UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO GABRIEL NASCIMENTO DE ARAÚJO

UM ESTUDO SOBRE AS EVIDENCIAÇÕES CONTÁBEIS DOS GOVERNOS DO DISTRITO FEDERAL E DOS ESTADOS BRASILEIROS SOB A ÓTICA DA TEORIA DA LEGITIMIDADE E DOS CUSTOS POLÍTICOS

Recife
2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO GABRIEL NASCIMENTO DE ARAÚJO

UM ESTUDO SOBRE AS EVIDENCIAÇÕES CONTÁBEIS DOS GOVERNOS DO DISTRITO FEDERAL E DOS ESTADOS BRASILEIROS SOB A ÓTICA DA TEORIA DA LEGITIMIDADE E DOS CUSTOS POLÍTICOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis como parte dos requisitos do Mestrado em Ciências Contábeis da UFPE.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Umbelina Cravo Teixeira Lagioia

Recife
2014

Catalogação na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

A663e Araújo, João Gabriel Nascimento de
Um estudo sobre as evidenciações contábeis dos Governos do Distrito Federal e dos Estados brasileiros sob a ótica da teoria da legitimidade e dos custos políticos / João Gabriel Nascimento de Araújo. - Recife : O Autor, 2014.
59 folhas : il. 30 cm.

Orientadora: Profª. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2014.
Inclui referências e apêndices.

1. Contabilidade pública. 2. Transparência na Administração Pública. 3. Análise de valor (Controle de custo). I. Lagioia , Umbelina Cravo Teixeira (Orientadora). II. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2015 –025)

"UM ESTUDO SOBRE AS EVIDENCIAÇÕES CONTABEIS DOS GOVERNOS DO DISTRITO FEDERAL E DOS ESTADOS BRASILEIROS SOB A ÓTICA DA TEORIA DA LEGITIMIDADE E DOS CUSTOS POLÍTICOS."

João Gabriel Nascimento de Araújo

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 10 de fevereiro de 2015.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Umbelina Cravo Teixeira Lagioia(Drª.)

Examinador Interno: Aldemar Santos de Araújo (Dr.)

Examinador Externo: Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante (Dr.)

À minha família, em especial minha mãe, com muito carinho, dedico.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelo dom da vida, bem mais valioso, e por ter colocado tanta gente boa em meu caminho.

Agradeço a minha família, em especial a minha mãe, Maria Inês, a base de tudo em minha vida, por todo o carinho ao longo da vida e por terem sempre contribuído com minha educação.

A meu pai, Waldir Júnior; meus avós Genilda e João Batista (*in memorian*) e Necy e Waldir; meus tios Edmilson, Maria José e Fátima. Aos familiares – ainda que não de sangue – que também tenho muito carinho e consideração: Maria Helena e Vavá.

Aos amigos, irmãos que escolhemos. Amigos vizinhos, de escola, do inglês, do Arrudão, da graduação... E aqui prefiro não citar o nome de todos para não cometer a injustiça de deixar alguém de fora.

A todos os professores que lecionaram na Graduação do Departamento de Ciências Contábeis da UFPE, dos quais tive o prazer de ser aluno, agradeço pelas imensuráveis contribuições ao longo dos quatro anos de graduação.

Agradeço em especial ao professor Paulo Cezar Ferreira de Souza, grande incentivador profissional e meu orientador de graduação, por todo o apoio acadêmico e profissional a mim sempre dispensado.

Agradeço também a todos os professores do Mestrado em Ciências Contábeis, pelos ensinamentos e pela contribuição para o meu aprimoramento enquanto pessoa e profissional, e ao pessoal da Secretaria, os quais eu tanto aperreei: Luciano, Luciana, Neto e, especialmente, Juliana.

Agradeço em especial ao professor Aldemar de Araújo Santos e Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, examinadores que tanto contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos mestres de turmas anteriores, que tive o prazer de conviver, em especial Lucivaldo, Lívia, Augusto e o canalha dos canalhas, Francisco. Também aos da turma nova, em especial Priscilla e Marina.

Aos colegas de turma Juliana, Marcio, Omar e Tiago (amigos de turma desde a graduação). Aos também colegas de turma Maxleide, João Marcelo, Becker e Rodrigo (grandes amigos que pude fazer durante o curso), Abinair, Valter, Rosana, Alexandre, Gean, Ione e Davi. Turma melhor que essa não poderia existir.

A tia Umbelina, que além de orientadora, é um anjo. Muito obrigado mesmo por tudo, profe.

Agradeço a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo financiamento a mim concedido.

Agradeço também a você que, por algum motivo está lendo, ainda que apenas um pequeno trecho deste trabalho.

A todos, muito obrigado!

"Senhor, fazei-me instrumento de vossa paz.
Onde houver ódio, que eu leve o amor;
Onde houver ofensa, que eu leve o perdão;
Onde houver discórdia, que eu leve a união;
Onde houver dúvida, que eu leve a fé;
Onde houver erro, que eu leve a verdade;
Onde houver desespero, que eu leve a esperança;
Onde houver tristeza, que eu leve a alegria;
Onde houver trevas, que eu leve a luz.

Ó Mestre, Fazei que eu procure mais
Consolar, que ser consolado;
compreender, que ser compreendido;
amar, que ser amado.
Pois é dando que se recebe,
é perdoando que se é perdoado,
e é morrendo que se vive para a vida eterna."
(São Francisco de Assis)

"[...]
Meu jovem Professor, quem mais ensina e quem mais aprende?
O professor ou o aluno?
De quem maior responsabilidade na classe,
do professor ou do aluno?
Professor, sê um mestre. Há uma diferença sutil
entre este e aquele.
Este leciona e vai prestes a outros afazeres.
Aquele mestreia e ajuda seus discípulos.
O professor tem uma tabela a que se apega.
O mestre excede a qualquer tabela e é sempre um mestre.
Feliz é o professor que aprende ensinando.
[...]
A estrada da vida é uma reta marcada de encruzilhadas.
Caminhos certos e errados, encontros e desencontros
do começo ao fim.
Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina.
O melhor professor nem sempre é o de mais saber,
é sim aquele que, modesto, tem a faculdade de transferir
e manter o respeito e a disciplina da classe."
(Cora Coralina)

RESUMO

Amparada nos diversos trabalhos até aqui desenvolvidos, esta pesquisa se apoia na relação entre os entes públicos e a sociedade, permeando a relação que surge da necessidade que esses entes têm de prestar conta de seus atos, e da população em fiscalizar e tomar conhecimento sobre as atividades dos administradores públicos. Este estudo avança em relação aos demais uma vez que se propõe a analisar os portais de transparência de todos os Estados brasileiros e do Distrito Federal, sob uma abordagem teórica aplicada até então apenas em alguns Estados. Assim, espera-se encontrar resultados mais abrangentes e conclusivos. Este estudo teve como objetivo investigar qual a aderência, sob a ótica da Teoria da Legitimidade e da hipótese de Custos Políticos, das evidenciações contábeis compulsórias e voluntárias que os Governos dos Estados brasileiros mais o Distrito Federal disponibilizam em seu sítio eletrônico. Buscou-se avaliar a evidenciação de informação compulsória estabelecida pela legislação, mais especificamente o que determinam a Lei nº 9.755/1998 e a Lei Complementar nº 101/2000. Verificou-se também quais os tipos de evidenciações voluntárias divulgados. Verificou-se o nível de evidenciação voluntária e compulsória, tomando como critério para tal verificação a classificação apresentada por Hendriksen e Van Breda (1999), como sendo: adequada, justa e completa. Buscou-se na sequência categorizar os atributos das evidenciações compulsória e voluntária, tomando como critério para tal as características qualitativas da informação, contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1). Verificou-se também se há relação entre a quantidade e qualidade das informações divulgadas e a avaliação do governo de cada estado, tomando como base a pesquisa mais recente que é realizada trimestralmente pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), utilizando teste Exato de Fisher e Qui-quadrado. Por fim, buscou-se verificar a Legitimidade e os Custos Políticos dos Governos Estaduais e do Distrito Federal, por meio da observação dos resultados obtidos nas etapas anteriores. A sessão referencial teórico foi dividida em quatro tópicos. No primeiro foi abordada à teoria norteadora deste trabalho, a teoria da legitimidade, bem como a hipótese dos custos políticos. Na sequência foi abordado um tópico sobre as evidenciações compulsórias e voluntárias em entidades públicas, bem como foi explicada a opção escolhida para analisar os níveis de evidenciação neste trabalho. No terceiro tópico apresentou-se as características qualitativas da informação contábil, que também será utilizada na análise deste estudo. Ao final, foi apresentada uma seção de estudos anteriores sobre esta temática. Concluiu-se que a maioria dos Governos Estaduais e do Distrito Federal não se sentem potencialmente ameaçados em sua legitimidade perante a sociedade e, uma vez não se sentindo potencialmente ameaçados, deduz-se que não consideram o aumento do nível e qualidade da evidenciação como elementos essenciais para a manutenção da legitimidade. Assim, depreende-se que tais Estados consideram o custo político do aumento dos níveis e qualidade das evidenciações frente à perda da legitimidade.

Palavras-chave: Evidenciação contábil; Portais de transparência; Teoria da Legitimidade; Hipótese de custos políticos.

ABSTRACT

Supported by several studies developed, this research relies on the relationship between public entities and society, permeating the relationship that arises from the need that these entities have to give an account of their actions, and monitor population and learn about activities of public managers. This study advances in relation to others since it aims at analyzing the portals of transparency of all Brazilian states and the Federal District, under a theoretical approach discussed only in some states. Thus, it is expected to find the most comprehensive and conclusive results. This study aimed to investigate the grip, from the perspective of Legitimacy Theory and Political Costs hypothesis, the compulsory and voluntary accounting disclosures by the governments of states plus the Federal District make available on its website. We sought to evaluate the compulsory disclosure of information established by legislation, specifically determining the Law No. 9,755 / 1998 and Supplementary Law No. 101/2000. There was also what types of voluntary disclosures disclosed. Found that the level of voluntary and mandatory disclosure, taking as a criterion for classification of such verification by Hendriksen and Van Breda (1999), as: adequate, just and complete. We sought to further categorize the attributes of mandatory and voluntary disclosures, taking as a basis for this qualitative characteristics of information contained in Statement Conceptual Basic (R1). It was also found that there is relationship between the quantity and quality of disclosed information and the evaluation of the government in each state, based on the latest research that is conducted quarterly by the National Confederation of Industry (CNI), using Fisher's exact test and chi-square. Finally, we sought to verify the Legitimacy and Political Costs of State Governments and the Federal District, through observation of results obtained in the previous steps. The theoretical framework session was divided into four topics. The first was addressed to the guiding theory of this paper, the theory of legitimacy, and the political cost hypothesis. Following a topic was addressed on the compulsory and voluntary disclosures for public entities as well as was explained chosen to analyze the levels of disclosure in this work option. In the third topic presented the qualitative characteristics of accounting information, which will also be used in the analysis of this study. Finally, a section of previous studies on this topic was presented. It was concluded that most of the State Governments and the Federal District do not feel potentially threatened in its legitimacy in society, and once not feeling potentially threatened, do not consider increasing the level and quality of disclosure as essential to the maintenance of legitimacy. Thus, it appears that these states consider the political cost of increased levels and quality of disclosures compared with the loss of legitimacy.

Keywords: Accounting Disclosure; Portals of transparency; Legitimacy Theory; Political costs hypothesis.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Acre
AL	Alagoas
AP	Amapá
AM	Amazonas
BA	Bahia
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CE	Ceará
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DF	Distrito Federal
ES	Espírito Santo
GO	Goiás
IBOPE	Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística
IPC	Índice de Preços ao consumidor
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MA	Maranhão
MT	Mato Grosso
MS	Mato Grosso do Sul
MG	Minas Gerais
NBCT	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
PA	Pará
PB	Paraíba
PE	Pernambuco
PPA	Plano Plurianual
PR	Paraná
PI	Piauí
PIB	Produto Interno Bruto
RJ	Rio de Janeiro
RN	Rio Grande do Norte
RS	Rio Grande do Sul
RO	Rondônia
RR	Roraima
RREO	Relatório Resumido Execução Orçamentária
SC	Santa Catarina
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SP	São Paulo
SPSS	*Statistical Package for the Social Sciences*
SE	Sergipe
TO	Tocantins

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Publicações compulsórias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios 21

Quadro 2 – Resumo das evidenciações compulsórias..... 22

Quadro 3 – Níveis de evidenciação..... 22

Quadro 4 – Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis..... 24

Quadro 5 – Resumo dos estudos anteriores 26

Quadro 6 – Resumo da metodologia..... 35

Quadro 7 – Endereços dos portais de transparência dos Estados e Distrito Federal..... 37

Quadro 8 – Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal – Parte 1.38

Quadro 9 – Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal – Parte 2.39

Quadro 10 – Evidenciações contábeis voluntárias dos Estados e Distrito Federal. 41

Quadro 11 - Níveis de evidenciação da informação contábil 43

Quadro 12 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Norte .. 45

Quadro 13 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Centro-Oeste, Sudeste e Sul 46

Quadro 14 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Nordeste 47

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação dos Estados conforme nível das evidenciações. 49
Tabela 2 – Avaliação dos governos estaduais. 50

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 – Resumo da verificação do nível de evidenciação. 30
Figura 2 – Resumo da análise das características qualitativas das informações. 32

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA 14
1.2 OBJETIVOS 15
1.2.1 OBJETIVO GERAL 15
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS 15
1.3 JUSTIFICATIVA 16
1.4 DELIMITAÇÃO 16
2. REFERENCIAL TEÓRICO 17
2.1 TEORIA DA LEGITIMIDADE E HIPÓTESE DOS CUSTOS POLÍTICOS 17
2.2 EVIDENCIAÇÃO EM ENTIDADES PÚBLICAS 19
2.2.1 *OS NÍVEIS DE EVIDÊNCIAÇÃO DE HENDRIKSEN E VAN BREDA* 22
3.3 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS EVIDENCIAÇÕES CONTÁBEIS 23
3.4 ESTUDOS ANTERIORES 24
3. METODOLOGIA 28
3.1 A ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO COMPULSÓRIA 28
3.2 A ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO VOLUNTÁRIA 29
3.3 VERIFICAÇÃO DO NÍVEL DAS EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS E VOLUNTÁRIAS 29
3.4 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS INFORMAÇÕES 31
3.5 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DIVULGAÇÃO E SATISFAÇÃO DA POPULAÇÃO 32
3.6 A VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE OU DOS CUSTOS POLÍTICOS 33
3.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA 34
3.8 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA 35
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS 36
4.1 SÍTIOS DOS ESTADOS PESQUISADOS 36
4.2 EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS 37
4.3 EVIDENCIAÇÕES VOLUNTÁRIAS 40
4.4 ANÁLISE DOS NÍVEIS DAS EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS E VOLUNTÁRIAS 42
4.5 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS EVIDENCIAÇÕES 44
4.5.1 COMPREENSIBILIDADE E RELEVÂNCIA 44
4.5.2 *FIDEDIGNIDADE, COMPARABILIDADE E TEMPESTIVIDADE* 45
4.6 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DIVULGAÇÃO E SATISFAÇÃO DA POPULAÇÃO 48
4.7 VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE OU DOS CUSTOS POLÍTICOS 51
5. CONCLUSÃO 53
REFERÊNCIAS 55
APÊNDICES 58

1. INTRODUÇÃO

A divulgação da informação contábil, conforme a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro divulgada pelo CPC (2011), deve ser capaz de evidenciar os eventos de caráter patrimonial, econômico e financeiro, de forma que atenda as necessidades comuns dos seus usuários.

De acordo com Dantas, Zendersky e Niyama (2004), evidenciação não implica somente em divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Os autores destacam também que, para alcançar a transparência pretendida com a evidenciação, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos.

É nesse contexto que a Teoria da Legitimidade se insere na contabilidade, mais especificamente na evidenciação contábil, uma vez que, conforme Dias Filho (2009), a legitimidade se baseia na concepção de que existe um contrato social entre a entidade e a sociedade onde uma das formas de demonstrar o cumprimento de tal contrato é através das demonstrações contábeis.

As entidades, principalmente aquelas que atuam em setores sensíveis a questões políticas, incorrem muitas vezes em Custos Políticos, os quais são definidos por Watts e Zimmerman (1978), como aqueles decorrentes de questões contratuais, de lobbies e/ou provenientes de algum tipo de regulação.

Dessa forma, segundo Beuren e Söthe (2009), quando a entidade não realiza as suas atividades em conformidade com o que a sociedade espera, em especial aquelas mais sensíveis a questões políticas, como é o caso do setor público, torna-se necessária a ampliação dos níveis de evidenciação, acarretando no aumento dos custos políticos. Assim, por meio da inclusão de informações sociais nos relatórios anuais, os gestores procuram evitar a intervenção política.

Nesse sentido, a busca de transparência nos atos da administração com destaque para o acompanhamento da elaboração, execução e prestação de contas do orçamento está sendo gradativamente implementada no país, inclusive com iniciativas de regulação própria por parte de diversos municípios (MATIAS-PEREIRA, 2006).

Além disso, já vigoram dispositivos legais que obrigam as entidades públicas a divulgar relatórios periódicos com os resultados da aplicação dos recursos públicos previstos nos instrumentos orçamentários, que tem por objetivo promover o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos e responsabilizar os gestores, em caso de descumprimento dos dispositivos (CRUZ, SILVA e SANTOS, 2009).

Para esse acompanhamento por parte da sociedade, atualmente, um recurso de grande auxílio é a rede mundial de computadores (internet), devido aos avanços tecnológicos nesse meio de comunicação (SLOMSKI, 2005; OLIVEIRA E MARTINEZ, 2005). No Brasil, tal forma de fiscalização já é permitido e obrigado por dispositivo legal, através principalmente da Lei de Responsabilidade Fiscal, que se tenha acesso a informações sobre os atos da administração pública.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Conforme Avelino, Colauto e Cunha (2010, p.3):

> A evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas ajuda os cidadãos a obterem informações sobre as entidades quanto aos resultados e desempenhos obtidos pelos projetos e programas implementados, de modo a garantir não só a sustentabilidade financeira, como também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos.

De tal forma, amparada nos diversos trabalhos até aqui desenvolvidos, esta pesquisa se apoia na relação entre os entes públicos e a sociedade, permeando a relação que surge da necessidade que esses entes têm de prestar conta de seus atos, e da população em fiscalizar e tomar conhecimento sobre as atividades dos administradores públicos.

Este estudo avança em relação aos demais uma vez que se propõe a analisar os portais de transparência de todos os Estados brasileiros e do Distrito Federal, sob uma abordagem teórica abordada até então apenas em alguns Estados. Assim, espera-se encontrar resultados mais abrangentes e conclusivos.

Diante do exposto este estudo busca investigar: **qual o nível, sob a ótica da Teoria da Legitimidade e da hipótese de Custos Políticos, das evidenciações contábeis compulsórias e voluntárias que os Governos Estaduais e do Distrito Federal disponibilizam em seus sítios eletrônicos?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Investigar qual o nível, sob a ótica da Teoria da Legitimidade e da hipótese de Custos Políticos, das evidenciações contábeis compulsórias e voluntárias que os Governos Estaduais e do Distrito Federal disponibilizam em seus sítios eletrônicos.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para a execução do objetivo geral bem como para responder à pergunta proposta, os seguintes objetivos específicos são propostos:

- Procurar na rede mundial de computadores (*internet*) os sítios eletrônicos dos Governos Estaduais bem como do Distrito Federal;

- Avaliar a evidenciação de informação compulsória estabelecida pela legislação, mais especificamente o que determinam a Lei nº 9.755/1998 e a Lei Complementar nº 101/2000, se as mesmas estão sendo disponibilizadas conforme as exigências desses dispositivos legais;

- Verificar o nível de evidenciação voluntária, tomando como critério para tal verificação a classificação apresentada por Hendriksen e Van Breda (1999) de adequada, justa e completa;

- Categorizar os atributos das evidenciações compulsória e voluntária, tomando como critério para tal as características qualitativas da informação, contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

- Verificar a existência da Legitimidade e dos Custos Políticos dos Governos Estaduais bem como do Distrito Federal, observando, através das etapas anteriores se os gestores estão mais preocupados em se legitimar perante a sociedade ou evitar a hipótese dos custos políticos decorrentes da divulgação de muita informação.

1.3 JUSTIFICATIVA

A pesquisa justifica-se, pois analisará elementos relevantes, tais como: a avaliação do cumprimento da legislação pelos órgãos públicos referentes às publicações contábeis compulsórias em seus sítios eletrônicos, as possíveis evidenciações voluntárias e o custo político para a manutenção da legitimidade dos atos do gestor público.

Foi escolhida a análise dos sítios por levar em consideração a ampliação nos níveis de acesso da sociedade a esse tipo de mídia. Sendo, atualmente, a internet uma das formas mais ágeis de se pesquisar por quaisquer tipos de informação.

Outro ponto em que se justifica a pesquisa é o fato de, apesar de haver boa quantidade de pesquisas sobre Teoria da Legitimidade e custos políticos, grande parte se concentra no âmbito privado, sendo o setor publico pouco explorado. E, dentre pesquisas de destaque na esfera pública, há apenas estudos de dimensão estadual, como o de Avelino, Colauto e Cunha (2010), e de dimensão regional, no caso da pesquisa de Beuren e Söthe (2009).

Desta forma, apesar de ser relevante a avaliação das evidenciações contábeis na esfera pública, carece de estudo mais abrangente essa temática, daí se justifica a presente pesquisa por se propor a analisar informações que afetam a população brasileira como um todo, podendo-se depreender resultados que mostrem as semelhanças e diferenças quanto aos estados dentro da mesma região, quanto as cinco regiões, bem como a nível nacional.

1.4 DELIMITAÇÃO

A pesquisa foi realizada durante os anos de 2013 e 2014. O estudo se limita a identificar os níveis e qualidade das evidenciações contábeis do Distrito Federal, bem como dos 26 Estados brasileiros, não se preocupando em identificar e comprovar os eventos que diferenciam os estados ou que limitam a apresentação das evidenciações.

Outra limitação do estudo está na ausência de entrevistas com os gestores públicos desses estados bem como com os usuários e usuários em potencial dos portais, ou seja, a análise de conteúdo da informação ficará restrita às páginas eletrônicas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção está dividida em quatro tópicos. No primeiro será abordada a teoria norteadora deste trabalho, a Teoria da Legitimidade, bem como a hipótese dos Custos Políticos. Optou-se por apresenta-las em tópico único para facilitar a compreensão da relação entre ambas. Na sequência será abordado um tópico sobre as evidenciações compulsórias e voluntárias em entidades públicas, bem como será explicada a opção escolhida para analisar os níveis de evidenciação neste trabalho. No terceiro tópico apresenta-se as características qualitativas da informação contábil, que também será utilizada na análise deste estudo. Ao final, é apresentada uma seção de estudos anteriores sobre esta temática.

2.1 TEORIA DA LEGITIMIDADE E HIPÓTESE DOS CUSTOS POLÍTICOS

Sob a perspectiva da existência de um contrato entre as organizações e a sociedade, considera-se que as entidades estão sempre procurando desenvolver suas atividades de acordo com os parâmetros sociais, de modo a estabelecer congruência entre suas atividades e as expectativas da sociedade.

Assim, as organizações se legitimam na medida em que alinham suas práticas com normas e padrões comportamentais defendidos no ambiente em que atuam (DIAS FILHO, 2009; O'DONOVAN 2002). Esses contratos existentes entre as organizações e a sociedade fornecem uma visão geral do conceito de contrato social pelo qual as instituições operam na sociedade. O contrato pode ser expresso ou implícito, pelo que a sua sobrevivência e crescimento são baseados em: (i) a entrega de alguns fins socialmente desejáveis para a sociedade em geral; e (ii) a distribuição de benefícios econômicos, sociais ou políticos de grupos da qual deriva seu poder. (SHOCKER; SETHI, 1973)

Boff (2007) afirma que uma entidade quando passa a fazer parte de um novo ambiente tem a opção de aceitar e adequar-se aos padrões já definidos e legitimados, diminuindo o risco de sua não aceitação pelas demais organizações e indivíduos, ou então, estabelece seus próprios padrões. Ao tomar essa postura, a entidade manifesta-se de maneira indiferente aos padrões e regras já estabelecidos no ambiente, porém, ela poderia colocar em risco sua legitimidade, visto que apresenta discrepância de comportamento em relação ao ambiente em que atua.

Zimmerman e Zeitz (2002) entendem que a Legitimidade é concedida a uma organização por interessados externos que endossam a dignidade da visão ou objetivos da organização e sua competência para funcionar de forma eficiente para alcançar os objetivos designados. Segundo Marens e Wicks (1999), a Legitimidade pode ser discutida em cada nível de uma população, e por se tratar de um conceito amplo, pode abranger a avaliação geral de uma empresa e de suas atividades por seus *stakeholders*.

Como estratégias de legitimação, a organização pode adaptar sua produção, objetivos e métodos de funcionamento em conformidade com as definições vigentes de legitimidade, bem como, através da comunicação, alterar a definição de legitimidade do meio em que atua para que esteja em conformidade com as práticas atuais da organização, produção e valores. A organização pode também tentar por meio da comunicação se identificar com símbolos, valores ou instituições que têm uma forte base de legitimidade. (DOWLING; PFEFFER, 1975).

Para Neu, Warsame e Pedwell (1998), empresas bem legitimadas no ambiente em que operam conseguem superar obstáculos mais facilmente, evitando os custos decorrentes, garantindo maior regularidade e conseguindo maior apoio. Assim, Dias Filho (2009) coloca que é uma estratégia da empresa o esforço para se legitimar, de forma que continuem operando ao menor custo possível os recursos necessários e cumprindo seus objetivos.

Além disso, a entidade pode procurar: educar e informar os seus usuários sobre reais mudanças no desempenho da organização e atividades; mudar as percepções dos seus usuários, mas não mudar seu comportamento real; manipular a percepção, desviando a atenção da questão de preocupação para outros assuntos relacionados através de um apelo para, por exemplo, os símbolos emotivos; ou procurar mudar as expectativas externas de seu desempenho. (GRAY, KOUHY e LAVERS, 1995).

A hipótese de custos políticos, de Watts e Zimmerman (1978), presume, conforme Pagliarussi et al (2011) que empresas inseridas em setores sensíveis a questões políticas tais como as do setor de serviços públicos estão sujeitas a custos políticos, que são aqueles decorrentes de relações contratuais, de lobbies e/ou de regulação, potencialmente elevados. Assim, essas empresas se sentem motivadas a reduzir sua exposição pública, visando com isso reduzir seus custos políticos e, utilizando como meios para atingir tal objetivo os modos e a quantidade de divulgação de suas informações.

A mensuração de tais custos é difícil, principalmente se observada no curto prazo, uma vez que, dificilmente aparecem isolados, estando associados muitas vezes a aspectos como impostos, regulamentos e custos contábeis (CAHAN, 1992). Entretanto, mesmo no curto prazo, a linguagem contábil tem influência tanto na argumentação e justificação dos resultados negativos, bem como da explicação de resultados positivos (AERTS, 1994).

Isso ocorre porque a linguagem contábil possui aspectos pragmáticos, como racionalidade, objetividade e neutralidade, que impõem uma autoridade institucional legitimadora nas explanações das ações, eventos e resultados da firma (AERTS, 1994; PAGLIARUSSI et al, 2011)

Dessa forma, Beuren e Söthe (2009) colocam que organizações, especialmente aquelas com Custos Políticos potencialmente elevados, quando se sentem ameaçadas, necessitam e procuram ampliar as evidenciações compulsórias e voluntárias, recuperando ou diminuindo a possibilidade de perda da legitimidade.

Portanto, de acordo com Silva e Sancovschi (2006), a Teoria da Legitimidade e a hipótese do Custo Político auxiliam na explicação do aumento da evidenciação social, principalmente quando existe um ambiente de pressão pública nos campos social e ambiental. Sob esta perspectiva, afirmam Beuren e Söthe (2009), que, de idêntica forma, os entes públicos estão sendo constantemente fiscalizados pela sociedade e, consequentemente, precisam estar atentos tanto nos custos políticos quanto na legitimidade de seus atos.

2.2 EVIDENCIAÇÃO EM ENTIDADES PÚBLICAS

Nas entidades públicas, a evidenciação compulsória é estabelecida inicialmente pela Lei 4.320/1964 nos art. 2º e 89, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A primeira iniciativa legal no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na Internet surgiu com a Lei 9.755/1998, que menciona a necessidade da criação de *homepage* pelo Tribunal de Contas da União, com o título “contas públicas” (www.contaspublicas.gov.br), para a divulgação das evidenciações compulsórias de natureza orçamentária e financeira (AVELINO; COLAUTO E CUNHA, 2010).

Afirmam Avelino, Colauto e Cunha (2010) que a “divulgação de informações na Internet, portanto, é uma opção de política de gestão que garante a transparência dos atos dos entes públicos, o que transcende a simples obrigação legal”. Nesse contexto, Goulart (2003) coloca que as entidades não devem restringir a sua divulgação às informações requeridas em lei. Ao contrário, devem divulgar outras informações que colaborem para que o público constitua uma visão correta sobre a realidade empresarial.

Posteriormente, a publicação da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) contribuiu significativamente para aumentar a exigência de transparência no âmbito das entidades públicas ao determinar quais são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Conforme seu Art. 48 devem ser divulgados: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

Ainda no esforço para conferir maior transparência à gestão pública, a Lei Complementar 131/2009 acrescentou dispositivos à Lei 101/2000. Uma modificação importante foi o acréscimo da sanção para o ente federativo que não disponibilizar as informações. Tal sanção está prevista no Art. 23 da LRF, em seu parágrafo 3º, inciso I, e impede o ente de receber transferências voluntárias, enquanto não atender os prazos para divulgação das informações (AVELINO; COLAUTO E CUNHA, 2010).

Os critérios para a divulgação das informações a serem publicadas foram normatizados na Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União nº 28/1999. No Quadro 1 são apresentadas as informações que devem ser disponibilizadas pelos órgãos públicos estaduais por meio da rede mundial de computadores de acordo com a Lei nº 9.755/1998.

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

Descrição da Informação	Fundamento Legal	Prazo para Publicação
Os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.	Caput do art. 162 da Constituição Federal.	Último dia do segundo mês subsequente ao da arrecadação
Os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (R.R.E.O.)	§ 3o do art. 165 da Constituição Federal.	Sessenta dias após o encerramento de cada bimestre
• Os orçamentos do exercício; e • Os respectivos balanços do exercício anterior.	Art. 112 da Lei no 4.320, de 1964.	• 31 de maio; • 31 de julho de cada ano.
• Os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos; e • As comunicações ratificadas pela autoridade superior.	Caput do art. 26, parágrafo únicodo art. 61, § 3o do art. 62, arts. 116, 117, 119, 123 e 124 da Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993.	• Quinto dia útil do segundo mês seguinte ao da assinatura do contrato ou de seu aditivo; • Trigésimo dia de sua ocorrência.
As relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta.	Art. 16 da Lei no 8.666, de 1993.	Até o último dia do segundo mês seguinte àquele a que se referir.
Balanço consolidado das contas, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.	Art. 111 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964.	• Balanço consolidado: último dia do terceiro mês do segundo semestre imediato àquele a que se referir; • Quadro baseado nos orçamentos: último dia do primeiro mês do segundo semestre do próprio exercício.

Fonte: Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010) com base no art. 1 º da Lei nº 9.755/1998.

Posteriormente a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu em seu art. 48 os instrumentos da transparência da gestão pública:

> São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O quadro 2 apresenta, de forma resumida, quais são as evidenciações compulsórias que devem constar nos portais de transparência, e as respectivas leis que as exigem.

Quadro 2 – Resumo das evidenciações compulsórias.

Evidenciações Compulsórias
Arrecadações (Lei nº 9.755/1998)
Relatório Resumido de Execução Orçamentária (Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000)
Balanços (Lei nº 9.755/1998)
Contratos, aditivos e suas ratificações (Lei nº 9.755/1998)
Relações das compras (Lei nº 9.755/1998)
Plano Plurianual (LRF – LC nº 101/2000)
Orçamento Anual (LRF – LC nº 101/2000 e Lei nº 9.755/1998)
Lei de Diretrizes Anual (LRF – LC nº 101/2000)
Prestação de Contas e Parecer Prévio (LRF – LC nº 101/2000)
Relatório de Gestão Fiscal (LRF – LC nº 101/2000)

Fonte: Elaboração própria.

2.2.1 *OS NÍVEIS DE EVIDENCIAÇÃO DE HENDRIKSEN E VAN BREDA*

No tocante ao nível de evidenciação, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) descrevem que "o nível de divulgação também depende do padrão considerado mais desejável. Três conceitos de divulgação são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa".

Semelhante critério de avaliação do nível de divulgação foi realizado por Beuren e Söthe (2009) e Avelino. Colauto e Cunha (2010). O quadro 3 sintetiza os conceitos e suas definições.

Quadro 3 – Níveis de evidenciação.

Nível	**Definição**
Adequada	Divulgação mínima necessária para que as informações possam ser compreendidas por seus usuários
Justa	Trata igualmente seus leitores em potencial
Completa	Apresenta todo tipo de informação relevante

Fonte: Elaboração própria com base em Hendriksen e Van Breda (1999).

Para esse estudo as três formas de divulgação são consideradas aplicáveis, uma vez que, a legislação determina a apresentação mínima das informações contábeis (nível de evidenciação adequada). Tais divulgações, tanto voluntárias quanto obrigatórias, devem ser apresentadas de forma padronizada para tratar igualmente todos os usuários da informação (nível de evidenciação justa). Não obstante, a legislação não inibe a divulgação de informações adicionais que os gestores públicos julgarem relevantes (nível de evidenciação completa).

É relevante, portanto, conforme salientam Beuren e Söthe (2009), que o gestor público avalie as informações a serem divulgadas, tanto as quantitativas, quanto as qualitativas, especialmente pelo caráter social que estas apresentam, além de receberem níveis diferenciados de avaliação.

2.3 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS EVIDENCIAÇÕES CONTÁBEIS

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) criado por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/05, com o objetivo de emissão de pronunciamentos contábeis para a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, em seu Pronunciamento Conceitual Básico (R1), oficializado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 875/2011 e pela Resolução do CFC nº 1.374/2011, dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Este pronunciamento, conforme Beuren e Söthe (2009), pode ser aplicável às entidades públicas e privadas, estabelecendo que as demonstrações contábeis devam atender às necessidades dos seus usuários.

Por meio deste Pronunciamento, o CPC (2011) apresenta as características qualitativas das Demonstrações Contábeis. Segundo Iudícibus et al. (2010, p 37) essas características são "atributos que tornam as demonstrações úteis para os usuários".

Tais características são separadas em fundamentais e de melhoria. As fundamentais são Relevância e Fidedignidade, enquanto que as de melhoria são Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade. No Quadro 4 são apresentados os principais conceitos das características.

Quadro 4 – Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis.

Características Qualitativas	Conceitos
Relevância	• É aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. • A materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular.
Fidedignidade	• Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.
Comparabilidade	• a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.
Verificabilidade	• Significa que diferentes observadores, cônscios e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.
Tempestividade	• Significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.
Compreensibilidade	• Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-la compreensível.

Fonte: Adaptado de CPC (2011).

Nesse sentido, afirma Iudícibus et al. (2010) que é preciso que haja, na prática, um equilíbrio entre essas características, com finalidade de satisfazer os objetivos das Demonstrações Contábeis. Cabendo, portanto, um julgamento profissional que difere em cada caso específico.

Outro ponto a ser observado, conforme o CPC (2011) é a relação entre os custos e os benefícios da evidenciação. Nesse sentido, diferenças podem ocorrer em decorrência do tamanho das entidades, das necessidades de seus usuários ou de outros fatores.

Neste trabalho serão levados em conta cinco das seis características, não sendo analisada a característica de verificabilidade devido a não viabilidade desta para as limitações de análise propostas nesse estudo, que se limita apenas aos sítios eletrônicos.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

A busca das entidades pela legitimidade e pela redução dos custos políticos tem sido discutida em vários estudos ao longo dos últimos anos, dentre os quais, destacam os trabalhos de Patten e Trompeter (2003), Frey e Frey (2004), Silva e Sancovschi (2006) e Bispo *et al.* (2007) que avaliam a temática no âmbito do setor privado.

No setor público, na mesma temática, são relevantes os trabalhos de Platt Neto, Cruz e Vieira (2007), que analisam a teoria da legitimidade e a hipótese de custos políticos em universidades brasileiras e Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010) que abordam a temática em questão, respectivamente, quanto aos governos estados do Sudeste e as principais cidades do Estado de Minas Gerais, buscando verificar se tais governos buscavam se legitimar através de suas evidenciações compulsórias e voluntárias, bem como se consideravam a questão dos custos políticos atrelados a tais evidenciações.

Ainda em transparência pública de informações também tem sido diversos os trabalhos. Akutsu e Pinho (2002), Lock (2003), Pinho (2006), Oliveira, Silva e Morais (2008), Santana Júnior (2008), Cruz, Silva e Santos (2009), entre outros.

No Quadro 5 está apresentado um resumo com informações sobre esses estudos anteriores: seus autores, objetivos e principais resultados.

Quadro 5 – Resumo dos estudos anteriores.

Autores	Objetivo	Resultados
Patten e Trompeter (2003)	Analisaram a relação entre os níveis de evidenciação ambiental e o gerenciamento de lucros no contexto da resposta da indústria química a um acidente ocorrido em 1984.	Os resultados apontaram que a gestão corporativa usa divulgação ambiental como uma ferramenta para reduzir a probabilidade de ações de políticas públicas que estão sendo tomadas contra a empresa.
Frey e Frey (2004) e Silva e Sancovschi (2006)	investigaram a forma como empresas brasileiras com alto custo político, respectivamente a Souza Cruz S.A. e a Petróleo Brasileiro S.A., utilizaram a evidenciação voluntária de informações sociais em seus relatórios anuais, no período de 1993 a 2002, para encaminhar questões negativas relacionadas com seus produtos, frente a uma possível ameaça ou perda de legitimidade.	Os resultados evidenciaram que os administradores da empresa analisada adotam determinados padrões quanto à forma e ao conteúdo da evidenciação de informações sociais nos relatórios anuais como parte de um processo de recuperação da sua legitimidade.
Platt Neto, Cruz e Vieira (2007)	Analisar a teoria da legitimidade e a hipótese de custos políticos em universidades brasileiras	Os resultados evidenciaram que a evidenciação de informações contábeis nas páginas eletrônicas não atendem completamente seus objetivos.
Bispo et al. (2007)	Discutir a relação entre carga tributária, os setores econômicos, os tamanhos das empresas brasileiras e o custo político do enquadramento da empresa nestes ambientes.	Os resultados evidenciaram que existem diferenças significativas de cargas tributárias entre os diversos setores econômicos e entre os diversos tamanhos de empresas.
Akutsu e Pinho (2002) e Pinho (2006)	Investigar a presença de accountability analisando portais de nove estados e municípios.	Os resultados evidenciaram que, embora haja avanços, as informações ainda estão distantes do ideal.
Lock (2003) e Souza et al (2008)	Investigar se alguns municípios estão cumprindo as exigências legais para divulgação de informações em seus portais.	Os resultados evidenciaram que os municípios subutilizam a internet para evidenciar informações contábeis e financeiras.
Oliveira, Silva e Morais (2008), Santana Júnior (2008) e Cruz, Silva e Santos (2009)	Testar correlações de índices sociais e econômicos com os níveis dos portais de transparência.	Os resultados da pesquisa mostram que existe correlação significativa e positiva entre a maioria dos índices analisados.
Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010)	Investigar a evidenciação de informações contábeis sob a ótica da legitimidade e dos custos políticos.	Resultados que indicavam a não preocupação dos governos analisados em se legitimar perante a sociedade, bem como com a hipótese de custos políticos atrelados a divulgação das informações contábeis.

Fonte: Elaboração própria

Este estudo avança em relação aos demais uma vez que se propõe a analisar os portais de transparência de todos os Estados brasileiros e do Distrito Federal, sob uma abordagem teórica abordada até então apenas em alguns Estados. Assim, espera-se encontrar resultados mais conclusivos.

3. METODOLOGIA

Para esta pesquisa, utilizou-se metodologia similar as de Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010).

Ressalta-se que, uma vez que se trata de um trabalho predominantemente qualitativo, este estudo envolve-se em certo caráter de subjetivismo quanto a algumas escolhas metodológicas, sendo, entretanto, característica inerente a trabalhos desta natureza (GREENBAUM, 1998)

3.1 A ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO COMPULSÓRIA

A primeira etapa da pesquisa consistiu em procurar na rede mundial de computadores (internet) os sítios eletrônicos dos Governos Estaduais e do Distrito Federal.

Nesta etapa, buscou-se avaliar a evidenciação da informação compulsória estabelecida pela legislação, mais especificamente o que determinam a Lei nº 9.755/1998 e a Lei Complementar nº 101/2000.

As referidas legislações exigem que nos sítios eletrônicos dos Governos Estaduais e do Distrito Federal estejam disponíveis as seguintes informações:

a) Arrecadações
b) Relatório Resumido de Execução Orçamentária;
c) Balanços;
d) Contratos, aditivos e suas ratificações;
e) Relações das compras;
f) Plano Plurianual;
g) Orçamento Anual;
h) Lei de Diretrizes Anual;
i) Prestação de Contas e Parecer Prévio;
j) Relatório de Gestão Fiscal

Para esta etapa da pesquisa, a resposta foi “Sim” (a informação é divulgada) ou “Não” (a informação não é divulgada).

3.2 A ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO VOLUNTÁRIA

Esta fase da análise referiu-se à identificação dos tipos de informações voluntárias evidenciadas em cada um dos sítios.

Para tanto, foram elencadas todas as informações divulgadas que vão além do que é obrigado pelos instrumentos legais.

3.3 VERIFICAÇÃO DO NÍVEL DAS EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS E VOLUNTÁRIAS

Nesta etapa, foi verificado o nível de evidenciação voluntária e compulsória, tomando como critério para tal verificação a classificação apresentada por Hendriksen e Van Breda (1999), como sendo: adequada, justa e completa.

Consoante os critérios estabelecidos por Hendriksen e Van Breda (1999), a informação adequada é aquela que é divulgada em um volume mínimo para que as demonstrações não sejam enganadoras. Para fins deste trabalho, a informação foi considerada adequada quando observado que os estados divulgam em seus portais pelo menos as evidenciações exigidas por Lei.

Para o nível de adequada, as respostas foram classificadas como “Satisfaz” (quando são divulgas todas as evidenciações compulsórias), “Satisfaz Parcialmente” (quando são divulgados ao menos metade das evidenciações compulsórias) ou “Não Satisfaz” (quando são divulgados menos da metade as evidenciações compulsórias).

O critério de adequado não será aplicado às evidenciações voluntárias, uma vez que, pela sua natureza não obrigatória, extrapolam o limite de divulgação mínima.

Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a informação foi considerada como Justa quando tratar igualmente seus leitores em potencial. Para fins deste trabalho, a informação foi considerada Justa quando disponibilizada de forma concomitante e compreensível a seus usuários e potenciais usuários.

Para o nível de justa, as respostas foram classificadas como “Satisfaz” (quando são divulgas as evidenciações de forma clara e compreensível), “Satisfaz Parcialmente” (quando

são divulgas as evidenciações, ainda que de forma não muito clara ou acessível) ou "Não Satisfaz" (quando são divulgados ou quando são divulgas poucas evidenciações).

Por último, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a informação foi considerada como Completa quando apresentar todo tipo de informação relevante. Para fins deste trabalho, a informação foi considerada Completa quando divulgadas em grande quantidade, tanto de informações analíticas quanto de sintéticas (para efeito de delimitação do que seja grande quantidade, será considerada proporcional à quantidade de informações exigidas pelos dispositivos legais).

Nesta etapa, as respostas foram classificadas como "Satisfaz" (quando são divulgas boa quantidade de evidenciações voluntárias analíticas e sintéticas), "Satisfaz Parcialmente" (quando são divulgas poucas evidenciações voluntárias, ou apenas evidenciações sintéticas) ou "Não Satisfaz" (quando não são divulgas evidenciações compulsórias).

Esse nível de evidenciação não se aplica as evidenciações compulsórias, uma vez que elas já compõem o limite mínimo de informação a ser evidenciada (Figura 1).

Figura 1 – Resumo da verificação do nível de evidenciação.

Fonte: Elaboração própria

3.4 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS INFORMAÇÕES

Nesta etapa, buscou-se categorizar os atributos das evidenciações compulsória e voluntária, tomando como critério para tal as características qualitativas da informação, contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Neste trabalho foram levados em conta cinco das seis características (relevância, fidedignidade, comparabilidade, tempestividade e compreensibilidade), não sendo analisada a característica de Verificabilidade devido a não viabilidade desta para as limitações de análise propostas nesse estudo, que se limita apenas aos sítios eletrônicos.

A análise das características de Compreensibilidade e Relevância são pontos de divergências dentre os estudos já realizados. Avelino, Colauto e Cunha (2010) apontam que analisar estas características pode envolver a influência de interpretações e decodificações pessoais por parte dos autores, pois definir-se o que é Compreensível e Relevante implica na subjetividade da percepção de cada pesquisador. Por outro lado, a análise de Beuren e Söthe (2009) explorou tais critérios. Nesta pesquisa, embora admita-se a existência de subjetividade, optou-se por analisar, apenas de forma geral, tais características.

A análise da Fidedignidade, Comparabilidade e Tempestividade foi feita, de forma conjunta, para as evidenciações compulsórias e voluntárias de cada Estado, sendo as resposta desta etapa classificadas como “Total”, “Parcial” e “Nula”.

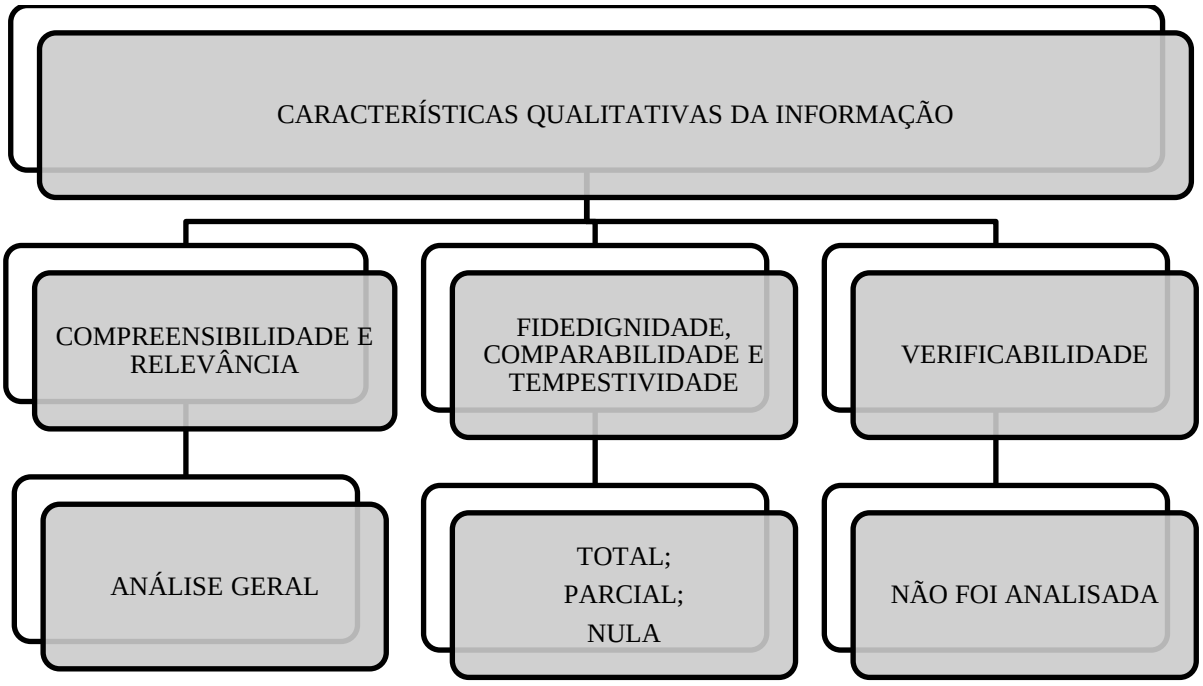
Para a característica de Fidedignidade foram classificadas como “Total” aquela informações que apresentaram os pareceres dos seus respectivos Tribunais de Contas (tanto as compulsórias quanto as voluntárias), “Parcial” quando a evidenciação constar no portal mas sem o parecer do Tribunal de Contas e “Nula” quando não houver nenhuma evidenciação.

Para a Comparabilidade, classificou-se como “Total” aquela informação que apresentou as evidenciações de mais de um exercício para todos os demonstrativos, “Parcial” quando apenas parte da evidenciação foi apresentada para mais de um exercício e “Nula” quando não houver nenhuma evidenciação.

Quanto à tempestividade, classificou-se como “Total” aquela informação que estivesse disponível dentro dos prazos legais (respeitando inclusive os prazos previstos pela Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000), “Parcial” quando a evidenciação foi apresentada em

prazo superior ao permitido por lei e “Nula” quando não houver nenhuma evidenciação (Figura 2).

Figura 2 – Resumo da análise das características qualitativas das informações.



Fonte: Elaboração própria

3.5 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DIVULGAÇÃO E SATISFAÇÃO DA POPULAÇÃO

A etapa seguinte consistiu em verificar se há relação entre a quantidade e qualidade das informações divulgadas (analisadas até esse ponto da pesquisa) e a avaliação do governo de cada estado em três aspectos: avaliação do Governo como “bom” ou “ótimo”, aprovação da “maneira de governar” e “confiança no Governador”. Para tanto, utilizou-se como base a pesquisa mais recente até o final da elaboração deste estudo a qual é realizada trimestralmente pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), a de dezembro de 2013.

As variáveis para essa etapa são os níveis de evidenciação adequada, justa e completa; características qualitativas das evidenciações compulsórias e voluntárias; e avaliação do governo, da maneira de governar, confiança no governador e média dos percentuais das avaliações.

A análise inferencial consistiu no cruzamento das variáveis, com base nos testes não paramétricos Qui-quadrado e Exato de Fisher. Para esse trabalho, foi adotado um nível de

significância de 5%. Os testes foram rodados através do software *Statistical Package for the Social Sciences Version 20* – SPSS.

O teste Qui-quadrado pode ser utilizado quando há a necessidade de verificar um relacionamento entre variáveis categóricas. Este teste é válido para análise de uma ou mais amostras e o cálculo dele incide sobre o número de observações realizado em cada variável e não em seu percentual. Para que o teste Qui-quadrado seja apropriado à amostra em questão, é necessário que a frequência encontrada em cada célula seja maior que 5. Visto que, quando as contagens das frequências das células forem menores do que 5 e estas corresponderem a mais de 20% do total de células e, ainda, alguma célula tiver frequência menor que 1, o teste Qui-quadrado não pode ser aplicado (SIEGEL, 1975).

Já o teste Exato de Fisher, conforme Siegel (1975) tem aplicabilidade semelhante ao qui-quadrado, sendo útil para a análise de dados nominais ou ordinais. Recomenda-se o Teste Exato de Fisher para amostras pequenas, sendo este o caso desse estudo.

O teste Exato de Fisher é comumente aplicado para matrizes 2x2, no entanto, pode também ser utilizado para matrizes m x n, como a desse trabalho. Isto é corroborado pelo entendimento de Siegel (1975) afirmando que se trata de um teste estatístico utilizado para determinar se existem associações não aleatórias entre duas variáveis categóricas.

Algumas variáveis categóricas da pesquisa de aprovação dos governos estaduais foram agregadas pelos Quartis das suas respectivas avaliações, de forma a diminuir o numero de categorias analisadas e viabilizar a aplicação do teste estatístico não paramétrico Exato de Fisher.

Para essa etapa do estudo a hipótese nula pressupõe a existência de uma relação entre o nível de evidenciação das informações e a avaliação dos governos, ao passo que a hipótese alternativa rejeita esta relação.

3.6 A VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE OU DOS CUSTOS POLÍTICOS

Ao final, buscou-se verificar a Legitimidade e os Custos Políticos dos Governos Estaduais e do Distrito Federal.

Por meio da observação dos resultados obtidos nas etapas anteriores, foi verificado se os gestores estão mais preocupados em se legitimar perante a sociedade ou se pretendem evitar a hipótese dos custos políticos.

Considerou-se, para esta etapa, que atingindo os parâmetros de "Satisfaz" para os critérios elencados quanto ao nível das evidenciações compulsórias e voluntárias, bem como de "Total" para a análise das características qualitativas das informações, os Governos Estaduais estariam buscando se legitimar. Desta forma, quanto mais os resultados se afastassem deste ponto, seria um indício da hipótese dos Custos Políticos.

Conforme apontam Zendersky e Niyama (2004), aqueles que se preocupam em legitimar-se, apresentam a informação com qualidade, oportunidade e clareza, observando a tempestividade da informação, o seu detalhamento e a relevância necessários. Caso contrário, a preocupação consiste em evitar a hipótese dos custos políticos decorrentes da divulgação das informações.

3.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Conforme já citado, optou-se por escolher o modelo de análise similar aos de Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010), portanto, optou-se por tratar apenas as características qualitativas utilizadas na CPC 00, uma vez que na NBCT SP 16.5 – Registro Contábil, existem características da informação de difícil constatação para a metodologia da coleta dos dados empregada. Além disto, a escolha deste modo permite comparar os achados desta obra com os das obras citadas.

O estudo se limita a identificar os níveis e qualidade das evidenciações contábeis dos Estados bem como do Distrito Federal, não se preocupando em identificar e comprovar os eventos que limitam a apresentação das evidenciações.

3.8 QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA

Quadro 6 – Resumo da metodologia.

ETAPA	DESCRIÇÃO
Análise da evidenciação compulsória	Nesta etapa, buscou-se avaliar a evidenciação da informação compulsória estabelecida pela legislação, mais especificamente o que determinam a Lei nº 9.755/1998 e a Lei Complementar nº 101/2000. Para esta etapa da pesquisa, a resposta foi "Sim" (a informação é divulgada) ou "Não" (a informação não é divulgada).
Análise da evidenciação voluntária	Esta fase da análise referiu-se à identificação dos tipos de informações voluntárias evidenciadas em cada um dos sítios. Para tanto, foram elencadas todas as informações divulgadas que vão além do que é obrigado pelos instrumentos legais.
Verificação do nível das evidenciações compulsórias e voluntárias	Nesta etapa, foi verificado o nível de evidenciação voluntária e compulsória, tomando como critério para tal verificação a classificação apresentada por Hendriksen e Van Breda (1999), como sendo: adequada, justa e completa. Para cada nível, as respostas foram classificadas como "Satisfaz", "Satisfaz Parcialmente" ou "Não Satisfaz".
Análise das características qualitativas das informações	Neste trabalho foram levados em conta cinco das seis características qualitativas contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, não sendo analisada a característica de verificabilidade devido a não viabilidade desta para as limitações de análise propostas nesse estudo. A análise das características de Compreensibilidade e Relevância foram analisadas apenas de forma geral. A análise da fidedignidade, comparabilidade e tempestividade foi feita para as evidenciações compulsórias e voluntárias de cada Estado, sendo as resposta desta etapa classificadas como "Total", "Parcial" e "Nula".
Análise da relação entre o nível divulgação e satisfação da população	Esta etapa consistiu em verificar se há relação entre a quantidade e qualidade das informações divulgadas e a avaliação do governo de cada estado, tomando como base a pesquisa mais recente que é realizada trimestralmente pela Confederação Nacional da Indústria (CNI). Foi utilizado o Teste Exato de Fisher e Qui-quadrado, adotando um nível de significância de 5%.
Verificação da legitimidade ou dos custos políticos	Buscou-se verificar a Legitimidade e os Custos Políticos dos Governos Estaduais e do Distrito Federal, por meio da observação dos resultados obtidos nas etapas anteriores.

Fonte: Elaboração própria.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção está dividida em sete tópicos. No primeiro foram descritos os sítios dos portais de cada Estado analisado. No segundo tópico, analisou-se a divulgação ou não das evidenciações compulsórias. No tópico seguinte, descreveu-se as evidenciações voluntárias encontradas. O quarto tópico fez a análise dos níveis das evidenciações compulsórias e voluntárias, amparado em Hendriksen e Van Breda (1999). O tópico cinco tratou da análise das características qualitativas das evidenciações. No sexto tópico fez-se a análise da relação entre o nível de divulgação e a satisfação da população. Ao final, foi verificada a existência de Legitimidade ou a hipótese dos Custos Políticos, por parte dos Estados estudados.

4.1 SÍTIOS DOS ESTADOS PESQUISADOS

Inicialmente, procurou-se algum direcionador para as informações contábeis dos governos. Foram encontrados, em vinte e três dos vinte e seis Estados mais o Distrito Federal, direcionadores para portais de transparência próprios para a divulgação das informações contábeis, os quais estão evidenciados no Quadro 7.

As exceções foram os Estado do Acre, Bahia e Santa Catarina, onde os links para tais informações se encontravam disponíveis nos sítios das suas respectivas Secretarias da Fazenda (SEFAZ).

Quadro 7 – Endereços dos portais de transparência dos Estados e Distrito Federal.

Região	Estados	Sítios Eletrônicos
Norte	Acre	http://sefaznet.ac.gov.br/transparencia/servlet/portaltransparencia
	Amapá	http://www.transparencia.ap.gov.br/
	Amazonas	http://www.transparencia.am.gov.br/transpprd/
	Pará	http://www.transparencia.pa.gov.br/
	Rondônia	http://www.transparencia.ro.gov.br/
	Roraima	http://www.transparencia.rr.gov.br/
	Tocantins	http://transparencia.to.gov.br/
Nordeste	Alagoas	http://www.transparencia.al.gov.br/
	Bahia	http://sistemas.sefaz.ba.gov.br/sistemas/tbweb/
	Ceará	http://transparencia.ce.gov.br/
	Maranhão	http://www.portaldatransparencia.ma.gov.br/
	Paraíba	http://transparencia.pb.gov.br/
	Pernambuco	http://www2.transparencia.pe.gov.br/web/portal-da-transparencia
	Piauí	http://transparencia.pi.gov.br/
	Rio G. do Norte	http://www.transparencia.rn.gov.br/
	Sergipe	http://www.transparenciasergipe.se.gov.br/
Centro-oeste	Distrito Federal	http://www.transparencia.df.gov.br/Pages/inicio.aspx
	Goiás	http://www.transparencia.go.gov.br/
	Mato Grosso	http://www.transparencia.mt.gov.br/
	Mato G. do Sul	http://www.portaldatransparencia.ms.gov.br/
Sudeste	Espírito Santo	http://www.transparencia.es.gov.br/
	Minas Gerais	http://www.transparencia.mg.gov.br/
	Rio de Janeiro	http://www.transparencia.rj.gov.br/
	São Paulo	http://www.transparencia.sp.gov.br/
Sul	Paraná	http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/
	Rio G. do Sul	http://www.transparencia.rs.gov.br/
	Santa Catarina	http://www.sef.sc.gov.br/transparencia

Fonte: Elaboração própria.

4.2 EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS

Na segunda fase da pesquisa foram analisadas as evidenciações compulsórias de acordo com a disposição da Lei nº 9.755/1998 e da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Constatou-se que todos os Estados analisados possuem cadastro na página eletrônica do Tribunal de Contas da União (http://www.contaspublicas.gov.br).

Entretanto, nenhum dos governos analisados disponibilizou qualquer link de acesso das contas públicas na página eletrônica deste órgão que permita o acesso às evidenciações contábeis compulsórias. Por meio do acesso às informações disponíveis na página eletrônica do próprio governo, realizou-se a análise das evidenciações compulsórias, conforme demonstrado nos Quadros 8 e 9.

Quadro 8 – Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal – Parte 1.

Região	Estados	Arrecadações	R.R.E.O	Balanços	Contratos, aditivos e suas ratificações	Relações das compras	**TOTAL**
N	AC	Sim	Não	Não	Não	Sim	**2**
	AP	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	AM	Sim	Sim	Não	Sim	Não	**3**
	PA	Sim	Sim	Não	Sim	Não	**3**
	RO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	RR	Sim	Sim	Não	Não	Não	**2**
	TO	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	**4**
NE	AL	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	BA	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	CE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	MA	Sim	Não	Sim	Não	Não	**2**
	PB	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	**4**
	PE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	PI	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	RN	Sim	Não	Não	Não	Não	**1**
	SE	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
CO	DF	Sim	Sim	Não	Sim	Não	**3**
	GO	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	**4**
	MT	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	MS	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	**4**
SE	ES	Sim	Sim	Não	Não	Sim	**3**
	MG	Sim	Sim	Não	Sim	Não	**3**
	RJ	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	SP	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
S	PR	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	RS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	SC	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	TOTAL	**27**	**24**	**18**	**17**	**12**	

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 9 – Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal – Parte 2

Região	Estados	PPA	LOA	LDO	Prestação de Contas e Parecer Prévio	R. G. F.	**TOTAL**
N	AC	Não	Não	Não	Não	Não	**0**
	AP	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	AM	Não	Sim	Sim	Não	Não	**2**
	PA	Não	Não	Não	Sim	Não	**1**
	RO	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	RR	Não	Sim	Não	Não	Sim	**2**
	TO	Não	Não	Não	Sim	Sim	**2**
NE	AL	Não	Não	Não	Não	Sim	**1**
	BA	Sim	Sim	Não	Não	Não	**2**
	CE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	MA	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	PB	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	PE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**4**
	PI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	RN	Sim	Sim	Sim	Não	Não	**3**
	SE	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
CO	DF	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	GO	Não	Não	Não	Não	Sim	**1**
	MT	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	MS	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
SE	ES	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	MG	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	RJ	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	SP	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
S	PR	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	**4**
	RS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	SC	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	**5**
	TOTAL	**20**	**22**	**20**	**9**	**20**	

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos dados dos Quadros 8 e 9, observa-se que as evidenciações compulsórias mais apresentadas foram as arrecadações, apresentadas por todos os Estados; e os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, os quais não foram apresentados apenas pelos Estados do Acre, Maranhão e Rio Grande do Norte. O Orçamento Anual foi encontrado nos portais de 22 Estados, enquanto os Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Anual e Relatório de Gestão Fiscal foram encontrados em 20 Estados, cada. Esses achados são semelhantes aos de Beuren e Söthe (2009) que apontam essas mesmas informações como bem evidenciadas pelos estados do Sudeste.

Quanto às informações menos evidenciadas, estão as prestações de contas e os pareceres prévios dos Tribunais de Contas, que foram evidenciados apenas por 9 Estados:

Pará, Tocantins, Ceará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. As relações de compras também tiveram baixo quantitativo de evidenciação, sendo apresentadas apenas por 12 Estados: Acre, Amapá, Rondônia, Bahia, Ceará, Pernambuco, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Tais achados são semelhantes aos de Beuren e Söthe (2009) e de Avelino, Colauto e Cunha (2010), que apontam as evidenciações da Lei nº 9.755/1998 (contratos e relações de compras) como as menos evidenciadas, e dentre as apresentadas na LRF – LC nº 101/2000, também apontam as prestações de contas e os pareceres prévios como os menos evidenciados.

Contudo, diferente das pesquisas que Beuren e Söthe (2009) e de Avelino, Colauto e Cunha (2010), que apontaram que nenhum dos Estados e Municípios que foram analisados atendia integralmente as exigências da Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000, nesse estudo foram encontrados 5 estados que atendiam completamente o disposto sobre as evidenciações a serem disponibilizadas em sítios eletrônicos, os governos dos Estados do Ceará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Esses achados apontam para, ainda que longe do ideal, uma busca pela adequação dos governos dos Estados ao cumprimento legal, uma vez que, por exemplo, o Estado de São Paulo progrediu em suas evidenciações da pesquisa de Beuren e Söthe (2009) para esta presente pesquisa.

Entretanto, ao se observar por região, embora dois Estados do Nordeste atendam completamente as exigências, no geral, as regiões podem ser elencadas, em ordem crescente de atendimento da seguinte forma: Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul.

4.3 EVIDENCIAÇÕES VOLUNTÁRIAS

Esta fase da análise refere-se à identificação dos tipos de informações voluntárias evidenciadas em cada um dos sítios. Os resultados encontrados estão demonstrados no Quadro 10.

Conforme apresentado no Quadro 10, há uma variedade no tipo de informações voluntárias apresentadas pelos governos estaduais. Essa variedade também foi encontrada por Beuren e Söthe (2009) e Avelino, Colauto e Cunha (2010) nos portais dos Estados e Municípios analisados em suas pesquisas. Entretanto, alguns dos Estados analisados nesse estudo não apresentam informações de caráter não obrigatório em seus portais, são eles: Acre, Amapá, Alagoas, Rio Grande do Norte, Sergipe e Espírito Santo.

Quadro 10 – Evidenciações contábeis voluntárias dos Estados e Distrito Federal.

Região	Estados	Evidenciações voluntárias
N	AC	-
	AP	(1) Benefícios Sociais; (2) Programas/Ações Habitacionais; (3) Prestações de contas de eventos.
	AM	-
	PA	(1) Relação e remuneração dos servidores
	RO	(1) Gráficos do comportamento das Despesas e Receitas
	RR	(1) Precatórios; (2) Relação de servidores e terceirizados.
	TO	(1) Gráficos e informações sobre saúde e informações sobre educação.
NE	AL	-
	BA	(1) Gráficos do comportamento das Despesas e Receitas; (2) Gastos com educação; (3) Copa 2014
	CE	(1) Banco de ideias (canal para receber sugestões da população); (2) Obras para a copa do mundo; (3) Indicadores fiscais; (4) Indicadores e mapas socioeconômicos; (5) Informações sobre os principais empreendimentos do governo; (6) Gráficos de comportamento das Despesas e Receitas
	MA	(1) Gráficos comparativos de gastos; (2) precatórios pagos.
	PB	(1) Entidades impedidas de participar de licitações; (2) Indicadores econômicos: Mensais (Cesta Básica; IPC - Índice de Preços ao consumidor; CAGED; Comercio varejista); Especiais (indicadores socioeconômicos; RAIS; Outros indicadores); PIB.
	PE	(1) Gráficos de comportamento das Despesas e Receitas; (2) Precatórios; (3) Informações de programas e recursos ligados a educação.
	PI	(1) Cadastro de empresas inidôneas e suspensas; (2) Dados sobre bens imóveis do Estado.
	RN	-
	SE	-
CO	DF	(1) Relatórios de Patrimônio Público; (2) Prestações de conta de shows e eventos
	GO	(1) Maiores fornecedores do Estado; (2) Procedimentos disciplinares.
	MT	(1) Gestão de pessoas e previdência; (2) Orgãos e entidades.
	MS	(1) Remuneração dos servidores; (2) ICMS transparente.
SE	ES	-
	MG	(1) Gastos com pessoal
	RJ	(1) Royalties; (2) Indicadores Fiscais do Estado.
	SP	(1) Gráficos de receitas e despesas; (2) informações de servidores; (3) Benefícios fiscais
S	PR	(1) Transparência Carcerária; (2) Informação de flagrantes; (3) Copa 2014
	RS	(1) Análises Gráficas; (2) Notas explicativas
	SC	(1) Análises Gráficas

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre os que apresentaram evidenciações voluntárias, aquele que divulgou um conjunto mais significativo de informações foi o do Ceará seguido pelo Estado da Paraíba, uma vez que os demais Estados (Amapá, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins, Bahia, Maranhão, Pernambuco, Piauí, Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul e Santa

Catarina) apresentaram, em sua grande maioria, apenas informações mais superficiais, sintéticas.

Ao se observar a análise por região, a região Nordeste, em geral, se destaca na evidenciação de informações voluntárias perante as outras quatro regiões. Cabendo ressaltar que nas regiões Centro-Oeste e Sul, todos os Estados apresentam algum tipo de informação voluntária, diferente das demais regiões onde, pelo menos um Estado, não apresenta nenhuma evidenciação de caráter voluntário.

4.4 ANÁLISE DOS NÍVEIS DAS EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS E VOLUNTÁRIAS

Para análise dos níveis de evidenciação contábil, utilizaram-se as categorias apresentadas por Hendriksen e Van Breda (1999), divulgação Adequada, Justa e Completa, conforme apresentado no Quadro 4. Os parâmetros para o enquadramento dos níveis de evidenciação compulsória e voluntária nessas três categorias foram os itens de evidenciação apontados nos Quadros 8, 9 e 10. Desta forma, o Quadro 11 apresenta os níveis de evidenciação compulsória e voluntária dos Estados analisados.

A divulgação adequada, compreendida como aquela considerada a mínima necessária para que as informações possam ser compreendidas por parte de seus usuários, foi identificada em apenas cinco Estados analisados, Ceará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, considerando-se que estavam apresentadas todas as evidenciações compulsórias.

Os Estados do Amapá, Rondônia, Tocantins, Bahia, Paraíba, Piauí, Sergipe, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná foram identificados como atendendo parcialmente o critério de adequado, uma vez que, embora não divulgassem a totalidade das informações que são exigidas pela Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000, divulgaram metade ou mais dessas evidenciações.

As informações dos portais dos Estados do Acre, Amazonas, Pará, Roraima, Alagoas, Maranhão, Rio Grande do Norte e Goiás foram consideradas como não satisfatórias no critério de adequada, pois divulgaram apenas metade ou menos das evidenciações exigidas.

O critério de adequado não foi aplicado às evidenciações voluntárias, uma vez que, pela sua natureza não obrigatória, extrapolam o limite de divulgação mínima.

Quadro 11 - Níveis de evidenciação da informação contábil.

Região	Estados	Nível de Evidenciação								
		Adequada			Justa			Completa		
		Satisfaz	Parcialmente	Não Satisfaz	Satisfaz	Parcialmente	Não Satisfaz	Satisfaz	Parcial Mente	Não Satisfaz
N	AC			X			X			X
	AP		X			X			X	
	AM			X			X			X
	PA			X			X		X	
	RO		X			X			X	
	RR			X			X		X	
	TO		X			X			X	
NE	AL			X			X			X
	BA		X			X			X	
	CE	X				X		X		
	MA			X			X		X	
	PB		X			X		X		
	PE	X				X			X	
	PI		X			X			X	
	RN			X			X			X
	SE		X				X			X
CO	DF		X			X			X	
	GO			X			X		X	
	MT		X			X			X	
	MS		X			X			X	
SE	ES		X			X				X
	MG		X			X			X	
	RJ		X			X			X	
	SP	X				X			X	
S	PR		X			X			X	
	RS	X				X			X	
	SC	X				X			X	
	TOTAL	**5**	**14**	**8**	**0**	**18**	**9**	**2**	**19**	**6**

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao nível de evidenciação justa, aquela que trata igualmente seus usuários em potencial, pôde-se observar que as informações foram disponibilizadas de forma concomitante a todos os seus usuários. Contudo, a compreensibilidade dessas informações fica prejudicada em grande parte das evidenciações compulsórias, uma vez que sua compreensão fica muito prejudicada para o usuário que não possui conhecimento específico em contabilidade aplicada ao setor público. Desta forma, fica prejudicado o tratamento igualitário a seus usuários, haja vista que as informações apresentadas somente podem ser bem compreendidas por uma parcela bastante específica da população, motivo pelo qual nenhum dos portais analisados pôde ser considerado como satisfazendo o critério de evidenciação justa.

As evidenciações voluntárias, entretanto, conforme apontam Avelino, Colauto e Cunha (2010) podem ser compreendidas com maior facilidade pelos seus potenciais usuários.

Tal fato acontece em especial quando as informações são apresentadas através de gráficos e de indicadores econômicos.

Neste sentido, os Estados que atingiram parcialmente o critério de evidenciação justa foram os do Rondônia, Tocantins, Bahia, Ceará, Maranhão, Pernambuco, Paraíba, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Embora nenhum Estado analisado tenha atingido completamente o critério de evidenciação justa, os Estados do Acre, Amazonas, Pará, Roraima, Alagoas, Maranhão, Rio Grande do Norte, Sergipe e Goiás, devido a pouca ou até mesmo nenhuma evidenciação, seja ela compulsória ou voluntária, foram considerados como não satisfazendo esse critério.

Na análise quanto às informações completas das evidenciações apresentadas, constatou-se que as evidenciações voluntárias dos Estados analisados são limitadas, a exceção dos sítios de transparência do Estado do Ceará e da Paraíba. Conforme apontado por Beuren e Söethe (2009), a informação completa é constituída de um grande número de demonstrações sintéticas e analíticas, enquanto que as voluntárias, em sua grande maioria, apresentam apenas informações sintéticas.

Esse nível de evidenciação não se aplica as evidenciações compulsórias, uma vez que elas já compõem o limite mínimo de informação a ser evidenciada.

4.5 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS EVIDENCIAÇÕES

Na análise das características qualitativas que as informações contábeis devem apresentar para que sejam úteis aos usuários, foi observado o que estabelece o CPC (2011). Como parâmetros para a análise das características qualitativas das evidenciações, foram utilizadas as definições apresentadas no Quadro 5, referentes à Relevância, Fidedignidade, Comparabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade.

Neste trabalho não foi analisada a característica de Verificabilidade, devido a não viabilidade desta para as limitações de análise propostas nesse estudo, que se limita apenas aos sítios eletrônicos.

4.5.1 COMPREENSIBILIDADE E RELEVÂNCIA

A análise das características de Compreensibilidade e Relevância são pontos de divergências dentre os estudos já realizados. Avelino, Colauto e Cunha (2010) apontam que analisar estas características pode envolver a influência de interpretações e decodificações pessoais por parte dos autores, pois definir-se o que é Compreensível e Relevante implica na subjetividade da percepção de cada pesquisador. Por outro lado, a análise de Beuren e Söthe

(2009) explorou tais critérios. Nesta pesquisa, optou-se por analisar, ainda que de forma geral, tais características.

Todas as informações disponibilizadas são enquadradas como relevantes, uma vez que são capazes de fazer a diferença nas decisões que possam vir a ser tomadas. Contudo, a complexidade das divulgações compulsórias pode se tornar um entrave para interpretações adequadas acerca do que está divulgado. Por outro lado, as informações voluntárias, embora também relevantes, tem como limitação a pouca quantidade de informações mais detalhadas.

Sobre a compreensibilidade das informações, as compulsórias, inclusive por terem exigências que as tornam bastante complexas, satisfazem apenas de forma parcial esse requisito. Já as voluntárias, uma vez que são de fácil entendimento, se apresentam, em geral, de forma clara e concisa, o que as torna, conforme os parâmetros da CPC (2011), uma informação compreensível.

4.5.2 FIDEDIGNIDADE, COMPARABILIDADE E TEMPESTIVIDADE

Nos Quadros 12, 13 e 14 são demonstrados os resultados das características qualitativas das demonstrações contábeis de fidedignidade, comparabilidade e tempestividade, respectivamente das regiões Norte, Centro-Oeste, Sudeste e Sul e Nordeste.

Quadro 12 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Norte.

Nível de evidenciação/ Estados	**Fidedignidade, Comparabilidade e Tempestividade**		
	Total	Parcial	Nula
Acre			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
Amapá			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Amazonas			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
Pará			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Rondônia			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Roraima			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Tocantins			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
TOTAL	**0**	**12**	**2**

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 13 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Centro-Oeste, Sudeste e Sul.

Nível de evidenciação/ Estados	**Fidedignidade, Comparabilidade e Tempestividade**		
	Total	Parcial	Nula
Distrito Federal			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Goiás			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Mato Grosso			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Mato Grosso do Sul			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Espírito Santo			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
Minas Gerais			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Rio de Janeiro			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
São Paulo			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
Paraná			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Rio Grande do Sul			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
Santa Catarina			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
TOTAL	**3**	**18**	**1**

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 14 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Nordeste.

Nível de evidenciação/ Estados	**Fidedignidade, Comparabilidade e Tempestividade**		
	Total	Parcial	Nula
Alagoas			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
Bahia			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Ceará			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
Maranhão			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Paraíba			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias		X	
Pernambuco			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
Piauí			
Evidenciações Compulsórias	X		
Evidenciações Voluntárias		X	
Rio Grande do Norte			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
Sergipe			
Evidenciações Compulsórias		X	
Evidenciações Voluntárias			X
TOTAL	**3**	**12**	**3**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise da fidedignidade das evidenciações compulsórias, é necessário que os Estados apresentem os pareceres de seus respectivos Tribunais de Conta. Entretanto, observou-se a presença dos pareceres apenas nos sítios dos governos dos Estados do Pará, Tocantins, Ceará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Quanto às evidenciações voluntárias, não apresentaram quaisquer comprovações acerca do seu conteúdo, portanto nenhuma delas atendeu totalmente a característica de fidedignidade.

No tocante à característica da comparabilidade, as evidenciações compulsórias apresentadas pelos entes públicos permitem que o usuário analise a gestão comparando-se os valores orçados e realizados no exercício financeiro, bem como se notou a publicação simultânea das informações de dois ou mais exercícios subsequentes em boa parte dos relatórios. Contudo, devido à ausência de algumas evidenciações obrigatórias, não se pode ser

considerado como totalmente satisfatória essa características nos sítios analisados, exceto nos do governo do Ceará, de Pernambuco, de São Paulo, do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina.

Analisando-se as evidenciações voluntárias à luz da característica da comparabilidade, nota-se que as informações disponibilizadas nos sítios de Rondônia, Tocantins, Ceará, Maranhão, Pernambuco, Paraíba, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina permitem a comparação da evolução de alguns índices, contando ainda com o auxílio de gráficos como forma de auxiliar as comparações. Os sítios dos Estados do Acre, Amazonas, Alagoas, Rio Grande do Norte, Sergipe e Espírito Santo não disponibilizaram evidenciações voluntárias.

No que concerne à tempestividade, todos os sítios eletrônicos disponibilizam tanto as informações compulsórias quanto as voluntárias em tempo hábil, respeitando inclusive os prazos previstos pela Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000, permitindo que os usuários possam ser influenciados por elas em suas potenciais decisões.

4.6 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DIVULGAÇÃO E SATISFAÇÃO DA POPULAÇÃO

Da análise realizada até este ponto, depreende-se que, dentre os 26 estados e Distrito Federal, há alguns que se destacam em relação aos demais, embora nem sempre atingindo a totalidade das exigências. Com base nestas informações, foi elaborado um quadro, agrupando as avaliações já feitas no trabalho, baseadas na classificação de níveis de evidenciação de Hendriksen e Van Breda (1999) e das características qualitativas da informação contábil do CPC (2011).

No quadro 15, apresentam-se o agrupamento dos resultados encontrados. Conforme explicado nas seções 4.4 e 4.5 (e nos Quadros 11, 12, 13 e 14), para os níveis de evidenciação da informação contábil, 1 significa “Satisfaz”, 2 significa “Satisfaz parcialmente” e 3 “Não Satisfaz”. Para as características qualitativas, 1 significa “Total”, 2 significa “Parcial” e 3 “Nula”. Desta forma, os dados foram agrupados numa escala ordinal, que permite a comparação estatística com as avaliações do governo.

Paralelamente a isto, buscou-se na pesquisa CNI-IBOPE (2013) de avaliação, os governos dos Estados e do Distrito Federal foram classificados e apresentados em ordem decrescente de avaliação na Tabela 1.

Tabela 1 – Classificação dos Estados conforme nível das evidenciações.

Estados	Adequada	Justa	Completa	Caract. Qualit. (Compulsórias)	Caract. Qualit. (Voluntárias)
CE	1	2	1	1	2
PE	1	2	2	1	2
SP	1	2	2	1	2
RS	1	2	2	1	2
SC	1	2	2	1	2
PB	2	2	1	2	2
PI	2	2	2	1	2
AP	2	2	2	2	2
RO	2	2	2	2	2
TO	2	2	2	2	2
BA	2	2	2	2	2
DF	2	2	2	2	2
MT	2	2	2	2	2
MS	2	2	2	2	2
MG	2	2	2	2	2
RJ	2	2	2	2	2
PR	2	2	2	2	2
PA	3	3	2	2	2
RR	3	3	2	2	2
MA	3	3	2	2	2
GO	3	3	2	2	2
ES	2	2	3	2	3
SE	2	3	3	2	3
AC	3	3	3	2	3
AM	3	3	3	2	3
AL	3	3	3	2	3
RN	3	3	3	2	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Posteriormente, os estados foram divididos pelos Quartis das suas avaliações, de forma a permitir o uso do Teste Exato de Fisher com o intuito de verificar se existe relação entre os grupos que se encontram em cada quartil e a avaliação do governo. O Apêndice A apresenta os estados divididos pelos Quartis de cada avaliação.

Tabela 2 – Avaliação dos governos estaduais.

Estado	Avaliação do Governo como bom ou ótimo	Aprovação da maneira de governar	Confiança no Governador	Média dos percentuais das avaliações
AM	74%	84%	75%	78%
PE	58%	76%	66%	67%
AC	55%	70%	66%	64%
MS	49%	66%	59%	58%
MG	49%	63%	60%	57%
ES	49%	63%	52%	55%
PB	39%	54%	52%	48%
PR	45%	54%	42%	47%
CE	38%	52%	48%	46%
RS	34%	50%	52%	45%
RO	35%	52%	49%	45%
SC	38%	50%	46%	45%
PI	32%	47%	46%	42%
BA	26%	50%	46%	41%
GO	29%	48%	44%	40%
MA	29%	45%	44%	39%
SE	27%	46%	42%	38%
SP	31%	41%	34%	35%
PA	22%	39%	35%	32%
MT	23%	37%	34%	31%
AL	24%	35%	34%	31%
TO	25%	34%	32%	30%
RR	26%	31%	31%	29%
RJ	18%	32%	28%	26%
AP	18%	26%	25%	23%
DF	9%	16%	13%	13%
RN	7%	13%	11%	10%

Fonte: Adaptado de CNI-IBOPE (2013)

Foram cruzadas todas as cinco variáveis da Tabela 1 com os respectivos Quartis de cada avaliação contidos no Apêndice A. Foram encontradas inferências significativas apenas entre as relações: informação justa e confiança no governador e informação justa e média dos percentuais das avaliações. Ambas com o mesmo nível de significância (3%), conforme Apêndice B.

Portanto, com base no teste realizado e nos dados utilizados, não se pode afirmar de forma categórica que existe relação estatisticamente significativa entre o nível de evidenciação dos portais dos governos estaduais e distrital e sua avaliação. Desta forma, pode-se afirmar que a hipótese nula foi rejeitada.

Este fato pode ser explicado por um dos achados da pesquisa, que mostra tratar-se de informações muitas vezes pouco compreensíveis à sociedade. Essa complexidade pode distanciar a sociedade do acesso aos portais ou ainda comprometer o conteúdo divulgado, afetando, ainda que indiretamente, sua avaliação do governo. Contudo, esse não foi um

objetivo desse estudo, não sendo possível nenhuma comprovação nesse sentido. Cabe, todavia, um espaço para futuras pesquisas nessa área temática.

4.7 VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE OU DOS CUSTOS POLÍTICOS

Observa-se, com base nos achados da pesquisa já descritos, que as evidenciações compulsórias exigidas pelos Governos Estaduais e do Distrito Federal não são cumpridas por 22 dos 27 governos analisados. Os únicos estados que evidenciaram o mínimo exigido foram os do Ceará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Desta forma, apenas estes cinco Estados atendiam completamente ao parâmetro definido como "Satisfaz" para as informações de caráter compulsório.

Entretanto, considera-se, que nenhum dos governos analisados atinge completamente sua legitimidade perante a sociedade, uma vez que nenhum dos Estados atende de forma total os níveis de evidenciação adequada e justa, bem como a todas as características qualitativas da informação contábil analisadas neste estudo (compreensibilidade, relevância, fidedignidade, comparabilidade e tempestividade).

Também as voluntárias não cumprem totalmente seu papel de legitimação, pois, em alguns sítios tais informações sequer estão presentes e, nos que estão são compostas basicamente de informações sintéticas. Dentre todos os portais analisados, os únicos que apresentaram grande volume de divulgações analíticas e sintéticas foram os dos Estados do Ceará e da Paraíba.

Outro ponto observado em todos os sítios analisados é que as evidenciações voluntárias são carentes de comprovação quanto às suas informações, não atendendo assim de forma total os níveis de evidenciação justa e completa. Por consequência, também não atende completamente a todas as características qualitativas da informação contábil analisadas.

Desta forma, o único governo dentre os analisados que aponta indícios de buscar se legitimar através de seu sítio eletrônico perante a sociedade, embora não tenha atingido a totalidade dos critérios analisados nesse estudo, é o governo do Estado do Ceará, uma vez que apresenta todas as evidenciações obrigatórias bem como uma quantidade significativa de evidenciações voluntárias.

Quanto aos outros 26 Estados, de acordo com os critérios utilizados para esse estudo, deduz-se se enquadram na hipótese dos Custos Políticos, estando mais preocupados com a consequência política da divulgação de informações.

De tais achados, depreende-se que a maioria dos Governos Estaduais e do Distrito Federal não se sentem potencialmente ameaçados quanto a sua legitimidade perante a sociedade e, uma vez não se sentindo potencialmente ameaçados, não consideram o aumento do nível e qualidade da evidenciação como elementos essenciais para a manutenção da legitimidade. Assim, depreende-se também que tais Estados consideram o custo político do aumento dos níveis e qualidade das evidenciações frente à perda da legitimidade.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo investigar qual a aderência, sob a ótica da Teoria da Legitimidade e da hipótese de Custos Políticos, das evidenciações contábeis compulsórias e voluntárias que os Governos Estaduais e do Distrito Federal disponibilizam em seu sítio eletrônico.

Considerando que, conforme abordado ao longo do trabalho, a redução do Custo Político e a conquista, manutenção ou recuperação da legitimidade na gestão pública implicam atenção também à evidenciação de informações contábeis. E que, conforme Zendersky e Niyama (2004), não basta divulgar, é preciso divulgar com qualidade, oportunidade e clareza, observando a tempestividade da informação, o seu detalhamento e a relevância necessários. Para isso é preciso que a entidade pública divulgue informações compulsórias e voluntárias, que possibilitem aos usuários ter uma compreensão precisa e completa das atividades desenvolvidas.

Observa-se, com os achados da pesquisa, que as evidenciações compulsórias exigidas pelos Governos Estaduais e do Distrito Federal não são cumpridas por boa parte dos governos analisados, a exceção de Ceará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Considerando-se, assim, que nenhum dos governos analisados atinge completamente sua legitimidade perante a sociedade, uma vez que nenhum dos Estados atende de forma total os níveis de evidenciação adequada e justa, bem como a todas as características qualitativas da informação contábil analisada (compreensibilidade, relevância, fidedignidade, comparabilidade e tempestividade).

Também as voluntárias não cumprem totalmente seu papel de legitimação, pois, em alguns sítios sequer estão presentes e, nos que estão são compostas basicamente de informações sintéticas, a exceção do sítio do Estado do Ceará e da Paraíba, bem como são carentes de comprovação as suas informações não atendendo assim de forma total os níveis de evidenciação justa e completa, também não atende completamente a todas as características qualitativas da informação contábil analisadas.

Desta forma, o único governo dentre os analisados que aponta indícios de buscar se legitimar através de seu sítio eletrônico perante a sociedade, embora não tenha atingido a totalidade dos critérios analisados nesse estudo, é o governo do Estado do Ceará, uma vez que apresenta todas as evidenciações obrigatórias bem como uma quantidade significativa de evidenciações voluntárias.

Foi verificado ainda que não há relação entre o nível de evidenciação dos portais dos governos estaduais e distrital e sua avaliação, fato pode ser explicado por um dos achados da pesquisa, que mostra tratar-se de informações muitas vezes pouco compreensíveis à sociedade. Essa complexidade pode distanciar a sociedade do acesso aos portais ou ainda comprometer o conteúdo divulgado, afetando, ainda que indiretamente, sua avaliação do governo. Contudo, esse não foi um objetivo desse estudo, não sendo possível nenhuma comprovação nesse sentido. Cabe, todavia, um espaço para futuras pesquisas nessa área temática.

De tais achados, pode-se concluir que a maioria dos Governos Estaduais e do Distrito Federal não se sentem potencialmente ameaçados em sua legitimidade perante a sociedade e, uma vez não se sentindo potencialmente ameaçados, não consideram o aumento do nível e qualidade da evidenciação como elementos essenciais para a manutenção da legitimidade.

Assim, depreende-se que tais Estados consideram o custo político do aumento dos níveis e qualidade das evidenciações frente à perda da legitimidade, uma vez que, conforme afirmam Beuren e Söthe (2009), organizações com custos políticos potencialmente elevados, quando se sentem ameaçadas na sua legitimidade, necessitam ampliar as evidenciações compulsórias e voluntárias, recuperando ou diminuindo a possibilidade de perda da legitimidade.

Recomenda-se para pesquisas futuras a verificação dos motivos do não cumprimento ainda alto dos dispositivos legais por parte dos Governos bem como da perspectiva da sociedade sobre os portais de transparência. Outra sugestão é a realização de pesquisa com abordagem metodológica diferente, de forma a se poder analisar aspectos não abordados neste estudo.

REFERÊNCIAS

AERTS, W. On the use of accounting logic as an exploratory in narrative accounting disclosures. **Accounting, Organizations and Society**, v.19, n. 4/5, p. 337-53, 1994.

AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D. ; CUNHA, J. V. A. Evidenciação, teoria da legitimidade e hipótese dos custos políticos: estudo no governo estadual e municípios de Minas Gerais.. In: **10º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**. Anais do 10º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, São Paulo/SP, 2010.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. Sociedade da informação, accountability, e democracia delegada: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, 36(5), 723-745, Set/Out 2002.

BEUREN, I. M.; SÖTHE, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. In: **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 3, n. 5. 2009.

BISPO, J. S.; CALIJURI, M. S. S.; CASELLA, B.; LIMA, I. S. A importância dos dados contábeis para a relação entre carga tributária, tamanho e setor econômico das empresas brasileiras. In: **XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, João Pessoa, 2007. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo: ABCustos, 2007.

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

BRASIL. **Lei nº 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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 30 nov. 2012.

_____. **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: 30 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 101/2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 30 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar 131/2009.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 30 nov. 2012.

CAHAN, S. F. The effect of antitrust investigations on discretionary accruals: a refined test of the political-cost hypothesis. **The Accounting Review**, v. 67, p. 75-95, 1992.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro** . 2011.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fi scal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 12 · n. 3 · p. 102 - 115 · set/dez 2009.

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: **XXVIII EnANPAD**. Anais do XXVIII EnANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. CDROM.

DIAS FILHO, J.M. Novos delineamentos teóricos em contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. (Org.). **Estudando Teoria da Contabilidade.** 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DOWLING, J. and PFEFFER, J. "Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior", **Pacific Sociological Review**, Vol 18 No 1, pp. 122-36, 1975.

FREY, M. R.; FREY, I. A. Evidenciação social corporativa: estudo de caso longitudinal da empresa Souza Cruz S.A. In: **17º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Anais do 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília/DF, CFC, 2004.

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

GRAY, R.; KOUHY, R.; LAVERS, S. "Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol 8 No 2, pp. 78-101, 1995.

GREENBAUM, T. L.. **The handbook for focus group research**. Sage, 1998.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

LOCK, F. N. (2003). Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2003.

MARENS, R., A. WICKS. Getting real stakeholder theory, man- agerial practice, and the general irrelevance of fiduciary duties owes to shareholders. **Bus. Ethics Quart**. 9(2) 273–292. 1999.

MATIAS-PEREIRA, J.. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2006.

NEU, D.; WARSAME, H.; PEDWELL, K. Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. **Accounting, Organizations and Society.** V. 23, nº 3. 1998.

O'DONOVAN, G. Corporate environmental reporting: developing a legitimacy theory model. Accounting Association of Australia & New Zealand - **AAANZ Conference**, Perth, Western Australia, 7-9 July, 2002.

OLIVEIRA, J. R. S.; MARTINEZ, A. L.. Um estudo exploratório sobre o uso de web sites na disseminação do conhecimento acadêmico-científico contábil por IES brasileiras. **Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**, Brasília, DF, Brasil, 2005.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C.; MORAES, M. C. C.. Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, 10(42), p. 5-11, Out/Dez 2008.

PAGLIARUSSI, M. S.; RIBEIRO, J. F.; SILVA, A. R. L.; SILVA JÚNIOR, A. Escolhas linguísticas, custos políticos e gerenciamento da imagem corporativa: o caso da Aracruz Celulose S.A. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 9, nº 4, artigo 11, Rio de Janeiro, Dez. 2011.

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

PINHO, J. A. G. *Accountability* em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo, SP, Brasil, 2006.

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

SANTANA JUNIOR, 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. Dissertação de mestrado. Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Recife, PE, Brasil, 2008.

SIEGEL, S. **Estatística não paramétrica para ciências do comportamento.** São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, A. H. C.; SANCOVSCHI, M. Evidenciação social corporativa: estudo de caso da Empresa Petróleo Brasileiro S.A. *In:* **XXX EnANPAD, 2006.** Anais do XXX EnANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.

SHOCKER, A.D, SETHI, S.P, "An approach to developing societal preferences in developing corporate action strategies", **California Management Review**, pp.97-105, 1973.

SOUZA, A. A.; BOINA, T. M.; AVELAR, E. A.; GOMIDE, P. L. R.. Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. In Anais do **Congresso Brasileiro de Contabilidade**, Gramado, RS, 2008.

SLOMSKI, V.. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive of the determination of accounting standards. **The Accounting Review**, v. 53, n. 1. 1978.

ZIMMERMAN, M. A., & ZEITZ, G. J. Beyond survival: Achieving new venture growth by building legitimacy. **Academy of Management Review**, 27, 414–431, 2002.

APÊNDICES

Apêndice A - Avaliação dos governos estaduais

Estado	Avaliação do Governo como bom ou ótimo	Estado	Aprovação da maneira de governar	Estado	Confiança no Governador	Estado	Média dos percentuais das avaliações
AM	74%	AM	84%	AM	75%	AM	78%
PE	58%	PE	76%	PE	66%	PE	67%
AC	55%	AC	70%	AC	66%	AC	64%
MS	49%	MS	66%	MG	60%	MS	58%
MG	49%	MG	63%	MS	59%	MG	57%
ES	49%	ES	63%	ES	52%	ES	55%
PR	45%	PB	54%	PB	52%	PB	48%
PB	39%	PR	54%	RS	52%	PR	47%
CE	38%	CE	52%	RO	49%	CE	46%
SC	38%	RO	52%	CE	48%	RS	45%
RO	35%	RS	50%	SC	46%	RO	45%
RS	34%	SC	50%	PI	46%	SC	45%
PI	32%	BA	50%	BA	46%	PI	42%
SP	31%	GO	48%	GO	44%	BA	41%
GO	29%	PI	47%	MA	44%	GO	40%
MA	29%	SE	46%	PR	42%	MA	39%
SE	27%	MA	45%	SE	42%	SE	38%
BA	26%	SP	41%	PA	35%	SP	35%
RR	26%	PA	39%	SP	34%	PA	32%
TO	25%	MT	37%	MT	34%	MT	31%
AL	24%	AL	35%	AL	34%	AL	31%
MT	23%	TO	34%	TO	32%	TO	30%
PA	22%	RJ	32%	RR	31%	RR	29%
RJ	18%	RR	31%	RJ	28%	RJ	26%
AP	18%	AP	26%	AP	25%	AP	23%
DF	9%	DF	16%	DF	13%	DF	13%
RN	7%	RN	13%	RN	11%	RN	10%

Apêndice B – Testes Qui-Quadrado

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Pearson Chi-Square	7,762[a]	3	,051	,045		
Likelihood Ratio	10,327	3	,016	,033		
Fisher's Exact Test	8,258			,030		
Linear-by-Linear Association	4,588[b]	1	,032	,047	,024	,015
N of Valid Cases	27					

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,67.

b. The standardized statistic is 2,142.