

# ***DISCLOSURE* INFORMACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS: ABORDAGEM À PRESTAÇÃO DE CONTAS, TRANSPARÊNCIA E INTERAÇÃO SOCIAL**

**Clodoaldo PINHEIRO FILHO**

Tribunal de Contas do Estado  
de Rondônia  
Universidade Federal de Rondônia  
(Brasil)

**José MOREIRA DA SILVA NETO**

Grupo de Estudos e Pesquisas  
em Organizações (GEPORG)  
Universidade Federal de Rondônia  
(Brasil)

## **RESUMO:**

A sociedade tem confiado aos órgãos de controle a expectativa de combate à corrupção, por meio de ações que promovam a prevenção de desvios e desperdícios de recursos públicos. Considerando que são escassos estudos sobre *disclosure* de entidades públicas, este estudo descreve o *disclosure* informacional dos Tribunais de Contas dos Estados - TCEs, sob a perspectiva do papel que essas entidades exercem perante a sociedade, visando adentrar neste vazio acadêmico. Foi desenvolvido um *Ranking* de *disclosure* informacional dos TCEs, sob a perspectiva da Teoria da Divulgação (theory of *disclosure*). Conclui-se que o Tribunal de Contas do Espírito Santo obteve o maior nível de *disclosure* informacional e o Tribunal de Contas de Alagoas a última colocação.

**Palavras-Chave:** Controle. *Disclosure*. *Ranking*. Tribunais de Contas Estaduais. Teoria da Divulgação.

## **1 INTRODUÇÃO**

Nos últimos 16 anos a sociedade brasileira passou por grandes avanços nos cenários político e social, uma vez que a transparência dos gastos públicos deixou de ser apenas um termo utilizado no meio político e ganhou contornos de obrigação dos governantes para com a sociedade, tornando-se uma expressão difundida no meio social brasileiro, principalmente após o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que além de impor limitações ao endividamento e gastos estatais, inovou ao garantir maior participação do cidadão no controle e fiscalização desses gastos (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

Além de ser um marco na legislação brasileira, devido ao seu caráter inovador, a Lei de Responsabilidade Fiscal vem se fortalecendo ao longo dos anos, contando com o apoio da sociedade civil e de entidades fiscalizadoras (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013).

Segundo Zuccolotto *et al.* (2015) o termo “Vigilância” como sinônimo de fiscalização, pois segundo os autores, essa vigilância do povo sobre os

governos, pode ser exercida por entidades de fiscalização, entidades da sociedade civil organizada ou diretamente pelo cidadão.

No setor privado se tem a preocupação de divulgação de informações além das exigidas na legislação (*disclosure* voluntário), uma vez que isso tende a se refletir na valorização das empresas e seus produtos (LANZANA, 2004), porém no setor público há a cultura de se cumprir apenas o que é exigido por lei, o que influencia em maior evidencição de informações de natureza obrigatória (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015). Desta forma cabe avaliar o quanto os Tribunais de Contas estão preocupados com a valorização institucional, conhecendo o nível de divulgação de informações à sociedade sobre suas ações.

O tema proposto é o *Disclosure* informacional dos Tribunais de Contas Estaduais, utilizando-se como objeto da pesquisa os 26 Tribunais de Contas de Estado e o Tribunal de Contas do Distrito Federal, analisando por meio dos portais de transparência destes órgãos informações orçamentárias, financeiras, de gestão fiscal, demonstrativos contábeis e prestações de contas, relatórios de atividades, de planejamento, gestão e acessibilidade, com a finalidade de descobrir quais informações estes órgãos estão divulgando à sociedade, criando-se um instrumento que permita a coleta desses dados e a elaboração de um *ranking* de *disclosure* aplicado aos Tribunais de Contas Estaduais, baseado na missão institucional dessas organizações e nas exigências definidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei de Acesso à Informação – LAI e demais normas que abordam aspectos de transparência aplicável a entidades públicas. Após isso, será utilizado o índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM, de forma consolidada por unidade da federação, visando estabelecer a correlação entre o nível de *disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais e o índice de Desenvolvimento Humano do estado em que estas Cortes de Contas estão localizadas.

Embora se imagine que os órgãos de controle deem ampla divulgação de seus gastos e atividades, por terem como papel exigir isso de seus jurisdicionados, em tese teriam o dever de servir como exemplo de transparência no setor público.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Teoria da Divulgação**

Salotti e Yamamoto (2005) descrevem que no processo evolutivo da pesquisa contábil internacional ocorrido a partir das décadas de 60 e 70, passando por significativas transformações de âmbito metodológico, em razão de que até então se resumia ao enfoque normativo, com uma abordagem prescritiva, fornecendo soluções teóricas, ditando regras e determinando o que deveria ser adotado pela prática contábil.

Neste processo evolutivo, a partir da década de 80 a denominada “Teoria da Divulgação” passou a ser um assunto abordado com maior frequência, sendo essa terminologia oriunda da tradução do termo originalmente utilizado em inglês, “*theory of disclosure*”, que passou a ser difundida após alguns artigos serem publicados em revistas de renome internacional utilizando esta teoria (SALOTTI; YAMAMOTO, 2005).

Segundo Salotti e Yamamoto (2005), a Teoria da Divulgação tem como foco principal explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, baseado em diversas abordagens e que a teoria seria capaz de explicar quais as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada voluntariamente, como exemplo: a influência da divulgação de relatórios contábeis no preço das ações.

Um dos autores mais referenciados no estudo dessa temática, Verrecchia (2001), defende que a Teoria da Divulgação ainda não se encontra unificada, argumentando que não existe um paradigma central na pesquisa sobre divulgação, portanto não há nenhuma teoria bem integrada. O referido autor propõe a existência de três categorias de pesquisa sobre divulgação: Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Associação (*association-based disclosure*), Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Julgamento (*discretionary-based disclosure*) e Pesquisa sobre Divulgação Baseada em Eficiência (*efficiency-based disclosure*).

Em ensaio sobre a Teoria da Divulgação, Salotti e Yamamoto (2005) descrevem as 3 categorias propostas por Verrecchia (2001), destacando que a Divulgação Baseada em Associação (*association-based disclosure*) refere-se a pesquisas cujo principal objetivo é de investigar a associação entre a divulgação e as mudanças no comportamento dos investidores, considerando que estes competem no mercado de capitais na forma de agentes individuais que multiplicam a sua riqueza. Esse tipo de pesquisa tem como principal característica o estudo dos efeitos da divulgação nas mudanças das ações dos investidores, principalmente através do comportamento dos preços dos ativos em equilíbrio e do volume de negociação. Os autores também comentam que a Divulgação Baseada em Julgamento (*discretionary-based disclosure*) compreende pesquisas que detectam a motivação para divulgação, ou seja, procura avaliar como os gestores das companhias resolvem divulgar determinadas informações e quais os fatores que influenciam essas decisões, apontando que o mercado de capitais nesse caso é considerado o principal interessado nas informações divulgadas pelas empresas. Por fim descrevem que a Divulgação Baseada em Eficiência (*efficiency-based disclosure*) contempla as pesquisas sobre quais padrões de divulgação são as preferidas, levando em conta a divulgação de informações que ainda não ocorreu, ou seja, aqueles geralmente preferidos.

Diferente do que defende Verrecchia, de acordo com Dye (2001) existe uma teoria consolidada para a Teoria da Divulgação, sendo esta baseada na Teoria dos Jogos. Destaca que tem ocorrido com frequência pesquisas com característica estatística nessa área, especialmente em estudos que analisam aspectos econômicos relacionados ao *disclosure*.

Segundo Dye (2001) o *disclosure* pode ser obrigatório ou voluntário, o primeiro está relacionado à divulgação decorrente das normas reguladoras, já no outro, a entidade possui a faculdade de fazer ou não divulgação, pesando nesta decisão o fato de ser ou não favorável à entidade.

De acordo com Lanzana (2004), a evidenciação consistente e pontual de informações para o mercado, prezando por quantidade e qualidade, pode ser considerada como uma forma de garantir equidade entre os acionistas, refletindo em maior credibilidade dos gestores junto ao mercado de capitais. Nessa perspectiva, além dos órgãos reguladores terem passado a exigir padrões mais

elevados de divulgação de informações, as companhias têm assumido condutas voluntárias de divulgação. Esta atitude das empresas objetiva a diferenciação das demais na busca pelos recursos dos investidores, visando serem avaliadas de modo mais adequado, com a pretensão de manter um bom relacionamento com o mercado, com a finalidade de garantir futuras emissões de títulos.

Conforme Lima (2007), quando se fala em *disclosure*, não há como se pensar apenas na divulgação de informações reguladas por lei, mas em todas as informações de utilidade na tomada de decisões dos *stakeholders*, pois no componente de *disclosure* total de uma empresa deve constar todas as informações, obrigatórias ou voluntárias.

Boa parte dos estudos sobre o tema *disclosure* está relacionado às entidades privadas, abordando fatores de influência da divulgação de informações com o desempenho destas entidades no mercado de capitais, o reflexo disso junto aos seus *stakeholders*, porém esta é uma teoria que se amolda às entidades do setor público, reservadas as peculiaridades de cada uma.

Embora o *disclosure* seja tema recorrente nas pesquisas que analisam o setor privado, por ser um dos componentes essenciais da governança corporativa, por vezes se estabelecendo relações com a teoria da agência, pouco se aborda esse tema no setor público, ou quando feito isso, o enfoque é basicamente voltado para o denominado *disclosure* obrigatório. (LANZANA, 2004). Esses estudos abordam geralmente aspectos de *compliance* de Prefeituras Municipais ou Estados (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008; PRADO; LOUREIRO, 2006; BRAGA; GOMES, 2016; AVELINO; COLAUTO; CUNHA, 2010; RAUPP; PINHO, 2013; MORAES JUNIOR; CARNEIRO; DA SILVA NETO, 2016)

No comparativo entre os serviços prestados pelos setores público e privado, Riecken (2008) utiliza a expressão “cidadão-cliente”, pois segundo o referido autor, os cidadãos no papel de usuários dos serviços prestados pelo governo são considerados clientes, visto que cliente é alguém que necessita diretamente de um provedor de produtos ou serviços.

Neste sentido, esta pesquisa diferencia-se das demais realizadas sobre entidades públicas, pois parte de um pressuposto de que os Tribunais de Contas por serem órgãos de controle e fiscalização, tenham um nível de *disclosure* acima das demais entidades públicas, estando em um patamar acima do cumprimento da divulgação obrigatória de informações, ou seja, uma das poucas entidades do setor público que adotam a prática de *disclosure* voluntário, motivo ao qual se incluiu no componente do *ranking* de *disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais informações de caráter voluntário.

## 2.2 Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM

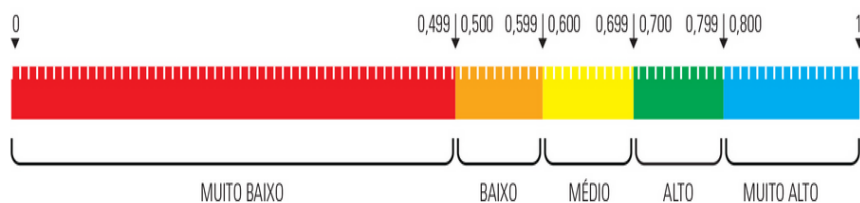
Em meados da década de 1990 a Organização das Nações Unidas – ONU lançou o Índice De Desenvolvimento Humano - IDH, que se propõe a verificar o grau de desenvolvimento de um país utilizando alguns indicadores de desempenho. O IDH logo passou a ser a mais conhecida medida de desenvolvimento humano, devido a sua simplicidade e a combinação das dimensões utilizadas na sua composição (TORRES; FERREIRA; DINI, 2003).

Segundo Torres, Ferreira e Dini (2003), possivelmente a medida de qualidade de vida mais conhecida, até o surgimento do IDH, tenha sido o PIB

per capita, porém não é suficiente para avaliar as condições de vida da população de um país ou região conhecendo apenas o PIB per capita, pois também é preciso conhecer a distribuição desses recursos e a forma de acesso a eles. Esse entendimento já estava evidente na década de 50, quando em 1954 um grupo de especialistas da ONU propôs que, além da dimensão monetária, outras dimensões fossem consideradas na avaliação da qualidade de vida das pessoas.

O IDHM brasileiro é embasado nas mesmas três dimensões do IDH global, porém, vai mais adiante, visto que foi realizada adequação da metodologia global ao contexto brasileiro e à disponibilidade de indicadores nacionais. Apesar de mensurar os mesmos fenômenos, os indicadores utilizados no IDHM são mais adequados para avaliar o desenvolvimento dos municípios brasileiros, resultando em um número que varia entre 0 e 1, ou seja, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano de um município (ATLAS BRASIL, 2013). A figura 1 representa a forma de leitura do IDHM, por meio das faixas divididas entre baixo, médio, alto e muito alto desenvolvimento humano.

**Figura 1** - Forma de leitura do IDHM



Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil 2013

Objetivando comparar os dados do *disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais com indicadores que permitam explicar qual o motivo que levam determinadas entidades a ter um maior nível de divulgação que outras, optou-se pela utilização do índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM, considerando que se trata de um indicador bastante difundido no País, que permite além apurar resultados por município, a consolidação desses resultados, obtendo-se de forma agregada o resultado do desenvolvimento humano por estado.

### 2.3 Estudos Anteriores sobre *Disclosure*

A concepção deste estudo foi apoiada na oportunidade de explorar esta lacuna tão relevante do ponto de vista acadêmico e social, partindo de estudos preliminares semelhantes publicados.

Há que se considerar que existe um volume bem menor de estudos sobre *disclosure* em instituições públicas se comparado aos estudos sobre instituições privadas, posto que essa temática está em fase de desenvolvimento no setor governamental (AVELINO, 2013). Neste contexto, Rodrigues (2008) utilizando a abordagem acerca do uso dos portais de transparência, analisou a usabilidade do portal do Tribunal de Contas de Minas Gerais no que se refere aos aspectos formais de disponibilizar aos cidadãos um canal de comunicação que fomente o

controle social, por meio do uso da tecnologia da informação, através da disponibilização de informações e serviços à sociedade.

Estudo semelhante ao anterior foi desenvolvido por Santos et al. (2013) sob o título “*Ranking* dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico”, que é pautado nos conceitos de governo eletrônico e democracia digital.

Os estudos mencionados anteriormente, embora não abordem o *disclosure* sob o prisma da Teoria da Divulgação, se conectam sob o aspecto da avaliação da forma de acesso às informações e o nível de qualidade destas, por meio de critérios que permitem analisar o desempenho dessas instituições, possibilitando a comparabilidade entre estas.

## 2.4 Hipótese da Pesquisa

Segundo Siena (2007, p.28), “as hipóteses, premissas ou os pressupostos que norteiam a execução da pesquisa são enunciados. Hipóteses ou pressupostos são respostas provisórias para o problema.”

Neste sentido, a hipótese da pesquisa pressupõe que quanto maior o desenvolvimento humano de uma determinada população, maior o seu nível de conscientização e cidadania, exercendo influência no controle social desempenhado e refletindo em maior pressão por transparência. Com base nesse pressuposto, pretende-se utilizar o desempenho de cada Tribunal de Contas Estadual apurado no *ranking* dos TCEs com a classificação do seu Estado no Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM, visando estabelecer a correlação entre as variáveis IDHM e *Disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais, buscando-se a confirmação da seguinte hipótese:

H1: Quanto maior o índice de Desenvolvimento Humano do estado em que está situado o Tribunal de Contas, maior o seu nível de *disclosure*.

## 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

### 3.1 Tipologia da Pesquisa

A estratégia de pesquisa adotada foi a de métodos mistos, que segundo Creswell (2010, p.240), ainda é uma abordagem relativamente nova nas ciências sociais e não é tão conhecida como os métodos quantitativos ou qualitativos.

Sob a perspectiva desse estudo, a referida pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva. De acordo com Gil (2008, p. 28), as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Em relação a sua natureza, esta é uma pesquisa aplicada, pois segundo Siena (2007, p.59), objetiva “a geração de conhecimento visando a aplicação prática, direcionados para a solução de problemas específicos”, que no caso é dirigida ao tema *Disclosure* Informacional dos Tribunais de Contas Estaduais.

Os dados analisados foram coletados nos portais de transparência dos Tribunais de Contas, onde se buscou localizar as informações contidas nas abas e ícones existentes, verificando a existência de demonstrativos ou relatórios que contivessem as informações listadas no instrumento de coleta de dados, levando-

se em consideração o nível de facilidade de acesso a essas informações e sua tempestividade, além de considerar o nível de detalhamento destas.

Cabe destacar que a pesquisa trata de análise das divulgações obrigatória e voluntária (*disclosure* obrigatório e *disclosure* voluntário), pois além das informações exigidas pela Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso À Informação) e Lei Complementar Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), foram buscadas informações de caráter voluntário, como exemplo o custo processual, transmissão de sessões via *internet* e a participação dessas entidades nas redes sociais.

## 3.2 Coleta dos Dados

### 3.2.1 Instrumento de Coleta de Dados

Considerando a inexistência de metodologia apropriada para avaliar o nível de *disclosure* dos Tribunais de Contas, e visando alcançar os objetivos deste estudo, foi desenvolvido um instrumento com abrangência suficiente para avaliar as três dimensões de informações que pretendiam ser coletadas (Prestação de Contas, Transparência e Interação Social).

A elaboração do instrumento de coleta de dados consistiu em gerar um documento que permitisse analisar as informações disponibilizadas nos sites dos Tribunais de Contas Estaduais, englobando tanto as informações de obrigatoriedade prevista em legislação quanto as demais informações, que embora não obrigatórias, são importantes para a sociedade conhecer e acompanhá-las. O instrumento é composto de três categorias diferentes de informações, contendo trinta tipos de informações no total, sendo dez na categoria Prestação de Contas, dezessete na categoria Transparência e três na categoria Interação Social.

O Quadro 1 demonstra o instrumento de coleta de dados, sendo composto por tipo de informação, tipo de *disclosure* e pontuação. Na primeira coluna consta qual informação será coletada. Na segunda coluna é descrito qual o tipo de *disclosure*, se obrigatório ou voluntário. A terceira coluna lista a pontuação de 0 a 10, observando-se que esta pontuação obedece a intervalos, que variam em 6 níveis, sendo 0, 1, 3, 5, 7 ou 10, conforme descrito no modelo de análise desenvolvido para esta pesquisa, adaptado do modelo de Raupp e Pinho (2012).

**Quadro 1 – Categorias e componentes do *disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais**

<b>DISCLOSURE INFORMACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS</b>		
<b>PRESTAÇÃO DE CONTAS</b>		
<b>TIPO DE INFORMAÇÃO</b>	<b>TIPO DE DISCLOSURE</b>	<b>PONTUAÇÃO</b>
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL	OBRIGATÓRIO	0 a 10
RESULTADO DE INSPEÇÕES, AUDITORIAS, PRESTAÇÕES E TOMADAS DE CONTAS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL DO TCE	OBRIGATÓRIO	0 a 10
MONTANTE DE MULTAS ARRECADADAS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
FISCALIZAÇÕES REALIZADAS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
MONTANTE DE RECURSOS FISCALIZADOS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
MONTANTE DE DESPESAS IRREGULARES PREVENIDAS (ECONOMIA GERADA COM AÇÕES PREVENTIVAS)	OBRIGATÓRIO	0 a 10
VALOR DAS CONDENAÇÕES (DÉBITOS E MULTAS APLICADAS)	OBRIGATÓRIO	0 a 10
MONTANTE DOS RECURSOS RESSARCIDOS AO ERÁRIO	OBRIGATÓRIO	0 a 10
CUSTO PROCESSUAL	OBRIGATÓRIO	0 a 10
<b>PONTUAÇÃO MÁXIMA POSSÍVEL (PRESTAÇÃO DE CONTAS)</b>		<b>100</b>
<b>TRANSPARÊNCIA</b>		
RELAÇÕES MENSAS DAS COMPRAS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
INFORMAÇÕES SOBRE PROCESSOS LICITATÓRIOS E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
INFORMAÇÕES SOBRE CONVÊNIOS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
SALÁRIOS, DIÁRIAS E DEMAIS DESPESAS COM PESSOAL	OBRIGATÓRIO	0 a 10
PLANO PLURIANUAL - PPA	OBRIGATÓRIO	0 a 10
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO	OBRIGATÓRIO	0 a 10
LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL - LOA	OBRIGATÓRIO	0 a 10
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	OBRIGATÓRIO	0 a 10
COMPETÊNCIA E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL, ENDEREÇO, TELEFONES E HORÁRIO DE ATENDIMENTO	OBRIGATÓRIO	0 a 10
DIVULGAÇÃO DE PARECERES	OBRIGATÓRIO	0 a 10
ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS	OBRIGATÓRIO	0 a 10
JURISPRUDÊNCIA (JULGADOS, ACÓRDÃOS)	OBRIGATÓRIO	0 a 10
ATAS DAS SESSÕES	OBRIGATÓRIO	0 a 10
RELAÇÃO DE RESPONSÁVEIS POR CONTAS JULGADAS IRREGULARES	OBRIGATÓRIO	0 a 10
DIVULGAÇÃO DOS LIMITES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DOS MUNICÍPIOS	OBRIGATÓRIA	0 a 10
TRANSMISSÃO DE SESSÕES VIA <i>INTERNET</i>	VOLUNTÁRIO	0 a 10
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	OBRIGATÓRIA	0 a 10
<b>PONTUAÇÃO MÁXIMA POSSÍVEL (TRANSPARÊNCIA)</b>		<b>170</b>
<b>INTERAÇÃO SOCIAL</b>		
ACESSIBILIDADE DE CONTEÚDO PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA	OBRIGATÓRIO	0 a 10
CANAL DE COMUNICAÇÃO (OUVIDORIA)	OBRIGATÓRIO	0 a 10
PARTICIPAÇÃO EM REDES SOCIAIS	VOLUNTÁRIO	0 a 10
<b>PONTUAÇÃO MÁXIMA POSSÍVEL (INTERAÇÃO SOCIAL)</b>		<b>30</b>
<b>PONTUAÇÃO MÁXIMA POSSÍVEL (GERAL)</b>		<b>300</b>

Fonte: elaborado pelo autor



### 3.2.2 Modelo de Análise do Instrumento de Coleta de Dados

Para analisar as informações listadas no Quadro 1, foi adaptado o modelo de análise de Raupp e Pinho (2012), listando indicadores e critérios de pontuação denominados Capacidade, divididos em 6 (seis) níveis., no qual capacidade nula recebe a pontuação 0 (zero), baixa 1 (um), moderada baixa 3 (três), moderada 5 (cinco), moderada alta 7 (sete) e alta 10 (dez), conforme descrito no Quadro 2. As pontuações são aplicáveis às três Categorias (Prestação de Contas, Transparência e Capacidade), diferindo apenas a descrição dos indicadores, já que se tratam de informações diferentes, motivo que fez com que fossem separadas em categoria diferentes. Portanto, os Quadros 1 e 2 são complementares.

**Quadro 2 – Modelo de análise do instrumento de coleta de dados**

	CAPACIDADE	INDICADORES	PONTUAÇÃO
<b>PRESTAÇÃO DE CONTAS</b>	NULA	Inexistência de qualquer tipo de relatório e/ou impossibilidade de sua localização.	0
	BAIXA	Divulgação parcial dos Relatórios ou demonstrativos, e difícil localização.	1
	MODERADA BAIXA	Divulgação parcial ou desatualizada dos Relatórios ou demonstrativos, sendo de fácil localização.	3
	MODERADA	Divulgação completa dos Relatórios ou demonstrativos, porém de difícil acesso.	5
	MODERADA ALTA	Divulgação completa e acessível dos relatórios ou demonstrativos, com fácil localização.	7
	ALTA	Divulgação de Relatórios e demonstrativos complementares, disponível ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, com informações pormenorizadas.	10
	CAPACIDADE	INDICADORES	PONTUAÇÃO
<b>TRANSPARÊNCIA</b>	NULA	Inexistência de divulgação na <i>internet</i> das informações citadas.	0
	BAIXA	Divulgação parcial e de difícil localização das informações.	1
	MODERADA BAIXA	Divulgação parcial, com fácil	3

		acesso.	
	MODERADA	Divulgação completa das informações citadas de forma clara e objetiva, porém desatualizadas.	5
	MODERADA ALTA	Divulgação das informações citadas de forma clara, objetiva e atualizada.	7
	ALTA	Divulgação de informações de forma clara, objetiva e atualizada, de fácil acesso ao cidadão, contendo informações complementares que facilitem a compreensão e o controle social.	10
<b>INTERAÇÃO SOCIAL</b>			
	<b>CAPACIDADE</b>	<b>INDICADORES</b>	<b>PONTUAÇÃO</b>
	NULA	Inexistência de qualquer tipo de canal para a participação dos cidadãos.	0
	BAIXA	Existência de canal, porém de difícil acesso.	1
	MODERADA BAIXA	Existência de canal de acesso facilitado, porém com pouca interação com o cidadão.	3
	MODERADA	Existência de canal de acesso facilitado, com opções de envio de perguntas, sugestões e denúncias.	5
	MODERADA ALTA	Existência de canal de acesso facilitado, com opções de envio de perguntas, sugestões e denúncias.	7
	ALTA	Existência de canal de acesso facilitado, com opções de envio de perguntas, sugestões, denúncias, além de apresentar ao cidadão outras opções de interação disponíveis pelos meios eletrônicos ou não.	10

Fonte: Adaptado de Raupp e Pinho (2012).

A população da pesquisa é composta por 26 Tribunais de Estados e o Tribunal de Contas do Distrito Federal, este último também tratado nesta pesquisa como Tribunal de Contas Estadual, devido à condição peculiar do Distrito Federal perante nosso ordenamento jurídico, que acumula competências

reservadas aos Estados e Municípios, conforme preceitua o artigo 32 da Constituição Federal de 1988.

### 3.2.3 Aplicação Do Instrumento De Coleta De Dados

A aplicação do instrumento de coleta de dados ocorreu no período de 14 de julho a 02 de agosto de 2016 e consistiu em acessar as páginas dos Tribunais de Contas com o objetivo de verificar as informações listadas nas três categorias de informações (Prestação de Contas, Transparência e Interação Social), classificando-as de acordo com os critérios de pontuação definidos no modelo de análise adaptado de Raupp e Pinho (2012). Para o tratamento dos dados foram utilizadas planilhas eletrônicas do programa Microsoft Excel, que permitiu a tabulação dos dados, geração de gráficos e análises acerca dos dados pesquisados.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Ranking de Disclosure e Teste de Hipótese

#### 4.1.1 Ranking de Disclosure dos Tribunais de Contas Estaduais

Seguindo o objetivo de construir um *Ranking de Disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais, no qual destacasse de forma objetiva o nível de transparência do TCEs, baseado na divulgação das informações de interesse da sociedade em suas páginas na *internet*, foi elaborado um instrumento de coleta de dados composto com trinta informações identificadas como relevantes, sendo vinte e sete delas definidas na legislação como obrigatórias e três de natureza voluntária, divididas em 3 abordagens, denominadas nesse estudo como categorias. O Quadro 3 elenca os 27 tribunais que compõem a população pesquisada, listados por ordem de classificação, do primeiro ao último colocado.

**Quadro 3 – Ranking de Disclosure dos Tribunais de Contas Estaduais**

<b>RANKING DE DISCLOSURE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS</b>		
<b>CLASSIFICAÇÃO</b>	<b>TCE - ESTADO</b>	<b>PONTOS</b>
1º	TCE - ES	175
2º	TCE - RS	159
3º	TCE - PR	152
4º	TCE - MT	151
5º	TCE - SC	151
6º	TCE - CE	145
7º	TCE - TO	143
8º	TCE - MG	142
9º	TCE - SP	124
10º	TCE - PE	120
11º	TCE - MS	118
12º	TCE - PI	118
13º	TCE - PA	114
14º	TCE - RN	114

15º	TCE - RR	113
16º	TCE - DF	103
17º	TCE - RO	102
18º	TCE - AC	100
19º	TCE - BA	99
20º	TCE - SE	99
21º	TCE - MA	97
22º	TCE - AM	89
23º	TCE - PB	89
24º	TCE - RJ	81
25º	TCE - GO	71
26º	TCE - AP	57
27º	TCE - AL	45

Fonte: elaborado pelo autor com dados da pesquisa

As informações pesquisadas permitem estabelecer um diagnóstico inicial sobre o nível de disclosure dos Tribunais de Contas Estaduais, permitindo a comparabilidade entre essas instituições, identificando não apenas se há ou não a divulgação das informações, mas qual o nível de qualidade e acessibilidade destas.

#### 4.1.2 Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM por Estados

No Quadro 4, consta a classificação dos 27 entes da Federação no Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM, que comparado com o *Ranking de Disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais (Quadro 5) resulta na verificação da hipótese deste trabalho.

#### Quadro 4 – Ranking do IDHM por Estados

<b>ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO MUNICIPAL - IDHM</b>		
<b>CLASSIFICAÇÃO</b>	<b>ESTADO</b>	<b>IDHM (2010)</b>
1º	Distrito Federal	0.824
2º	São Paulo	0.783
3º	Santa Catarina	0.774
4º	Rio de Janeiro	0.761
5º	Paraná	0.749
6º	Rio Grande do Sul	0.746
7º	Espírito Santo	0.740
8º	Goiás	0.735
9º	Minas Gerais	0.731
10º	Mato Grosso do Sul	0.729
11º	Mato Grosso	0.725
12º	Amapá	0.708
13º	Roraima	0.707
14º	Tocantins	0.699
15º	Rondônia	0.690
16º	Rio Grande do Norte	0.684
17º	Ceará	0.682

18 °	Amazonas	0.674
19 °	Pernambuco	0.673
20 °	Sergipe	0.665
21 °	Acre	0.663
22 °	Bahia	0.660
23 °	Paraíba	0.658
24 °	Piauí	0.646
24 °	Pará	0.646
26 °	Maranhão	0.639
27 °	Alagoas	0.631

Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil

#### 4.1.3 Teste da Hipótese: IDHM X *Disclosure*

Objetivando ampliar a discussão sobre o assunto, foi levantada a hipótese da existência de correlação entre as variáveis Índice de Desenvolvimento Humano e Nível de *Disclosure* Informacional dos Tribunais de Contas Estaduais. A hipótese é pautada no pressuposto que populações com maiores níveis de desenvolvimento humano possuem maior nível de conscientização e cidadania, se refletindo no controle social, portanto, em maior pressão por transparência.

Foi levado em consideração o desempenho de cada Tribunal de Contas Estadual apurado no *ranking de disclosure* dos TCEs e a classificação no Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM (consolidado por estado) do Estado em que o referido órgão está situado, visando estabelecer a correlação entre as variáveis IDHM e *Disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais, buscando a confirmação da hipótese levantada no estudo.

Na análise de correlação foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*, possibilitando estimar o coeficiente de correlação para variáveis aleatórias, a exemplo de estudos que deram o mesmo tratamento estatístico em análises semelhantes (ADEODATO et al., 2005; OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008).

Para os cálculos das correlações entre o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM (consolidado por estado) e o *Disclosure* Informacional dos Tribunais de Contas Estaduais foram utilizados dados tabulados no *Microsoft Excel* e transferidos para o programa *Statistical Package for the Social Sciences* – SPSS, conforme apresentado no quadro 5:

**Quadro 5 – Correlação entre IDHM e *Disclosure* Informacional do TCEs**

		IDHM	<i>Disclosure</i>	
Spearman's rho	IDHM	Correlation Coefficient	1,000	
		Sig. (2-tailed)	,426*	
		N	27	
	<i>Disclosure</i>	Correlation Coefficient	,426*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,027	.
		N	27	27

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Fonte: Dados da pesquisa analisados pelo *Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS

Os Resultados encontrados por meio do SPSS são apresentados no Quadro 14, demonstrando uma correlação significativa entre o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM (consolidado por estado) e o *Disclosure* Informacional dos Tribunais de Contas Estaduais, podendo significar que quanto maior Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM do Estado em que Tribunal de Contas Estadual estiver situado, maior o nível de *Disclosure* Informacional deste órgão, corroborando com a hipótese da pesquisa.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal desenvolver um Ranking de *disclosure* informacional dos Tribunais de Contas Estaduais, sob a perspectiva da Teoria da Divulgação (*theory of disclosure*), partindo do pressuposto que estes órgãos por exercerem as funções de fiscalização e controle dos gastos públicos possam estar em situação de vanguarda no que tange a divulgação de informações à sociedade, se comparado aos demais órgãos da Administração Pública.

Com base na literatura especializada, foi possível identificar uma arquitetura conceitual para o *disclosure*, destacando-se que são escassos os estudos no setor público baseados na Teoria da Divulgação, embora esta teoria se amolde a qualquer tipo de entidade, independentemente do contexto em que está inserida.

A pesquisa oportunizou concluir na soma das pontuações das três categorias verificadas, Tribunal de Contas do Espírito Santo figurou como o TCE com o maior nível de *disclosure* informacional, consequentemente sendo primeiro lugar no *ranking*, totalizando 175 pontos, cabendo ao Tribunal de Contas de Alagoas a última colocação, com apenas 45 pontos no total. Observou-se também que apenas 5 tribunais conseguiram alcançar mais de 50% da pontuação máxima possível, bem como cabe apontar que a média de pontuação dos TCEs foi de 114 pontos, que equivale a 38% da pontuação máxima possível, da qual 12 Tribunais de Contas obtiveram pontuações superiores a essa médias. Por fim, cabe destacar que os 3 tribunais da Região Sul figuraram entre os quatro primeiros colocados do *ranking* de *disclosure*, sendo o TCE-RS em segundo lugar com 159 pontos, o TCE-PR em terceiro com 153 pontos e o TCE-SC em quarto lugar com 151 pontos, empatado com o TCE-MT.

A hipótese da pesquisa foi pautada no pressuposto que quanto maior o desenvolvimento humano de uma determinada população, maior o nível de conscientização e cidadania desta, exercendo influência no controle social desempenhado e refletindo em maior pressão por transparência. Os resultados demonstraram uma correlação significativa entre o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM (consolidado por estado) e o *Disclosure* Informacional dos Tribunais de Contas Estaduais, podendo significar que quanto maior Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM do Estado em que Tribunal de Contas Estadual estiver situado, maior o nível de *Disclosure* Informacional deste órgão, corroborando com a hipótese da pesquisa.

Desse modo, as informações resultantes desta pesquisa podem subsidiar a melhoria do nível de *disclosure* dos Tribunais de Contas Estaduais, servindo

como um diagnóstico para essas entidades, contribuindo na melhoria do nível de evidência de suas informações à sociedade em geral.

Dentre as limitações da pesquisa, destaca-se a ausência de entrevista com os gestores dos TCEs e cidadãos, buscando-se a minimização disso por meio de critérios objetivos na análise das informações disponibilizadas nos sites dessas entidades.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, Vanessa Gurgel et al. **Qualidade de vida e depressão em mulheres vítimas de seus parceiros**. Revista de Saúde Pública, v. 39, n. 1, p. 108-113, 2005.

ATLAS BRASIL. **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil**. 2013. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/>> Acesso em: 12 out. 2016.

AVELINO, Bruna Camargos; COLAUTO, Romualdo Douglas; CUNHA, Jaqueline Veneroso Alves. **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.

AVELINO, Bruna Camargos. **Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação**. 2013. 176 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais. 2013.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Couto e; ALVES, Francisco José dos Santos. **Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010**. Rev. Adm. Pública [online]. 2015. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087/47824>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

BRAGA, Lamartine Vieira; GOMES, Ricardo Corrêa. **Participação eletrônica e suas relações com governo eletrônico, efetividade governamental e accountability**. Organizações & Sociedade, v. 23, n. 78, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 7/3/2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp64.htm)> Acesso em: 15/7/2016.

BRASIL. **Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9504.htm)> Acesso em: 15/7/2016.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 7/7/2016.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)> Acesso em: 7/7/2016.

BRASIL. **Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015.** Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13146.htm)>Acesso em: 27/8/2016.

CAMPOS, Rosana; PAIVA, Denise; GOMES, Suely. **Gestão da informação pública:** um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. Sociedade e Estado, v. 28, n. 2, p. 393-417, 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa:** métodos qualitativos, quantitativos e misto. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DYE, Ronald A. **An Evaluation of “Essays on Disclosure” and the Disclosure Literature in Accounting.** Journal of Accounting and Economics, nº 32, p. 181-135, 2001.

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

LIMA, Gerlando. A. S. F. **Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de *disclosure* com o custo da dívida das empresas brasileiras.** Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2007.

MORAES JUNIOR, David Nascimento; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; DA SILVA NETO, José Moreira. **Nível e Ranking da Transparência e Acesso à Informação dos Municípios de Rondônia**-(DOI-[http://dx. doi.org/10.17800/2238-8893/aos.v4n2p47-64](http://dx.doi.org/10.17800/2238-8893/aos.v4n2p47-64)). Amazônia, Organizações e Sustentabilidade, v. 4, n. 2, p. 47-64, 2016.

OLIVEIRA, Robson Ramos; SILVA, Aline Moura Costa da; MORAES, Melissa Christina Corrêa de. **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.

PRADO, Otávio; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. **Governo eletrônico e transparência:** avaliação da publicização das contas públicas das capitais brasileiras. Revista Alcance, vol.13, n.3, p. 355-372, set./dez. 2006

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antonio Gomes de Pinho. **Accountability em câmaras municipais:** uma investigação em portais eletrônicos. In: Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, 15., 2012, Rio de Janeiro. Anais...São Paulo: FGV-EAESP, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antonio Gomes de. **Ranking dos Legislativos Locais na Construção da Accountability:** um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos de Municípios de Santa Catarina. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 7, n. 1, p. 69-83, 2013.

RODRIGUES, Maria Isabel Araújo. **Uma análise da usabilidade do portal do Tribunal de Contas do Estado De Minas Gerais.** 2008. 68 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho – Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2008.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M.. **Ensaio sobre a teoria da divulgação.** Brazilian Business Review. v. 2, n. 1, p. 53-70, jan./jun. 2005.

SANTOS, Paloma Maria; BERNARDES, Mariele Berger; ROVER, Aires José; MEZZAROBBA, Orides. **Ranking dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico.** Rev. Adm. Pública [online]. 2013, vol.47, n.3, pp.721-744. ISSN 0034-7.



SIENA, Osmar. **Metodologia da Pesquisa Científica**: elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. Porto Velho: UNIR, 2007.

TORRES, Haroldo da Gama; FERREIRA, Maria Paula; DINI, Nádida Pinheiro. **Indicadores sociais**: por que construir novos indicadores como o IPRS. São Paulo *Perspectiva*, v. 17, n. 3-4, jul./dez. 2003.

VERRECCHIA, Robert E. *Essays on Disclosure. Journal of Accounting and Economics*, nº 32, p. 97-180, 2001.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; RICCIO, Edson Luiz. **Transparência: reposicionando o debate**. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.