Divulgação voluntária do ente público: um olhar sobre o estado de Minas Gerais

doi: 10.4025/enfoque.v33i1.21340

Bruna Camargos Avelino

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade de São Paulo (FEA/USP)
Professora Auxiliar da
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
bcavelino@gmail.com

Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP)
Professora Adjunta da
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
jvac@face.ufmg.br

Romualdo Douglas Colauto

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC)
Bolsista de Produtividade em Pesquisa 2 CNPQ
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Paraná (UFPR)
rdcolauto.ufpr@gmail.com

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima

Pós Doutor em Economia - Universidade de Coimbra (FEUC)
Professor Doutor da Universidade de São Paulo (USP)
gerlando@usp.br

Laura Edith Taboada Pinheiro

Doutora em Contabilidade e Finanças pela Universidad de Zaragoza (Espanha)
Professora Adjunta da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
ltaboada@face.ufmg.br

Recebido em: 08.07.2013

Aceito em: 30.10.2013

2ª versão aceita em: 11.11.2013

RESUMO

A evidenciação pode ser considerada uma das principais formas de comunicação entre as entidades e os usuários das informações. No âmbito da administração pública, os governos têm por obrigação prestar contas de seus atos perante a sociedade, ganhando destaque os itens que são divulgados voluntariamente, por apresentarem uma linguagem mais acessível a um número maior de usuários. O objetivo deste estudo consiste em identificar o nível de divulgação de informações voluntárias sobre a gestão pública nos portais eletrônicos de municípios do Estado de Minas Gerais, por meio do Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M). A amostra do estudo foi composta por 130 municípios, englobando 65 entes públicos classificados como de médio e grande porte e 65 municípios considerados de pequeno porte. Os resultados demonstraram que os municípios de médio e grande porte apresentam médias de pontuação superiores em 9, das 14 categorias consideradas no IDV-M, fornecendo indícios de que o tamanho da entidade está positivamente associado a níveis de *disclosure*. Muito embora se considere que a transparência contribui de forma direta para a conquista de eficiência na gestão pública, além de gerar credibilidade para os entes públicos, os municípios estudados não parecem priorizar a divulgação de informações voluntárias, uma vez que os índices encontrados podem ser, em geral, considerados baixos.

Palavras-chave: *Disclosure*. Entidades Públicas. Transparência.

Voluntary disclosure of public entity: “an overview on the state of Minas, Brazil”

ABSTRACT

The disclosure can be considered one of the main communication ways among entities and information users. Within the public administration, governments must to account their acts towards society and items disclosed voluntarily are gaining prominence by presenting a language more accessible to a larger number of users. This study aims to identify the disclosure level of voluntary information on

public management in electronic portals of municipalities in Minas Gerais State, Brazil, through the Index of the Voluntary Disclosure for municipal issues (IVD-M). The study sample was composed by 130 municipalities covering 65 public entities classified as medium and large size entities and 65 considered as small size entities. Results showed that the municipalities of medium and large size have high mean scores up to 9 among the 14 IVD-M categories providing evidence that the entity size is positively associated with disclosure levels. Although transparency is considered a way to contribute directly for efficiency achievement in public management besides generating credibility for public entities, the studied municipalities did not seem to prioritize voluntary disclosure, since the found indices are generally considered low.

Keywords: *Disclosure. Public Entities. Transparency.*

1 INTRODUÇÃO

A evidenciação, aqui tratada como sinônimo de *disclosure*, pode ser considerada uma das principais formas de comunicação entre a organização e os usuários interessados em avaliar o desempenho da administração (LIMA, 2009). Evidências empíricas têm demonstrado que empresas com melhor *disclosure* possuem menor custo de capital (FRANCIS; KHURANA; PEREIRA, 2005; LIMA, 2007), ações mais líquidas (LEUZ; VERRECCHIA, 1999) e são mais acompanhadas pelos analistas financeiros (LANG; LUNDHOLM, 2000).

No conjunto do *disclosure* das companhias, não estão contidas apenas informações reguladas por lei, mas a veiculação de toda informação útil aos *stakeholders* na tomada de decisões (LIMA, 2007). Nesse sentido, o *disclosure* pode ser tanto compulsório, englobando as informações requeridas pela legislação e/ou por organismos reguladores, quanto voluntário. De acordo com Boff (2007), divulgar voluntariamente está atrelado ao cumprimento ético e moral das entidades, visto que cada vez mais as organizações estão se dando conta da importância de transmitir informações ao seu público interno e externo.

Adicionalmente, Dantas, Zendersky e Niyama (2004) salientam que *disclosure* não implica somente em divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Assim, para alcançar a transparência pretendida com a evidenciação, a instituição deve disponibilizar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários compreender as atividades desenvolvidas e os riscos inerentes ao

negócio, observando aspectos como a tempestividade, detalhamento e relevância da informação.

No âmbito da administração pública, é essencial que os governantes tornem públicos não só os próprios atos, mas disponibilizem informações relativas à administração de forma a tornar o governo cada vez mais transparente, considerando-se que uma das premissas fundamentais da democracia representativa é que ela deva ser o governo do visível e que, por princípio, nada deva permanecer escondido (PRADO, 2004). A transparência do setor público gera credibilidade e permite que a sociedade tenha condições de exercer controle dos recursos públicos (LOCK, 2003).

Diversas iniciativas na esfera legal têm sido empreendidas com vistas a aumentar a exigência de transparência por parte das entidades públicas, determinando até mesmo a divulgação de informações em meios eletrônicos de acesso público, como é o caso da Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação), Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), Lei Complementar nº 131/2009 e Lei nº 9.755/98. A despeito da exigência legal de divulgação em meio eletrônico de determinados instrumentos de transparência da gestão fiscal, há inúmeras outras informações e serviços que a administração pública pode disponibilizar por meio dos portais eletrônicos. Nesse sentido, ganham relevância os itens divulgados voluntariamente, por apresentarem uma linguagem mais acessível, inteligível e atrativa. Por outro lado, cabe aos cidadãos tornarem-se mais ativos e pressionarem a administração

pública para divulgar a maior quantidade possível de informações com qualidade, como uma forma de prestação de contas mais efetiva pelos seus atos. Com isso, a evidenciação de informações voluntárias exerce papel fundamental no processo de legitimação das entidades públicas e auxilia o cidadão a exercer uma fiscalização constante.

Diante do exposto, o presente estudo busca evidências que permitam responder à seguinte questão de pesquisa: qual o nível de divulgação de informações voluntárias sobre a gestão pública disponibilizadas por municípios do Estado de Minas Gerais? Conseqüentemente, o objetivo deste estudo consiste em identificar o nível de divulgação de informações voluntárias sobre a gestão pública nos portais eletrônicos de municípios do Estado de Minas Gerais.

O presente estudo justifica-se, primeiramente, sob a ótica do estado da arte, pelo fato de que, apesar da existência de diversas pesquisas sobre as práticas de evidenciação de empresas de capital aberto, tanto nacionais quanto internacionais, nota-se que estudos especialmente focados no âmbito da administração pública ainda são poucos no Brasil. Desse modo, esta pesquisa visa preencher uma lacuna existente sobre a necessidade de uma maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à contabilidade aplicada ao setor público. Como contribuição empírica, o estudo avança e foca nas divulgações voluntárias, por considerar que estas têm potencial para modificar a percepção da sociedade em relação às ações dos governos. Sabe-se que uma parcela das pesquisas realizadas no Brasil objetiva investigar a transparência da gestão pública por meio da divulgação de itens que são de evidenciação compulsória, conforme a legislação pertinente, portanto, o estudo expande o campo de observação para as informações de caráter voluntário.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

De acordo com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a transparência significa que informações confiáveis, relevantes e oportunas sobre as atividades do governo estão disponíveis ao público (KONDO, 2002). Conforme salienta Silva (2000), a realização de audiências públicas e a divulgação de informações por meios eletrônicos dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas garante aos cidadãos a transparência e o acesso às informações que explicitam as ações praticadas pelos governantes, as ações em andamento e as executadas em períodos anteriores.

Santana Júnior (2008) destaca que, para ser transparente, é preciso mais do que o simples ato de divulgar as informações. O gestor público deve estar impelido pelo desejo de se tornar compreendido pelo cidadão, disponibilizando informações úteis e relevantes para a sociedade. Nesse contexto, a transparência das contas públicas pressupõe o fornecimento de informações confiáveis, compreensíveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando o processo decisório (PLATT NETO *et al.*, 2007).

Platt Neto *et al.* (2007) estabelecem três dimensões da transparência das contas públicas. A primeira é a publicidade, entendida como a ampla divulgação de informações à população, proporcionando o acesso em múltiplos meios de baixo custo e domínio dos usuários. Pressupõe-se, ainda, a oportunidade das informações fornecidas, com tempestividade e em tempo hábil para apoiar as decisões. O segundo elemento da transparência é a compreensibilidade das informações, que se relaciona à apresentação visual, incluindo a formatação das informações (demonstrativos, relatórios etc.), e ao uso da linguagem. Busca-se, idealmente, a simplicidade, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, com vistas a aumentar o entendimento das informações. A terceira dimensão da transparência das contas públicas refere-se à utilidade e relevância das informações para decisões. A relevância pode ou não se ajustar aos interesses dos usuários. Associada à

relevância, está a confiabilidade das informações a que os usuários têm acesso, ou seja, a garantia de veracidade daquilo que é divulgado. A comparabilidade, por sua vez, deve ser propiciada entre períodos e entre entidades (PLATT NETO *et al.*, 2007).

Em linhas gerais, pode-se dizer que uma gestão transparente tem como principais características o acesso a informações compreensíveis para todo cidadão e a abertura para a sua participação no governo, exercendo o controle social. Ademais, uma gestão pública transparente vai além da evidenciação dos instrumentos de transparência fiscal, estendendo-se à concretização do conceito de *accountability*, quando permite que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade (CRUZ, 2010). A necessidade de transparência das contas dos entes públicos e seus órgãos componentes nas administrações direta e indireta constitui-se um tema de relevância social e gerencial (PLATT NETO *et al.*, 2007).

A despeito das obrigações legais concernentes ao *disclosure* de entidades públicas, a transparência está estreitamente relacionada à “disposição de informar” (CRUZ, 2010). Nesse aspecto, as entidades devem divulgar, também, informações não requeridas em lei, desde que estas colaborem para que o público constitua uma visão correta sobre a realidade da organização (GOULART, 2003).

2.2 INDICADORES DE DISCLOSURE/TRANSPARÊNCIA

Diversos pesquisadores e organizações têm se preocupado em avaliar o *disclosure* de empresas privadas e entidades públicas. Para atingir seus objetivos, uma das metodologias utilizadas consiste na construção de *check-lists* ou índices que permitam quantificar a divulgação de informações, como é o caso dos indicadores construídos por Welch e Wong (2001), Lima (2007), Santana Júnior (2008), Cruz (2010) e Avelino *et al.* (2011); das recomendações de melhores práticas de transparência da

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), do *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos* (ITA), Índice de Transparência Municipal (ITM) e *Indice de Transparencia de las Diputaciones* (INDIP).

As melhores práticas de transparência orçamentária da OECD foram instituídas para servirem como fonte de referência para países membros e não membros da organização, com o intuito de aumentar o grau de transparência do orçamento em seus respectivos territórios. O documento defende a divulgação irrestrita, sistemática e tempestiva de todas as informações fiscais pertinentes, além de apresentar uma série de melhores práticas referentes aos principais relatórios orçamentários, divulgação de dados específicos, qualidade e integridade, sendo organizado em três partes. Na parte 1 apresentam-se os principais relatórios orçamentários que os governos devem produzir e seu conteúdo geral; na parte 2 especificam-se as informações a serem divulgadas nos relatórios, incluindo informações de desempenho financeiras e não financeiras; e na parte 3 destacam-se os requisitos necessários para garantir a qualidade e a integridade dos relatórios (OECD, 2002).

Welch e Wong (2001) estudaram os portais eletrônicos de entidades públicas com vistas a responder à seguinte questão de pesquisa: em que medida e de que forma a revolução das tecnologias da informação afeta a transparência e a *accountability* das entidades públicas? Para tanto, construíram um indicador para avaliar os atributos dos *websites* de governos de oito países (Egito, França, Indonésia, Japão, Coréia, Arábia Saudita, Reino Unido e Estados Unidos), investigando questões relacionadas a medidas de transparência (formas de contato, disponibilização de informações operacionais, respostas às solicitações dos cidadãos, fornecimento de dados atualizados) e de interatividade (acessibilidade). Os resultados permitiram inferir que a transparência dos portais eletrônicos aumentou ao longo do tempo. No entanto, enquanto a pressão da tecnologia da informação resulta em uma maior *accountability* em nível global, o contexto doméstico produz variações distintas. Fatores como elevada

autonomia, alta complexidade e baixo profissionalismo exacerbam as tendências dos burocratas de controlar as informações para consolidar seu poder. Esses resultados confirmam a importância do contexto nacional, em particular os sistemas de serviço público, em mediar os efeitos da pressão global sobre a *accountability* (WELCH; WONG, 2001).

Lima (2007) avaliou o comportamento do *disclosure* e sua relação com o custo de capital de terceiros em empresas de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA. Elaborou um *check-list* do grau de evidenciação voluntária das empresas analisadas, incluindo oito grupos de observação: (1) informações adicionais do Relatório da Administração; (2) Demonstração do Resultado do Exercício; (3) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; (4) *layout* das Notas Explicativas e Relatório da Administração; (5) relatórios adicionais; (6) outras informações em *check-list*; (7) Demonstração do Valor Econômico Agregado; e (8) informações ambientais, subdivididas em: auditoria ambiental, sistema de gerenciamento ambiental, impactos ambientais, energia, informações financeiras ambientais, outras informações ambientais, florestas e água. Os resultados mostraram que o nível de *disclosure* voluntário das empresas da amostra teve um aumento durante o período analisado, passando de “Ruim”, nos anos de 2000 e 2001, para “Regular”, nos anos de 2002 e 2003, e para “Bom” no ano de 2004. Já a característica “Ótimo” não foi significativa para ser analisada no mapa perceptual.

Santana Júnior (2008) analisou a relação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica, apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais e os indicadores econômico-sociais dos seus respectivos Estados. Utilizou um *check-list* para avaliar se os instrumentos de transparência fiscal eletrônica (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Prestação de Contas, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal) estavam sendo divulgados em versões técnicas e simplificadas; se as datas e as apresentações das audiências públicas eram devidamente divulgadas; se existia o incentivo à participação popular no processo de

elaboração e acompanhamento dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica e se as versões simplificadas destes instrumentos apresentavam uma preocupação em formular uma linguagem mais voltada para alcançar o cidadão, permitindo sua melhor compreensibilidade dos resultados fiscais alcançados. Os resultados demonstraram que existe, em média, uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* analisados, destacando-se, pelo desempenho insatisfatório, as Assembleias Legislativas e os Ministérios Públicos.

Cruz (2010) investigou as características associadas à divulgação das informações acerca da gestão pública disponibilizadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros. Propôs um Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGP-M) que inclui informações gerais sobre o município, gestor municipal e vereadores; informações sobre legislação municipal e instrumentos de planejamento municipal; informações financeiras, relatórios contábeis e fiscais; formas de interação com os cidadãos e com a sociedade; análise do portal do município e informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão. Os resultados evidenciaram a existência de diferença entre os níveis de *disclosure* quando considerada a localização dos municípios em termos de capital, região metropolitana e interior; e uma relação positiva e significativa entre o nível de *disclosure* e as variáveis: PIB *per capita*, receita orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), taxa de alfabetização, Índice Firjan e dinamismo municipal.

Avelino *et al.* (2011) apresentaram um índice de *disclosure* dos 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal e verificaram se havia relação entre o *disclosure* e o número de habitantes e volume de recursos arrecadados pelas entidades públicas analisadas. O índice em questão consistiu em um *check-list* englobando um total de seis conjuntos de informações: (1) visão geral da entidade; (2) informações adicionais; (3) *layout* dos relatórios; (4) relatórios adicionais; (5) situação física e financeira; e (6) informações ambientais. Os resultados evidenciaram que

nenhum dos entes analisados cumpriu integralmente o que é determinado pela legislação em termos de evidenciação compulsória, de modo que a pesquisa permitiu concluir que a divulgação das informações geradas pela contabilidade pública não está plenamente adequada às exigências legais, além do fato de que a evidenciação voluntária é, ainda, incipiente.

O *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos* (ITA) consiste em uma ferramenta para medir o nível de transparência dos municípios espanhóis perante os cidadãos e a sociedade. O índice supracitado avalia cinco áreas de transparência: (1) informações sobre a corporação municipal; (2) relações com os cidadãos e a sociedade, (3) transparência econômico-financeira; (4) transparência na contratação de serviços; e (5) transparência nas questões de planejamento e obras públicas. Além de avaliar o nível de transparência dos municípios analisados, o ITA visa, também, fomentar a cultura informativa dos próprios municípios, uma vez que é oferecida a oportunidade, durante um determinado período, de estes incorporarem em seus respectivos *sites* as informações solicitadas pela TI Espanha, o que contribui para alcançar um maior nível de informação útil aos cidadãos e à sociedade, além de melhorar suas pontuações no ITA (ITA, 2010).

O Índice de Transparência Municipal (ITM), elaborado pela organização Transparência por Colômbia, avalia o nível de transparência dos municípios em relação ao risco de corrupção enfrentado no desenvolvimento de seus processos de gestão. O ITM utiliza três fatores de medição: visibilidade, institucionalidade, controle e sanção. A visibilidade refere-se à capacidade do governo municipal em tornar visível, de maneira suficiente, oportuna, clara e adequada, suas políticas, procedimentos e decisões; a institucionalidade consiste na capacidade do governo de exigir que os servidores públicos e a administração, em conjunto, cumpram as normas estabelecidas no processo de gestão. O fator de controle e sanção, por fim, relaciona-se à capacidade do governo de realizar ações de controle e sanção derivadas dos instrumentos internos das entidades, dos órgãos de controle e da

intervenção do cidadão (ITM, 2009).

O *Índice de Transparencia de las Diputaciones* (INDIP) avalia cinco áreas com o propósito de divulgar o nível de transparência das informações evidenciadas pelas Deputações, responsáveis por gerir os interesses econômico-administrativos das províncias espanholas: (1) informações sobre a Deputação Provincial; (2) relações com os cidadãos e a sociedade; (3) transparência econômico-financeira; (4) transparência na contratação de serviços; e (5) transparência nas questões de serviços e apoio a municípios. O INDIP visa proporcionar uma maior aproximação entre as Deputações e a sociedade, tendo em vista que estas instituições são, em geral, desconhecidas pelos cidadãos, além de fomentar o conhecimento das atividades que tais entidades realizam, especialmente aquelas relacionadas aos benefícios e serviços desenvolvidos para os municípios espanhóis (INDIP, 2011).

Para atender ao objetivo desta pesquisa, foi construído um Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M), tendo por base os estudos de Welch e Wong (2001), Lima (2007), Santana Júnior (2008), Cruz (2010) e Avelino *et al.* (2011), bem como as recomendações das melhores práticas de transparência orçamentária fornecidas pela OECD e os índices anteriormente elencados (ITA, ITM e INDIP), possibilitando verificar o nível de divulgação de informações voluntárias acerca da gestão pública nos portais eletrônicos de municípios do Estado de Minas Gerais.

3 METODOLOGIA

3.1 AMOSTRA E COLETA DE DADOS

A amostra do estudo foi composta por 130 municípios do Estado de Minas Gerais (MG), englobando 65 entes públicos classificados como de médio (50.001 até 100.000 habitantes) e grande porte (acima de 100.000 habitantes), e uma amostra aleatória de 65 municípios considerados de pequeno porte (até 50.000 habitantes), conforme categorias estabelecidas pelo IBGE. O Estado de Minas Gerais (MG) foi

selecionado intencionalmente em decorrência de ser o Estado com o maior número de municípios do país e população de aproximadamente 19.600.000 habitantes, os quais se encontram distribuídos em 853 municípios (15,33% do total de municípios brasileiros).

Os dados para a realização da pesquisa foram coletados nas páginas eletrônicas oficiais de cada ente público selecionado (no período de 24/10/2012 a 11/11/2012), consideradas aquelas que apresentam a extensão .gov.br, definida pela configuração “nomedomunicípio.mg.gov.br”. Com base na estrutura dos sites, foram buscadas as informações disponibilizadas voluntariamente, para possibilitar a construção do Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M). Para tal, foi realizado um procedimento baseado naquele operacionalizado por Cruz (2010): ao entrar na *homepage*, o conteúdo era acessado a partir do mapa do site; quando a *homepage* não continha o mapa do site, a busca era feita a partir dos links existentes na página principal; as informações não localizadas eram procuradas por meio do serviço de busca, caso este fosse disponibilizado na página eletrônica. Salienta-se que foram consideradas apenas as informações que se encontravam de forma permanente nos sites das entidades, sendo descartadas notícias pontuais referentes às informações selecionadas neste estudo.

3.2 CONSTRUÇÃO DO ÍNDICE DE DISCLOSURE VOLUNTÁRIO MUNICIPAL (IDV-M)

O Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M) construído para esta pesquisa teve por base os estudos de Welch e Wong (2001), Lima (2007), Santana Júnior (2008), Cruz (2010) e Avelino *et al.* (2011). Foram, também, consideradas as recomendações das melhores práticas de transparência orçamentária fornecidas pela *Organisation for Economic Co-Operation and Development* (OECD), bem como os seguintes índices, adaptados à realidade brasileira: *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos* (ITA), *Índice de Transparencia Municipal* (ITM) e *Índice de Transparencia de las Diputaciones* (INDIP).

As informações que compõem o IDV-M foram baseadas nos subsídios anteriormente elencados, sendo o índice composto por um conjunto de 67 itens com pontuação máxima de 2 pontos para cada item. A *proxy* empregada para representar a variável consistiu no escore resultante da aplicação do *check-list* utilizado para a elaboração do IDV-M nas páginas eletrônicas dos municípios selecionados e configurou-se como a pontuação total obtida por cada município no índice em questão (pontuação máxima possível de 134 pontos).

Os critérios utilizados para a elaboração do IDV-M foram adaptados de Lanzana (2004). Assim, se um determinado item pudesse conter informações qualitativas e quantitativas, a entidade receberia uma pontuação = zero em caso de informação ausente, pontuação = 1 no caso de apresentar somente informações qualitativas e pontuação = 2 se apresentasse informações qualitativas e quantitativas. Dentre outros aspectos, também foi analisado o grau de detalhamento das informações, por exemplo, se a entidade divulgava informações relacionadas ao número ou relação dos estabelecimentos de ensino, número ou relação de professores e número ou relação de estabelecimentos culturais no município. Os entes públicos que divulgaram o número e a relação destes itens receberam pontuação igual a 2. Aqueles que disponibilizaram apenas o número receberam pontuação igual a 1.

A estrutura do IDV-M divide-se em quatorze dimensões relacionadas ao tipo de informação, conforme apresentado no Quadro 1. O teste de consistência interna do instrumento apresentou *Alfa de Cronbach* de 0,8829.

Salienta-se que, em relação ao item “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais”, a divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração do Resultado Econômico se tornou obrigatória para os municípios a partir do exercício de 2013, conforme determinações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (volume V), aprovado pela Portaria STN nº 751/09. De forma similar, a divulgação de informações sobre reavaliações e testes de *impairment* também se

tornou obrigatória para os municípios a partir do exercício de 2013, de acordo com as especificações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (volume II), aprovado pela Portaria STN nº 467/09. O Manual estabelece que as reavaliações deverão ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: (a) anualmente, para as

contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; ou (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) deverão ser registrados em contas de resultado.

CATEGORIAS DE INFORMAÇÕES	FONTE / PESQUISAS REALIZADAS	PONTUAÇÃO MÁXIMA
I - Visão geral do Município	ITM (2009); ITA (2010); INDIP (2011) / Welch e Wong (2001); Cruz (2010); Avelino et al. (2011)	16 pts.
II - Relação com os cidadãos	ITM (2009); ITA (2010); INDIP (2011) / Welch e Wong (2001); Santana Júnior (2008); Cruz (2010); Avelino et al. (2011)	14 pts.
III - Análise do portal do município	ITM (2009); ITA (2010); INDIP (2011) / Welch e Wong (2001); Santana Júnior (2008); Cruz (2010)	14 pts.
IV - Contratação de serviços	ITA (2010); INDIP (2011) / Cruz (2010)	4 pts.
V - Urbanismo e obras públicas	ITA (2010) / Cruz (2010)	10 pts.
VI - Assistência Social	Item incluído pela pesquisadora	6 pts.
VII - Meio ambiente	Lima (2007); Avelino et al. (2011)	14 pts.
VIII - Educação e Cultura	OECD (2010) / Lima (2007); Cruz (2010); Avelino et al. (2011)	14 pts.
IX - Segurança Pública	OECD (2002) / Cruz (2010)	4 pts.
X - Administração	OECD (2002); ITM (2009) / Lima (2007); Lima (2009); Cruz (2010); Avelino et al. (2011)	8 pts.
XI - Saúde e Saneamento	OECD (2002); OECD (2011) / Cruz (2010)	8 pts.
XII - Transporte Urbano	OECD (2002) / Cruz (2010)	6 pts.
XIII - Layout dos relatórios	Lima (2007); Avelino et al. (2011)	2 pts.
XIV - Relatórios/Informações Contábeis Adicionais	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2009); INDIP (2011) / Lima (2007); Avelino et al. (2011)	14 pts.
TOTAL		134 pts.

Quadro 1 - Categorias de informações do IDV-M e pesquisas realizadas.

As informações relacionadas à depreciação, amortização e exaustão, também devem ser divulgadas pelos municípios, obrigatoriamente, a partir do exercício de 2013, conforme disposições do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (volume II), aprovado pela Portaria STN nº 467/09. De acordo com o Manual, a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência. Como as taxas anuais de depreciação a serem aplicadas no setor público ainda não haviam sido definidas, os municípios que desejassem realizar tal procedimento de forma facultativa poderiam depreciar os seus bens utilizando as taxas

definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, aplicadas às empresas privadas. Portanto, no período de realização desta pesquisa, estas informações que englobam a categoria de “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais”, se divulgadas, configuravam-se como evidenciações voluntárias.

3.3 DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES

A primeira delimitação deste estudo está relacionada à definição operacional da variável *disclosure* voluntário. A variável foi definida como a pontuação atribuída a cada entidade de acordo com a abrangência das informações presentes nos *sites* dos municípios, considerado aquele que apresenta a extensão “.gov.br”, definida pela configuração “nomedomunicípio.mg.gov.br”.

Desse modo, a *proxy* empregada para *disclosure* abrangeu apenas um dos instrumentos de divulgação de informações utilizado pelos municípios, sendo que outras páginas eletrônicas não foram analisadas, tais como o Portal da Transparência e o *site* da Secretaria Municipal de Planejamento, Orçamento e Informação.

Outra questão a ser considerada refere-se ao fato de que, dos 853 municípios existentes no Estado de Minas Gerais, conforme contagem da população realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2010), foi feito um recorte de 130 entes públicos, sendo esse critério adotado basicamente por dois motivos, de forma similar ao considerado no estudo de Cruz (2010): esses municípios abrigam mais de 60% da população de Minas Gerais e são responsáveis por cerca de 75% do Produto Interno Bruto (PIB) do Estado supracitado.

Dentre as limitações da pesquisa, considera-se que a definição do que deve ser divulgado nos *sites* das entidades públicas a título de evidenciação voluntária para que estas sejam consideradas transparentes é uma questão passível de discussão (CRUZ, 2010). As informações contempladas no modelo de investigação tiveram por base as informações requeridas no *Índice de Transparencia de los Ayuntamientos*, *Índice de Transparencia Municipal* e *Índice de Transparencia de las Diputaciones*; nas recomendações do código de governança da OECD; e nos estudos de Welch e

Wong (2001), Lima (2007), Santana Júnior (2008), Cruz (2010) e Avelino *et al.* (2011). Assim, o índice de *disclosure* voluntário elaborado não é um fim em si mesmo, de forma que pode ser aumentado e outras informações podem ser adicionadas.

A segunda limitação refere-se ao fato de que, pela própria complexidade da construção do IDV-M e pela impossibilidade de verificar se as informações analisadas vinham sendo divulgadas em anos anteriores ao da concretização desta pesquisa, não é possível a realização de qualquer tipo de comparação no que diz respeito à evolução deste índice.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados do estudo são descritos considerando-se, inicialmente, a totalidade dos municípios e, em seguida, segregando-os por porte. Optou-se por segregá-los por porte após identificar a existência de diferenças significativas entre os resultados encontrados para os municípios de pequeno porte e para os municípios de médio e grande porte.

4.1 ANÁLISE AGREGADA

Na Tabela 1, apresentam-se as estatísticas descritivas das categorias que formam o Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M), considerando-se a totalidade dos municípios.

Tabela 1 - Estatísticas descritivas das categorias do instrumento de coleta de dados (análise agregada).

Categorias de Informações	Mínimo	Pontuação Máxima Possível	Pontuação Máxima Observada	Média	Desvio Padrão
I - Visão geral do Município	0	16	13	4,66	2,72
II - Relação com os cidadãos	0	14	10	2,51	2,13
III - Análise do portal do município	0	14	10	4,13	2,13
IV - Contratação de serviços	0	4	3	0,16	0,57
V - Urbanismo e obras públicas	0	10	6	0,61	1,07
VI - Assistência Social	0	6	6	1,85	1,88
VII - Meio ambiente	0	14	10	1,88	2,26
VIII - Educação e Cultura	0	14	12	2,79	2,54
IX - Segurança Pública	0	4	2	0,20	0,60
X - Administração	0	8	6	1,01	1,22
XI - Saúde e Saneamento	0	8	8	1,78	1,69
XII - Transporte Urbano	0	6	6	0,52	1,16
XIII - Layout dos relatórios	0	2	2	0,52	0,88
XIV - Relatórios/ Informações Contábeis Adicionais	0	14	2	0,06	0,35

A primeira categoria, denominada "Visão Geral do Município", permitiu verificar a divulgação aos cidadãos de informações sobre os órgãos vinculados ao município, sua estrutura, seus responsáveis e respectivas atribuições, as formas de contato disponíveis, assim como informações sobre os gestores eleitos (prefeito e vereadores) e Agenda 21 Local. Para a amostra analisada, observou-se que 7 municípios (5,38%) não divulgaram qualquer informação desse grupo em seu portal eletrônico. Destaca-se que, embora a categoria em questão tenha apresentado a maior média de pontuação, menos de 6% das entidades públicas analisadas disponibilizaram informações sobre a Agenda 21 Local, o que pode indicar iniciativas pouco recorrentes no sentido de implementar a sustentabilidade em nível local; nenhum dos municípios divulgou a relação dos cargos de confiança e suas respectivas atribuições, nem alcançou a pontuação máxima possível na categoria em análise.

No que se refere ao grupo "Relação com os Cidadãos", foi verificado se informações que favorecem a interação entre o município e os cidadãos estão sendo divulgadas pelos entes públicos. Observou-se que nenhum dos municípios analisados divulgou informações sobre as solicitações de cidadãos atendidas; apenas 4 entidades públicas (3%) divulgaram um calendário das audiências públicas de interesse da sociedade realizadas e a realizar; e apenas 6 municípios (4,62%) veicularam informações sobre apoios e/ou subvenções concedidas a ONGs. E, ainda, nessa categoria houve municípios que não disponibilizaram informação em sua *homepage*.

O item "Análise do Portal do Município" identificou as ferramentas do portal eletrônico que contribuem para facilitar o acesso ao conteúdo, tais como: mapa do *site*; serviço de busca; ouvidoria; acessibilidade a portadores de necessidades especiais e informações em outros idiomas. Ressalta-se que, após o envio de *e-mail* ou preenchimento de formulário de contato, não foram obtidas, em nenhum dos portais eletrônicos analisados, informações sobre quanto tempo, aproximadamente, levaria até que a

solicitação efetuada fosse respondida. Além disso, nenhum dos municípios disponibilizou o conteúdo do *site* em outros idiomas, embora deva-se ressaltar que no portal eletrônico do município de São José da Barra é possível traduzir o conteúdo utilizando-se a ferramenta de tradução do Google, disponível na página inicial do portal. Salienta-se, ainda, que 8 portais eletrônicos (6,15%) fornecem acessibilidade a deficientes visuais. Estas *homepages* seguem as Recomendações de Acessibilidade para Conteúdo Web (WCAG) 2.0, que abrangem diversos itens com a finalidade de tornar o conteúdo Web mais acessível. Tais recomendações exigem que as informações disponibilizadas se tornem acessíveis para um amplo grupo de cidadãos com deficiência, incluindo cegueira e baixa visão, surdez e baixa audição, dificuldades de aprendizagem, limitações cognitivas, limitações de movimentos, incapacidade de fala, fotosensibilidade e suas combinações.

Em relação à categoria "Contratação de Serviços", enfatizam-se informações sobre os processos licitatórios, pois conforme salientam Roczanski e Tomasi (2010), a ampla publicidade às licitações é um fator imprescindível para a construção de uma sociedade com *accountability* plena. Mais de 90% dos municípios não divulgaram quaisquer informações desse grupo em seu portal eletrônico, implicando na necessidade de informações mais detalhadas acerca da contratação de serviços por parte dos entes públicos. O município de Carmo do Paranaíba divulgou as empresas não selecionadas, além das entidades vencedoras nas diversas modalidades de licitações.

As categorias V a XII permitiram verificar se informações quantitativas e qualitativas sobre áreas de grande interesse social (urbanismo e obras públicas, assistência social, meio ambiente, educação e cultura, segurança pública, administração, saúde e saneamento, transporte urbano) estão sendo divulgadas pelos entes públicos. Quanto ao item "Urbanismo e Obras Públicas", verificou-se que nenhum dos municípios divulgou informações sobre as modificações nos projetos das obras públicas

mais importantes; e apenas os municípios de Belo Horizonte e Unai evidenciaram, respectivamente, informações sobre os projetos e os critérios das licitações das obras públicas mais importantes e listas com os nomes das empresas que realizaram essas obras. Quase 70% dos municípios não divulgaram informação dessa categoria em seu portal eletrônico.

Em relação à categoria “Assistência Social”, 11 municípios (8,46%) apresentaram a pontuação máxima possível, disponibilizando informações sobre políticas sociais, acolhimento institucional e proteção e auxílio aos portadores de necessidades especiais. No entanto, aproximadamente 40% dos entes públicos não divulgaram informação relacionada a este item. No grupo “Meio Ambiente”, nenhum dos municípios divulgou informações sobre incentivo e apoio a pesquisas ambientais. A pontuação máxima observada na categoria em questão foi de 10 pontos, mesma pontuação verificada nos grupos “Relação com os Cidadãos” e “Análise do Portal do Município”.

O item “Educação e Cultura” apresentou a terceira maior média de pontuação. Porém, 25 municípios (19,23%) não divulgaram qualquer tipo de informação sobre este item, de amplo interesse dos cidadãos. No que se refere à categoria “Segurança Pública”, salienta-se que somente os municípios de Montalvânia e Belo Horizonte divulgaram informações sobre o número de policiais efetivos no município. Quanto ao grupo “Administração”, que engloba informações sobre remuneração, plano de carreira e treinamento de servidores municipais, somente os municípios de Montalvânia, Formiga e Belo Horizonte divulgaram informações sobre o salário médio dos servidores.

Na categoria “Saúde e Saneamento”, o município de Itaúna apresentou a pontuação máxima possível, divulgando a relação de unidades de saúde do município, além de informações sobre gasto *per capita* na área de saúde, número de médicos e população com acesso a serviço de saneamento básico. Entretanto, próximo de 30% dos municípios não divulgaram qualquer informação sobre o item em análise. Finalizando as categorias que tratam de áreas de grande

interesse social, apresenta-se o grupo de informações relacionadas ao “Transporte Urbano”, com destaque para o município de Juiz de Fora, cuja pontuação neste item atingiu o máximo possível. Ressalta-se, contudo, que 80% dos municípios analisados não divulgaram informações relacionadas a esta categoria.

O grupo “Layout dos Relatórios” verificou se os municípios disponibilizam demonstrativos capazes de despertar a atenção dos cidadãos e facilitar o entendimento destes. Observou-se que apenas 26% dos municípios utilizaram recursos gráficos com vistas a tornar seus relatórios mais atrativos e inteligíveis. A categoria “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais” apresentou a menor média de pontuação. Dentre os itens verificados, foram encontrados Relatórios de Auditoria e/ou Controle Interno em 4 *homepages* (3% do total). As demais informações não foram disponibilizadas pelos municípios. Isto é curioso porque a evidenciação de grande parte delas se torna obrigatória a partir do exercício de 2013 e os resultados denotam que os entes públicos ainda estão incipientes na implementação desta prática.

A média geral do Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M) foi de, aproximadamente, 23 pontos. A pontuação máxima possível era de 134 pontos. O município com a menor pontuação alcançou 3 pontos (Simão Pereira) e o município com maior índice atingiu 86 pontos (Belo Horizonte).

Verifica-se, portanto, que a divulgação de informações voluntárias, que têm a possibilidade de apresentarem linguagem acessível a uma gama maior de cidadãos, ainda é realizada de forma incipiente na amostra analisada, reduzindo a possibilidade de uma interação bidirecional entre o governo e a sociedade. A inversão da relação do tipo *government-to-citizen* para *citizen-togovernment* poderia reduzir a assimetria de informação entre os gestores públicos e os cidadãos, conforme menciona Lopes (2009, p. 4):

[...] no lugar de uma relação meramente unidirecional, na qual o governo provê o cidadão com as informações que julga pertinentes, utilizando apresentação e edição que

entende adequadas, a teoria política contemporânea entende que o envolvimento dos cidadãos nas políticas públicas deve ser uma relação bidirecional, baseada no princípio da parceria. Tal prática, aliada à melhora da transparência governamental, tende a reduzir de maneira considerável a assimetria de informação e, conseqüentemente, os abusos cometidos por autoridades governamentais.

Nesse contexto, para que uma gestão pública seja considerada transparente, deve ir além da evidenciação de informações compulsórias, permitindo, também, que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade.

4.2 MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE E MUNICÍPIOS DE MÉDIO E GRANDE PORTE

Com o intuito de comparar as médias do IDV-M nos dois grupos selecionados, realizou-se o teste de *Mann-Whitney* para duas amostras independentes, tendo em vista que, após a aplicação do teste *Kolmogorov-Smirnov*, verificou-se que a hipótese nula de normalidade foi rejeitada para a variável em questão (valor- $p = 0,000 < \alpha = 0,05$). O teste apontou a existência de diferença significativa entre o IDV-M dos municípios de pequeno porte e o IDV-M dos municípios de médio e grande porte. Por esse

motivo, optou-se por realizar análises englobando a totalidade dos municípios, além de avaliações segregando-se as duas amostras consideradas. Na Tabela 2, apresentam-se as estatísticas descritivas das categorias que formam o IDV-M, considerando-se apenas os municípios de pequeno porte.

Na Tabela 3, apresentam-se as estatísticas descritivas das categorias do instrumento de coleta de dados, considerando-se somente os municípios de médio e grande porte.

Verifica-se que os municípios de médio e grande porte apresentaram médias de pontuação superiores em 9, das 14 categorias consideradas, fornecendo indícios que corroboram a afirmativa de cunho teórico de que o tamanho da entidade está positivamente associado a níveis de *disclosure*.

Quanto aos itens “Visão Geral do Município” e “Relação com os Cidadãos”, as pontuações máximas apresentadas pelo grupo dos municípios de pequeno porte foram de 9 (Montalvânia) e 4 pontos (Urucânia, Planura, Oliveira, Lagoa Formosa, Visconde do Rio Branco, Machado, Caeté e Guaxupé) respectivamente, contrastando com as pontuações dos municípios de médio e grande porte: 13 (Belo Horizonte) e 10 (Betim e Belo Horizonte).

Tabela 2 - Estatísticas descritivas das categorias do IDV-M (municípios de pequeno porte).

Categorias de Informações	MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE				
	Mínimo	Pontuação o Máxima Possível	Pontuação Máxima Observada	Média	Desvio Padrão
I - Visão geral do Município	0	16	9	4,17	2,72
II - Relação com os cidadãos	0	14	4	1,37	1,39
III - Análise do portal do município	0	14	88	3,28	1,83
IV - Contratação de serviços	0	4	3	0,11	0,50
V - Urbanismo e obras públicas	0	10	2	0,14	0,46
VI - Assistência Social	0	6	6	0,92	1,33
VII - Meio ambiente	0	14	6	0,89	1,47
VIII - Educação e Cultura	0	14	8	2,15	2,14
IX - Segurança Pública	0	4	2	0,03	0,25
X - Administração	0	8	4	0,51	0,95
XI - Saúde e Saneamento	0	8	5	1,08	1,23
XII - Transporte Urbano	0	6	2	0,06	0,35
XIII - Layout dos relatórios	0	2	2	0,43	0,83
XIV - Relatórios/ Informações Contábeis Adicionais	0	14	2	0,03	0,25

Tabela 3 - Estatísticas descritivas das categorias do IDV-M (municípios de médio e grande porte).

Categorias de Informações	MUNICÍPIOS DE MÉDIO E GRANDE PORTE				
	Mínimo	Pontuação o Máxima Possível	Pontuação Máxima Observada	Média	Desvio Padrão
I - Visão geral do Município	0	16	13	5,15	2,65
II - Relação com os cidadãos	0	14	10	3,65	2,14
III - Análise do portal do município	0	14	10	4,98	2,07
IV - Contratação de serviços	0	4	2	0,22	0,62
V - Urbanismo e obras públicas	0	10	6	1,08	1,28
VI - Assistência Social	0	6	6	2,78	1,89
VII - Meio ambiente	0	14	10	2,88	2,48
VIII - Educação e Cultura	0	14	12	3,43	2,76
IX - Segurança Pública	0	4	2	0,37	0,78
X - Administração	0	8	6	1,51	1,25
XI - Saúde e Saneamento	0	8	8	2,48	1,81
XII - Transporte Urbano	0	6	6	0,98	1,46
XIII - Layout dos relatórios	0	2	2	0,62	0,93
XIV - Relatórios/ Informações Contábeis Adicionais	0	14	2	0,09	0,42

Em relação ao grupo “Análise do Portal do Município”, notou-se situação similar, uma vez que a pontuação máxima apresentada pelos municípios de pequeno porte foi de 8 (São José da Barra e Caeté), enquanto a verificada nos municípios de médio e grande porte foi de 10 (Caratinga). No item “Contratação de Serviços”, a situação se inverteu, tendo em vista que o grupo dos municípios de pequeno porte apresentou pontuação máxima superior àquela encontrada nos municípios de médio e grande porte: 3 (Carmo do Paranaíba) e 2 pontos (Lagoa Santa, Pirapora, Formiga, Itajubá, Itabira, Montes Claros e Uberlândia), respectivamente.

Nas categorias “Urbanismo e Obras Públicas” e “Assistência Social”, observou-se, na primeira, que a pontuação máxima apresentada pelo grupo dos municípios de pequeno porte foi 2 (Cambuí, Itabirito e Guaxupé), em contraste com os 6 pontos apresentados pelos municípios de médio e grande porte (Unaí e Belo Horizonte). Na segunda categoria, ambos os grupos apresentaram pontuações máximas de 6 pontos (município Guaraniésia – pequeno porte e nove municípios de médio e grande porte – Frutal, Ouro Preto, Unaí, Nova Lima, Uberaba, Ribeirão das Neves, Juiz de Fora, Uberlândia e Belo Horizonte). Em relação aos itens “Meio Ambiente” e “Educação e Cultura”, destacaram-se as pontuações máximas superiores verificadas nos municípios de médio e grande porte. Estes apresentaram pontuações de 10 (Belo Horizonte) e 12 pontos (Belo Horizonte), respectivamente. As pontuações dos municípios de pequeno porte

foram de 6 (Sabinópolis) e 8 pontos (Cordisburgo), respectivamente.

Na categoria “Segurança Pública”, ambos os grupos (municípios de pequeno porte; e municípios de médio e grande porte) apresentaram pontuações máximas de 2 pontos, sendo tal pontuação apresentada pelo município de pequeno porte Montalvânia e, no grupo de municípios de médio e grande porte, por 12 cidades. Quanto aos grupos “Administração”, “Saúde e Saneamento” e “Transporte Urbano”, verificou-se pontuações máximas superiores nos municípios de médio e grande porte. Este grupo apresentou pontuações de 6 (Belo Horizonte), 8 (Itaúna) e 6 pontos (Juiz de Fora); em contraste com as pontuações dos municípios de pequeno porte, que foram de 4 (Caeté), 5 (Visconde do Rio Branco) e 2 pontos (Carangola e Machado).

Por fim, no que se refere aos itens “Layout dos Relatórios” e “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais”, observaram-se pontuações análogas nos dois grupos considerados no estudo, de modo que a pontuação máxima observada no item “Layout dos Relatórios” (2 pontos) foi apresentada por 14 municípios de pequeno porte e por 20 municípios de médio e grande porte. Em relação à categoria “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais”, a pontuação máxima observada foi de 2, embora fosse possível atingir uma pontuação de até 14 pontos. O município de pequeno porte que divulgou informações contábeis adicionais foi Machado, que disponibilizou em seu portal eletrônico relatórios

do Controle Interno. Este mesmo relatório foi uma informação adicional disponibilizada pelos municípios de Ubá, Ibitiré e Ipatinga, pertencentes ao grupo dos municípios de médio e grande porte.

A média geral do IDV-M dos municípios de pequeno porte foi de, aproximadamente, 15 pontos; metade da média apresentada pelos municípios de médio e grande porte: cerca de 30 pontos. Os índices de ambos os grupos podem ser considerados baixos, uma vez que são inferiores a 50% da pontuação máxima possível (134). O município com a menor pontuação no grupo de pequeno porte alcançou apenas 3 pontos (Simão Pereira) e os municípios com os maiores índices atingiram 31 pontos (Machado e Caeté). Quando se consideram os municípios de médio e grande porte, a menor pontuação foi apresentada pela cidade de Manhuaçu (4) e a maior foi apresentada pelo município de Belo Horizonte, com 86 pontos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar o nível de divulgação de informações voluntárias sobre a gestão pública nos portais eletrônicos de municípios do Estado de Minas Gerais, nível este representado pelo Índice de *Disclosure* Voluntário Municipal (IDV-M). Constatou-se que o município de Belo Horizonte atendeu a mais de 64% dos itens que compõem o modelo de investigação, enquanto municípios como Simão Pereira, Baependi, Itaipé, Santa Fé de Minas, dentre outros, disponibilizaram menos de 3% das informações constantes no IDV-M, demonstrando uma desigualdade substancial entre a divulgação de informações por parte de municípios de pequeno porte e de municípios de médio e grande porte.

Observou-se, também, que os municípios de médio e grande porte apresentaram médias de pontuação superiores em 9, das 14 categorias consideradas no índice em análise. Em relação a este aspecto, Ahmed e Courtis (1999) destacam que diversos estudos têm apontado o tamanho da entidade como sendo significativamente e positivamente associado a níveis de *disclosure*,

haja vista a prerrogativa de que empresas maiores teriam maior capacidade de suportar possíveis custos decorrentes do processo de divulgação. Lanzana (2004), por exemplo, ao investigar a existência de uma relação entre o nível de *disclosure* das companhias brasileiras de capital aberto e a governança corporativa destas, verificou que, dentre outras variáveis, o tamanho da empresa apresentava uma relação positiva e significativa com nível de *disclosure*; mesmo resultado encontrado por Braga, Oliveira e Salotti (2009) ao avaliarem a influência de determinadas variáveis sobre o nível de divulgação ambiental nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras.

De forma análoga, quando se trata de entes públicos, poder-se-ia esperar, também, que municípios maiores, em termos de população, tenderiam a divulgar uma maior quantidade de informações em decorrência da pressão exercida por um elevado número de cidadãos. Ademais, municípios maiores, em termos de receitas arrecadadas, teriam melhores condições econômicas para implantar melhores portais eletrônicos e, conseqüentemente, divulgar mais informações (CRUZ, 2010).

Empiricamente, Moon (2002), ao examinar o estado de implementação do e-gov e avaliar sua eficácia por meio dos dados obtidos pela *International City/Country Management Association and Public Technology Inc.* em pesquisa realizada no ano de 2000, verificou que o tamanho do município estava positivamente associado à adoção de um *site* municipal e à longevidade do portal eletrônico. Cruz (2010), por sua vez, ao investigar as características que poderiam estar associadas à divulgação das informações acerca da gestão pública disponibilizadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros, observou a existência de uma relação positiva e significativa entre o nível de *disclosure* e, dentre outras, as variáveis: PIB *per capita* e receita orçamentária, que também podem ser consideradas *proxies* para tamanho.

Quanto aos grupos de informações analisadas no IDV-M, a categoria “Visão geral do Município” foi a que apresentou a maior média de pontuação, enquanto a menor média foi

verificada na categoria “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais”. Destaca-se, nesse contexto, a expectativa da convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), facultativa para o exercício de 2010 e obrigatória desde 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios. Desse modo, a disponibilização de informações sobre reavaliações, testes de *impairment*, depreciação, amortização e exaustão, além da divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração do Resultado Econômico, se tornou obrigatória para os municípios em 2013. Estes itens foram inseridos no grupo “Relatórios/Informações Contábeis Adicionais” do IDV-M, tendo em vista que eles, no período de realização do presente estudo, configuravam-se como evidenciações voluntárias. Este grupo, conforme já mencionado, foi a categoria com a menor média de pontuação, levando à constatação de que as entidades públicas analisadas não estavam se antecipando à obrigatoriedade da divulgação das informações anteriormente elencadas.

Apesar das limitações deste estudo, o índice de *disclosure* apresentado possibilitou, além do conhecimento da realidade das entidades públicas analisadas, obter uma visão de quais informações estas estão divulgando voluntariamente.

Considera-se que a transparência pode contribuir de forma direta para a conquista de eficiência na gestão pública, além de gerar credibilidade para os entes públicos. No entanto, conclui-se que os municípios participantes da amostra não parecem priorizar a divulgação de informações voluntárias, informações estas que, por possibilitarem uma linguagem mais acessível e inteligível aos cidadãos, poderiam exercer papel fundamental no processo de legitimação das entidades públicas.

Para pesquisas futuras, sugere-se que sejam agregados diferentes indicadores ao modelo de investigação, haja vista que o índice de *disclosure* voluntário elaborado não é um fim em si mesmo. Sugere-se, também, que o mesmo

índice considerado na pesquisa seja investigado em momento posterior, de forma que seja possível a realização de uma comparação no que diz respeito à evolução deste índice, à medida que o exercício da cidadania, expresso pelo voto, esteja mais consolidado no país.

REFERÊNCIAS

AHMED, K.; COURTIS, J. K. Associations between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports: a Meta-Analysis. **The British Accounting Review**, v. 31, n. 1, p. 35–61, mar. 1999.

AVELINO, B. C. et al. Índice de disclosure nos Estados brasileiros: uma abordagem da Teoria da Divulgação. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 8, 2011. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. 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.

BRAGA, J. P.; OLIVEIRA, J. R. S.; SALOTTI, B. M. Determinantes do Nível de Divulgação Ambiental nas Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9º, 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. CD-ROM.

BRASIL. Lei Complementar 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei Complementar 131/2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária

e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

_____. 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.

_____. Lei nº 12.527/2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

_____. Portaria nº 751/2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 25 maio 2012.

_____. Portaria nº 467/2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em: 25 maio 2012.

CRUZ, C. F. **Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros**. 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

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...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

FRANCIS, J.; KHURANA, I.; PEREIRA, R. Disclosure incentives and effects on cost of capital around the world. **The Accounting Review**, v. 80, p. 1125-1162, out. 2005.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação Contábil do Risco de Mercado por Instituições Financeiras no Brasil**. 2003. 202 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acesso em: 24 mar. 2012.

INDIP. El Índice de Transparencia de Las Diputaciones: objetivos y características básicas, 2011.

ITA. El Índice de Transparencia de los Ayuntamientos: objetivos y características básicas, 2010.

ITM – Índice de Transparência Municipal. Corporación Transparencia por Colômbia: Resultados 2008 -2009.

KONDO, S. Promovendo o Diálogo para Fortalecer a boa Governança. In: KONDO et al. **Transparência e responsabilização no setor público**: Fazendo Acontecer. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2002.

LANG, M.; LUNDHOLM, R. Voluntary disclosure and equity offerings: Reducing information asymmetry or hyping the stock. **Contemporary Accounting Research**, v. 17, p. 623-662, 2000.

LANZANA, A. P. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. 165 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e

Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

LEUZ, C.; VERRECCHIA, R. The economic consequences of increased disclosure. **Journal of Accounting Research**, v. 38, p. 91-124, jul. 1999.

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) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

LIMA, G. A. S. F de. **Utilização da Teoria da Divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras**. 2007. 118 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

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

LOPES, C. A. Os impactos da transparência governamental na efetividade dos gastos públicos e na consolidação da democracia. In: Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação, XXXII, 2009. Curitiba/PR. **Anais eletrônicos...** Curitiba: Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação, 2009. Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/nacionais/2009/resumos/R4-2191-1.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2012.

MOON, M. J. The Evolution of E-Government among Municipalities: Rhetoric or Reality? **Public Administration Review**, v. 62, n. 4, p. 424-433, jul./ago. 2002.

OECD – Organisation For Economic Co-

Operation and Development. Best Practices for Budget Transparency, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2012.

PLATT NETO, O. A. *et al.* Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PRADO, O. **Governo eletrônico e transparência**: a Publicização das Contas Públicas das Capitais Brasileiras. 2004. 182 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

ROCZANSKI, C. R. M.; TOMASI, M. Universidade Pública e Accountability. In: Congresso Consad de Gestão Pública, III, 2010. Brasília/DF. **Anais...** Brasília: Consad, 2010.

SANTANA JÚNIOR, J. J. B. **Transparência fiscal eletrônica**: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 2008. 177 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Recife.

SILVA, D. S. (Coord.). **Guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**: para aplicação nos municípios. 2 ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos, 2000. Disponível em: <www.ethos.org.br/_Unietos/Documents/lrfacil.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012.

WCAG – Web Content Accessibility Guidelines 2.0. Disponível em: <<http://www.w3.org/TR/2008/REC-WCAG20-20081211/>>. Acesso em: 12 nov. 2012.

WELCH, E. W.; WONG, W. Global Information Technology Pressure and Government Accountability: The Mediating Effect of Domestic Context on Website Openness. **Journal of**

Public Administration Research and Theory,

London, v. 11, n. 4, p. 509-538, out. 2001.

Endereço dos Autores:

Av. Antônio Carlos, 6627

Pampulha

31270-901

Belo Horizonte – Minas Gerais – Brasil