicado pelo fato de que organizar e prestar serviços públicos de interesse local, incluindo o de transporte coletivo, consiste em matéria de competência do Município, conforme determina a Constituição Federal de 1988.

Os Relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal foram publicados no site do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte, assim como informações referentes a processos licitatórios, tais como os editais, leilões e pregões eletrônicos. Em relação às informações sobre trabalho e renda, no site do Município de Belo Horizonte foram divulgadas ações de qualificação e intermediação de mão de obra, enquanto na página eletrônica do Estado de Minas Gerais encontravam-se informações relacionadas a concursos públicos, cursos de informática, cursos profissionalizantes, direitos do trabalhador e estágios.

Informações concernentes à coleta seletiva de materiais recicláveis, informando a média mensal

de coleta em toneladas, foram publicadas apenas no *site* do Município de Belo Horizonte, sendo que no *site* do Estado de Minas Gerais as informações limitavam-se à localização de postos de coleta seletiva. No que se refere aos dados de caráter social, ambos os *sites* publicavam informações relacionadas à assistência à criança e ao adolescente, assistência à mulher, assistência à pessoa deficiente, ao dependente químico e ao idoso. O custo médio das atividades de limpeza urbana só encontrava-se evidenciado no *site* do Município de Belo Horizonte, englobando coleta domiciliar, coleta especial, coleta seletiva de recicláveis, serviços complementares, tratamento e destinação final de resíduos.

Os *sites* pesquisados não divulgaram a relação dos contratos realizados, embora no *site* do Município de Belo Horizonte constassem informações de contratos referentes à infra-estrutura urbana, nestes incluídos: contratos de manutenção, contratos de projetos, contratos de obras e contratos de atividades rotineiras. Os planos, programas e projetos de gestão ambiental divulgados no *site* do Município de Belo Horizonte referiam-se a ações relacionadas a áreas verdes, arborização, análises sobre propostas de destinação de reserva particular ecológica e análises sobre propostas de mudança de zoneamento, enquanto as informações sobre coleta de lixo englobavam a quantidade de resíduos, em toneladas, recolhidos com caçamba e caminhão compactador. No *site* do Estado de Minas Gerais essas informações não se encontravam disponibilizadas, embora seja de competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre a conservação da natureza, a proteção do meio ambiente e o controle da poluição (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

O Estado e o Município estudados não publicaram Balancetes mensais nem boletins de transparência fiscal, informações que interessam a 18% dos cidadãos pesquisados. Já informações relacionadas ao licenciamento de empreendimentos de impacto (antenas de telecomunicações, postos de combustível) foram disponibilizadas em ambos os *sites*, de modo que no *site* de Belo Horizonte as requisições encontravam-se classificadas em existentes, novas requisições, respondidas e pendentes,

enquanto no *site* do Estado de Minas Gerais não se encontrava informações sobre a quantidade de licenciamentos, mas apenas formulários e termos de responsabilidade a serem preenchidos pelas empresas.

As relações de compras não foram evidenciadas em nenhum dos *sites* analisados, enquanto as datas das publicações legais no Diário Oficial consistiam em informação voluntária divulgada apenas no *site* do Estado de Minas Gerais. Com relação a informações concernentes à frota de veículos de limpeza urbana (quantidade de caminhões compactadores, não compactadores, equipamentos e veículos leves) e às ocorrências e reassentamento de famílias previstos, realizados e pendentes, estas se encontravam evidenciadas somente no *site* do Município de Belo Horizonte.

Perguntou-se também aos alunos, na quinta questão, se estes procuraram informações adicionais nos *sites*, as quais não se encontravam elencadas no questionário. As informações de interesse mais citadas foram: informações sobre bairros, estatísticas do perfil sócio-econômico (população, densidade demográfica, escolaridade, renda) das regionais de Belo Horizonte e do Estado de Minas Gerais, serviços de turismo, esclarecimentos sobre a apuração de impostos (ICMS, ISS, IPTU, IPVA), informações sobre Leis de Incentivo a Cultura, alvarás e retirada de guias de pagamento, informações estas que se encontravam disponíveis em ambos os *sites* analisados.

Na sexta questão, investigou-se se o nível de evidenciação dos recursos obtidos e aplicados pelo Estado e Município precisa ser ampliado. Dentre os 31 alunos que afirmaram já terem visitado o *site* do Estado de Minas Gerais, 29 respondentes (94%) concordaram que o nível de evidenciação dos recursos obtidos deve ser ampliado. Situação análoga ocorreu quando se analisou as respostas para os Municípios, uma vez que, dos 39 alunos que já efetuaram visitas ao *site* do Município de Belo Horizonte, 37 (95%) responderam afirmativamente à sexta questão. Dentre as finalidades de um maior nível de evidenciação, os respondentes enfatizaram a importância da transparência, haja vista que se

trata de recursos de terceiros, logo, o valor despendido deve ser o mais claro possível, de modo que a sociedade tenha uma visão detalhada de como os recursos arrecadados estão sendo aplicados em prol da própria comunidade, sendo ela Municipal ou Estadual. Os respondentes acrescentaram ainda que um maior nível de evidenciação permitiria ao cidadão fiscalizar se as arrecadações estão sendo desviadas para finalidades que fogem às estabelecidas na legislação, a partir do momento em que se pode verificar se o Parecer do Tribunal de Contas foi favorável ou não à aprovação das contas anuais do Governo. Com relação aos respondentes que consideraram não

ser necessário o aumento dos níveis de evidenciação, estes justificaram sua opinião salientando que os dados estão dispostos nos *sites* e que a informação não é insuficiente, de modo que o problema consiste na falta de interesse por parte da população em buscar essas informações e controlar efetivamente se a destinação dos recursos está ocorrendo da forma adequada.

As questões 7, 8 e 9 consistiram em assertivas acompanhadas de uma escala *Likert* de 4 pontos. Na Tabela 3 estão resumidos os resultados obtidos a partir das afirmativas supracitadas.

Tabela 3 - Resultados encontrados por questão, referente às evidenciações disponibilizadas nos sites

Assertivas	PARA O ESTADO				PARA O MUNICÍPIO			
	DT	DP	CT	CP	DT	DP	CT	CP
7 – O Estado de Minas Gerais e meu Município de residência disponibilizaram em seus respectivos sites as informações em sintonia com o que eu esperava.	4%	16%	12%	68%	3%	21%	7%	69%
8 – As informações divulgadas são insuficientes para que possibilitem a conclusão de que os recursos estão sendo aplicados de forma adequada.	4%	24%	20%	52%	3%	24%	14%	59%
9 – A gestão do Estado e Município age dentro dos limites do que eu identifico como um comportamento socialmente aceito, de modo que a ampla divulgação de informações me permite concluir que os recursos municipais estão sendo bem aplicados.	13%	21%	4%	63%	11%	21%	4%	64%
Média	7%	20%	12%	61%	6%	22%	8%	64%
Desvio Padrão	5%	4%	8%	8%	4%	2%	5%	5%

Legenda: DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; CP = Concordo Parcialmente.
Fonte: elaborada pelos autores.

Na sétima questão foi investigado se, na percepção dos respondentes, o Estado de Minas Gerais e o Município de Belo Horizonte disponibilizaram em seus respectivos *sites* as informações em sintonia com o que o usuário esperava. Verificou-se que 80% dos respondentes concordaram parcialmente ou concordaram totalmente com a afirmativa 7, quando esta encontrava-se relacionada ao Estado; enquanto este grau de concordância foi de 76% quando considerado o Município. Nesse sentido, os índices de “concordo totalmente” (12% para o Estado e 7% para o Município) foram superiores aos de “discordo totalmente” (4% para o Estado e 3% para o Município) quando se analisou a questão supracitada, denotando que os respondentes, em geral, tendem a concordar que as informações disponibilizadas nos *sites* foram suficientes para

suprir seus interesses no momento em que efetuaram o acesso.

Na oitava questão, observou-se que 72% dos respondentes concordaram parcialmente ou concordaram totalmente com a afirmativa 8, quando esta encontrava-se relacionada ao Estado; enquanto este grau de concordância foi de 73% quando considerado o Município. Nesse aspecto, os índices de “concordo totalmente” (20% para o Estado e 14% para o Município) foram superiores aos de “discordo totalmente” (4% para o Estado e 3% para o Município) quando se analisou a questão 8, inferindo-se que, embora as informações divulgadas tendam a suprir os interesses dos usuários, essas não são suficientes para que os respondentes tenham a certeza de que os recursos obtidos pelo Estado e Município estão sendo aplicados

conforme determinações legais, com a ausência de desvios para finalidades ilícitas.

Na nona questão investigou-se se, na percepção dos respondentes, a gestão do Estado e Município age dentro dos limites do que o usuário identifica como um comportamento socialmente aceito, de forma que a ampla divulgação de informações lhe permite concluir que os recursos estão sendo bem aplicados. Pode-se notar que 67% dos respondentes concordaram parcialmente ou concordaram totalmente com a assertiva 9, quando esta encontrava-se relacionada ao Estado; enquanto este índice foi de 68% quando considerado o Município. No entanto, quando se analisam os índices de “concordo totalmente” e “discordo totalmente”, que efetivamente representam posições de concordância e discordância (quem concorda parcialmente, consequentemente, discorda parcialmente), verificou-se que os índices de “discordo totalmente” (13% para o Estado e 11% para o Município) foram superiores aos de “concordo totalmente” (4% para o Estado e 4% para o Município) no que se refere à questão 9, o que denota incerteza por parte dos respondentes de que os recursos obtidos mediante pagamento de impostos estão sendo reinvestidos na população, uma vez que não há uma ampla divulgação de informações que lhes permitam controlar de forma efetiva o destino desses recursos.

5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou analisar a percepção de alunos de pós-graduação dos cursos de Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais quanto à política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte. O intuito subjacente ao estudo foi responder à seguinte questão de pesquisa: como os usuários das informações contábeis percebem a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas de entidades públicas?

Primeiramente, verificou-se se os respondentes consideravam importante que as Prefeituras

Municipais e os Estados disponibilizassem informações sobre os recursos públicos. Todos os indagados responderam afirmativamente à questão. Após, questionou-se quais informações os respondentes pretendiam encontrar no *site*. As informações de maior interesse por parte dos usuários residentes em Belo Horizonte consistiram na legislação concernente ao Município e ao Estado e em informações referentes a obras realizadas pelos entes públicos estudados.

Observou-se que os alunos de pós-graduação em Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais incluídos na amostra concordam que as informações divulgadas são insuficientes para esclarecer se os recursos estão sendo aplicados de forma adequada tanto no Estado quanto no Município. Nesse sentido, discordam, em geral, que o Estado de Minas Gerais e o Município de Belo Horizonte agem dentro dos limites do que o usuário identifica como um comportamento socialmente aceito, ou seja, na concepção dos respondentes as entidades não realizam as suas atividades em sintonia com o que a sociedade espera. Assim, o Estado e o Município em questão deveriam preocupar-se em aumentar seus níveis de evidenciação voluntária e compulsória a fim de recuperar sua legitimidade perante os respondentes do questionário.

Os resultados encontrados são convergentes com a Teoria da Comunicação, apresentada por Dias Filho e Nakagawa (2001), que defende que a fonte produtora das informações deve procurar reconhecer as necessidades de cada estrato de usuário, assim como avaliar sua habilidade em interpretar a informação adequadamente.

Vale ressaltar a limitação desta pesquisa no que se refere à amostragem não probabilística por julgamento, de modo que os resultados não podem ser generalizados, nem mesmo para a totalidade dos alunos de pós-graduação da UFMG. Como sugestão para novos estudos recomenda-se ampliar a amostra de respondentes no que se refere à aplicação de um questionário que identifique a percepção destes em relação às evidenciações compulsórias e voluntárias dos entes públicos que se deseja

estudar, de modo que sejam englobados residentes de um maior número de Municípios do Estado de Minas Gerais.

REFERÊNCIAS

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 5, p. 01-40, jun. 1992.

ATHAYDE, F. R. **A Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público**: estudo de caso do município de Luziânia GO. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.unb.br/cc/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_003.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2009.

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

_____. 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 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 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 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.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Artmed, 2003.

DE LUCA, M. M. M. de. **Demonstração do valor adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.15, n. 26, p. 42-57, maio/ago. 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas: 1999.

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

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, E. M. **Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil**: uma abordagem da Teoria da Divulgação. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052009-110807/>>. Acesso em: 15 abr. 2012.

LEV, B. Information Disclosure Strategy. **California Management Review**, v. 34, n. 4, p. 9-32, Summer 1992.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 15, 1996. Brasília. **Anais...** Brasília: CFC, 1996. CD-ROM.

OLIVEIRA, T. M. V. de. Escalas de Mensuração de Atitudes: Thurstone, Osgood, Stapel, *Likert*, Guttman, Alpert. **Administração On Line**, São Paulo, v. 2, n. 2, abr./jun. 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art22/tania.htm>. Acesso em: 01 nov. 2007.

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.

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

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

SCHULTZ, C. A.; MARQUES, T. O.; HOFER, E. Análise do nível de *disclosure* voluntário de informações ambientais, econômicas e sociais em cooperativas do setor agropecuário. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 2010. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. CD-ROM.

SHANNON, C. E.; WEAVER, W. **The mathematical theory of communication**. Urbana, Illinois: University of Illinois Press, 1949.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

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.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 22, p. 97-180, 2001.

VIEIRA, M. T. **Evidenciação de informações de responsabilidade social na maior empresa em cada segmento da economia brasileira**. 2006. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. Disponível em: <http://proxy.furb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=345>. 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.

Endereço do Autor:

Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Campus III
Jardim Botânico
Curitiba – PR – Brasil
80210-170