

A STUDY ABOUT THE ACCOUNTING DISCLOSURE OF BRAZILIAN FEDERAL DISTRICT AND STATES GOVERNMENTS FROM THE PERSPECTIVE OF THE LEGITIMACY THEORY AND POLITICAL COSTS

Tiago de Moura Soeiro

Umbelinda Cravo Teixeira Lagioia

Aldemar de Araújo Santos

This study aimed to investigate the adherence from the perspective of the Legitimacy Theory and the hypothesis of Political Costs, the compulsory and voluntary accounting disclosures that the governments of Brazilian states plus the Federal District (FD) provide on its website. We sought to evaluate the mandatory information disclosure established by law; what types of voluntary disclosures disclosed; the level of voluntary and compulsory disclosure; we categorized attributes of disclosures taking as a basis for this qualitative characteristics of the information contained in the Conceptual Basic Framework; there was also no relationship between the amount and quality of information provided and the government's assessment of each state. It was concluded that most of the state governments and the FD do not feel potentially threatened in their legitimacy in society, considering the political cost of increasing the levels and quality of disclosures compared with the loss of legitimacy.

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

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

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. Avaliou-se a evidenciação de informação compulsória estabelecida pela legislação; os tipos de evidenciações voluntárias divulgados; o nível de evidenciação voluntária e compulsória; categorizou-se os atributos das evidenciações mediante as características qualitativas da informação, contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1); verificou-se se há relação entre a quantidade e qualidade das informações divulgadas e a avaliação do governo. Concluiu-se que a maioria dos Governos Estaduais e do DF não se sentem potencialmente ameaçados em sua legitimidade perante a sociedade, considerando 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

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, sejam eles internos ou externos.

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 (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 and 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 & 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 & 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.

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 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?**

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.

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 público 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.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção está dividida em quatro tópicos. No primeiro será abordada à teoria norteadora deste trabalho, a teoria da legitimidade, bem como a hipótese dos custos políticos. Optou-se por apresentá-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, 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 and 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 and 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 and 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 (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 & Lavers, 1995).

A hipótese de custos políticos, de Watts and Zimmerman (1978), presume, conforme Pagliarussi, Ribeiro, Silva, A. R. L., & Silva, A., Filho (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 Sancovski (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, conseqüentemente, precisam estar atentos tanto nos custos políticos quanto na legitimidade de seus atos.

2.2 EVIDENCIAÇÃO COMPULSÓRIA E VOLUNTÁRIA 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 & 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 & 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
<ul style="list-style-type: none"> • Os orçamentos do exercício; e • Os respectivos balanços do exercício anterior. 	Art. 112 da Lei no 4.320, de 1964.	<ul style="list-style-type: none"> • 31 de maio; • 31 de julho de cada ano.
<ul style="list-style-type: none"> • Os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos; e • As comunicações ratificadas pela autoridade superior. 	Caput do art. 26, parágrafo único do art. 61, § 3o do art. 62, arts. 116, 117, 119, 123 e 124 da Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993.	<ul style="list-style-type: none"> • Quinto dia útil do segundo mês seguinte ao da assinatura do contrato ou de seu aditivo; • Trigesimo 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.	<ul style="list-style-type: none"> • 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. 1º 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”.

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 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).

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 em volume mínimo para as demonstrações não serem enganadoras
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).

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, 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, Martins, Gelbcke & Santos (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	<ul style="list-style-type: none"> • 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	<ul style="list-style-type: none"> • 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	<ul style="list-style-type: none"> • 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	<ul style="list-style-type: none"> • Significa que diferentes observadores, cômicos 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	<ul style="list-style-type: none"> • Significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.
Compreensibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-la compreensível.

Fonte: Elaboração própria com base no 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 and Trompeter (2003), Frey e Frey (2004), Silva e Sancovschi (2006) e Bispo, Calijuri, Casella e Lima (2007) que avaliam a temática no âmbito do setor privado.

No setor público, na mesma temática, são relevantes os trabalhos de Platt, 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 (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 and 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 and 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	Os resultados evidenciaram que os administradores da empresa analisada adotam determinados padrões quanto à forma e ao conteúdo da evidenciação de

	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.	informações sociais nos relatórios anuais como parte de um processo de recuperação da sua legitimidade.
Platt, 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, Boina, Avelar e Gomide (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 (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).

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 divulgadas todas as evidenciações compulsórias), “Satisfaz Parcialmente” (quando são divulgados ao menos metade das evidenciações compulsórias) ou “Não Satisfaz” (quando são divulgados menos da metade das 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 divulgadas as evidências de forma clara e compreensível), “Satisfaz Parcialmente” (quando são divulgadas as evidências, ainda que de forma não muito clara ou acessível) ou “Não Satisfaz” (quando são divulgadas ou quando são divulgadas poucas evidências).

Por último, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a informação foi considerada 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 divulgadas boa quantidade de evidências voluntárias analíticas e sintéticas), “Satisfaz Parcialmente” (quando são divulgadas poucas evidências voluntárias, ou apenas evidências sintéticas) ou “Não Satisfaz” (quando não são divulgadas evidências compulsórias).

Esse nível de evidência não se aplica às evidências compulsórias, uma vez que elas já compõem o limite mínimo de informação a ser evidenciada.

3.4 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS INFORMAÇÕES

Nesta etapa, buscou-se categorizar os atributos das evidências 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 à 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 evidências compulsórias e voluntárias de cada Estado, sendo as respostas desta etapa classificadas como “Total”, “Parcial” e “Nula”.

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

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.

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 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 número 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.

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.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

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 6.

Quadro 6 – 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/
Nordeste	Tocantins	http://transparencia.to.gov.br/
	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.

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).

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 7 e 8.

Quadro 7 – Primeira Parte das Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal.

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 8 – Segunda Parte das Evidenciações contábeis compulsórias dos Estados e Distrito Federal.

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.

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 9.

Conforme apresentado no Quadro 9, 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 9 – 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) Órgãos 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 7, 8 e 9. Desta forma, o Quadro 10 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 boa parte 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 10 - Níveis de evidenciação da informação contábil.

Região	Estados	Nível de Evidenciação								
		Adequada			Justa			Completa		
		Satis faz	Parcial mente	Não Satisfaz	Satis faz	Parcial mente	Não Satisfaz	Satis faz	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 11, 12 e 13 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 11 – 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 12 – Características qualitativas das informações contábeis dos Estados do Centro-Oeste, Sudeste e Sul.

Nível de evidenciação/	Fidedignidade, Comparabilidade e Tempestividade
------------------------	---

Estados	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 13 – 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 já 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.

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.

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 apresentadas 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.

REFERÊNCIAS

Aerts, W. (1994) 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.

Avelino, B. C., Colauto, R. D., & Cunha, J. V. A. (2010) 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.

Akutsu, L., & Pinho, J. A. G. (2002). 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. (2009). 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. (2007). 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. (2007). **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.

Brasil. (2012). **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. Recuperado em 30 nov. 2012, de www.planalto.gov.br

_____. (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. Recuperado em 30 nov. 2012, de <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>

_____. (2012). **Lei Complementar nº 101/2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 30 nov. 2012, de www.planalto.gov.br.

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

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

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2011) **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**.

Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2009) Transparência da gestão fiscal: 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.

Dantas, J. A., Zendersky, H. C., & Niyama, J. K. (2004). 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, J.M., Filho (2009). 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.

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). “Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior”, **Pacific Sociological Review**, Vol 18 No 1, pp. 122-36.

Frey, M. R., & Frey, I. A. (2004). 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.

Goulart, A. M. C. (2003). **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.

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). “Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies”, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol 8 No 2, pp. 78-101.

Hendriksen, E. S., & van Breda, M. F. (1999). **Teoria da Contabilidade**. Tradução da americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.

Iudícibus, S., Martins, E., Gelbcke, E. R., & Santos, A. (2010). **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas.

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.

Marens, R., & A. Wicks. (1999). Getting real stakeholder theory, managerial practice, and the general irrelevance of fiduciary duties owes to shareholders. **Bus. Ethics Quart.** 9(2) 273–292.

Matias-Pereira, J. (2006). **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas.

Neu, D., Warsame, H., & Pedwell, K. (1998). Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. **Accounting, Organizations and Society**. V. 23, nº 3.

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

- Oliveira, J. R. S., Martinez, A. L. (2005). 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.
- Oliveira, R. R., Silva, A. M. C., & Moraes, M. C. C. (2008). 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.
- Pagliarussi, M. S., Ribeiro, J. F., Silva, A. R. L., & Silva, A, Filho. (2011). 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. (2003). 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.
- Pinho, J. A. G. (2006). *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.
- Platt, O. A., Neto, Cruz, F. da, & Vieira, A. L. (2007). Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, nº 5.
- Santana, J. J. B., Junior. (2008). 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.
- Siegel, S. (1975). **Estatística não paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill.
- Silva, A. H. C., Sancovschi, M. (2006). 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, (1973). “An approach to developing societal preferences in developing corporate action strategies”, **California Management Review**, pp.97-105.
- Souza, A. A., Boina, T. M., Avelar, E. A., & Gomide, P. L. R. (2008). 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. (2005). **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive of the determination of accounting standards. **The Accounting Review**, v. 53, n. 1.
- Zimmerman, M. A., & Zeitz, G. J. (2002). Beyond survival: Achieving new venture growth by building legitimacy. **Academy of Management Review**, 27, 414–431.

