

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

CLARI SCHUH

EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL NAS PÁGINAS *WEB* DE
PREFEITURAS DO RIO GRANDE DO SUL

São Leopoldo

2009

CLARI SCHUH

**EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL NAS PÁGINAS *WEB* DE
PREFEITURAS DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ermani Ott

Co-Orientadora: Prof^a. Dr^a. Clea Beatriz Macagnan

São Leopoldo

2009

S385e Schuh, Clari

Evidenciação de capital intelectual nas páginas web de prefeituras do Rio Grande do Sul / por Clari Schuh. -- 2009.
85 f. : il ; 30cm.

Dissertação (mestrado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2009.
“Orientação: Prof. Dr. Ernani Ott; Co-Orientadora: Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan, Ciências Exatas.”

1. Contabilidade - Evidenciação. 2. Capital intelectual - Setor público. 3. Prefeitura municipal - Rio Grande do Sul. I. Título.

CDU 657:001.9

Clari Schuh

EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL NAS PÁGINAS *WEB* DE
PREFEITURAS DO RIO GRANDE DO SUL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio
dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em 17 de agosto de 2009.

BANCA EXAMINADORA

Prof.Dr. Romualdo Douglas Colauto – UFMG

Prof.Dr. Auster Moreira Nascimento - UNISINOS

Prof.Dr. Clóvis Kronbauer - UNISINOS

Prof. Orientador: Prof. Dr. Ernani Ott

Prof. co-orientadora: Profa. Dra. Clea Macagnan

Visto e permitida a impressão

São Leopoldo,

Prof. Dr. Ernani Ott

Coordenador Executivo PPG em Ciências Contábeis

*Ao meu precioso filho Leonardo Henrique,
meu estímulo e minha alegria, pelo amor,
paciência e compreensão.*

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ernani Ott, que, além do apoio e preciosas orientações na elaboração desta dissertação, é uma pessoa maravilhosa e um grande amigo, estendendo à minha co-orientadora, Prof^a. Dr^a. Clea Beatriz Macagnan, pelas contribuições.

Ao Prof. Dr. Auster Moreira Nascimento pelas valiosas sugestões na Banca de Qualificação e também por ter me ensinado a importância do olhar crítico sobre tudo o que fazemos.

Ao Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer pelas contribuições na Banca de Qualificação e pelos conhecimentos transmitidos.

A todos os professores do PPG em Ciências Contábeis; ao Prof. Dr. Luiz Paulo Bignetti e Prof. Dr. Alsones Balestrin, do PPG em Administração da UNISINOS, e à Prof^a. Dr^a. Beatriz Terezinha Daudt Fischer, do PPG em Educação da UNISINOS, pelos valiosos ensinamentos.

À minha família, em especial ao meu filho Leonardo, por compreender o motivo de minha ausência e por ter sempre me incentivado, dando-me força e coragem por meio do olhar e das palavras; à minha mãe, pelo incentivo durante todo este processo, e ao meu pai, pelo carinho e apoio imprescindíveis em todos os momentos da minha vida, enquanto estive entre nós; ao meu esposo e meus irmãos pela paciência e suporte emocional.

Aos meus colegas do mestrado, pelos momentos que passamos juntos e pela constante troca de conhecimentos, em especial à Simone Rodrigues Santos, pela amizade conquistada.

Ainda, agradeço ao Escritório Contábil Scheffer Ltda. por entender a minha ausência e ao meu chefe Olmiro Schafer pelo apoio na busca desse sonho.

Por fim, agradeço a Deus, fonte de vida e inspiração eterna durante todas as etapas de minha existência.

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar as informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, mediante pesquisa documental, partindo-se de um instrumento de pesquisa composto de itens referentes aos componentes de capital intelectual: capital humano, capital estrutural, capital de municípios e transparência, assim como os seus respectivos subitens. Os dados foram objeto de análise descritiva e testes estatísticos. Como resultados do estudo, podem-se mencionar: (a) o teste Tukey de comparação múltipla de proporções revelou não haver diferença significativa na proporção de evidenciação de capital intelectual entre os municípios de Porto Alegre, Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul; (b) comparando-se a proporção de evidenciação por item, constatou-se que a transparência apresentou uma proporção de 65,90%, seguida do capital dos municípios (43,10%), capital estrutural (36,80%) e capital humano (26,70%) e (c) há relação entre as variáveis sócio-demográficas (receita per capita e índice de desenvolvimento humano (IDH)) e o maior nível de evidenciação dos municípios. Considera-se, finalmente, que há espaço para uma maior evidenciação de capital intelectual pelas prefeituras, pois, além do compromisso com a transparência e a comunicação com os cidadãos, a evidenciação de informações poderá agregar valor aos municípios.

Palavras-chave: Capital intelectual. Evidenciação. Setor público.

ABSTRACT

This research analyzes the information on intellectual capital evident in the web pages of the cities of Rio Grande do Sul, through desk research, starting from a research composed of items related to the components of intellectual capital: human capital, structural capital, capital of householders and transparency, as well as their respective sub-items. The information was subjected to descriptive analysis and statistical tests. The results of the study are: (a) the Tukey multiple comparison of proportions revealed no significant difference in the proportion of disclosure of intellectual capital among the cities of Porto Alegre, Bage, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz, São Leopoldo and Sapucaia do Sul; (b) comparing the proportion of disclosure by item, it was found that the transparency provided a proportion of 65.90%, followed by the capital of residents (43.10%), structural capital (36.80%) and human capital (26.70%); (c) there is no relationship between socio-demographic variables (income per capita and human development index (HDI)) and the highest level of disclosure of the cities. Finally, it was concluded that there is room for more disclosure of intellectual capital by local governments; therefore, beyond the commitment to transparency and communication with citizens, the disclosure of information could add value to the municipalities.

Keywords: *Intellectual Capital. Disclosure. Public sector.*

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Metáfora da árvore	19
Figura 2: Navegador Skandia	22
Figura 3: Localização geográfica da amostra	41
Gráfico 1: Evidenciação de Capital Intelectual nas páginas <i>WEB</i> dos Municípios	52
Gráfico 2: Evidenciação por Item.....	57
Quadro 1: Componentes do Capital Intelectual	20
Quadro 2: Monitor dos Ativos Intangíveis de Sveiby	24
Quadro 3: Estudos sobre evidenciação de capital intelectual no setor privado.....	33
Quadro 4: Estudos sobre evidenciação de capital intelectual no setor público.....	39
Quadro 5: Itens e Subitens de Capital Intelectual	46
Quadro 6: Localização dos municípios por microrregião	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Capital Intelectual: <i>Ranking</i> das Assembleias Legislativas	34
Tabela 2: Capital Intelectual: <i>Ranking</i> das Regiões	34
Tabela 3: Amostra da pesquisa (municípios com mais de 100 mil habitantes)	44
Tabela 4: Evidenciação de Capital Intelectual pelos Municípios	53
Tabela 5: Teste <i>Tukey</i> de comparação múltipla de proporções na evidenciação	55
Tabela 6: Evidenciação por item comparando a proporção de evidenciação	56
Tabela 7: Teste <i>Tukey</i> de comparação múltipla de proporções por itens.....	57
Tabela 8: Variáveis do terceiro pressuposto.....	59
Tabela 9: Média de evidenciação em relação à proporção	60
Tabela 10: Correlação das variáveis sócio-demográficas	61
Tabela 11: Teste do modelo de regressão logística	62
Tabela 12: Parâmetros da equação da regressão logística	62
Tabela 13: Medida de explicação da qualidade do modelo	63
Tabela 14: Previsão de acerto do modelo de regressão logística	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	13
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	13
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ATIVO INTANGÍVEL	16
2.2 CAPITAL INTELECTUAL	18
2.2.1 Conceito e Componentes do Capital Intelectual	18
2.2.2 Avaliação do Capital Intelectual	21
2.2.2.1 Navegador Skandia	21
2.2.2.2 Monitor de Ativos Intangíveis	23
2.3 RECURSOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO	24
2.4 EVIDENCIAÇÃO	27
2.5 PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL	29
2.5.1 Pesquisas no Setor Privado	30
2.5.2 Pesquisas no Setor Público	33
3 MÉTODO DE PESQUISA	40
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	40
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	42
3.3 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA.....	44
3.4 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	45
3.5 ANÁLISE DOS DADOS	47
3.5.1 Técnicas Estatísticas	47
3.5.1.1 Proporção	47
3.5.1.2 Média e Desvio Padrão	48
3.5.1.3 Teste Tukey	48
3.5.1.4 Regressão Logística	49
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	51
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	52
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS.....	52
4.2 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL	53
4.3 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL POR ITENS.....	56
4.4 RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS SÓCIO-DEMOGRÁFICAS E EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL	57
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	65
5.1 CONCLUSÃO	65

5.2 RECOMENDAÇÕES	66
REFERÊNCIAS	68
APÊNDICE A – Municípios do Rio Grande do Sul	76
APÊNDICE B – Regressão Logística	85

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

O Capital Intelectual tem sido considerado um dos principais fatores de agregação de valor às organizações no mundo competitivo em que estas se encontram operando (CARVALHO; ENSSLIN, 2006). Desta forma, é prudente que as organizações se preocupem em identificar os seus componentes, busquem formas de mensurá-lo e de evidenciá-lo em relatórios complementares, páginas da *WEB* ou outros meios eletrônicos.

Na Administração Pública este cenário também se faz presente e exige do gestor competência e transparência na aplicação dos recursos governamentais. *Accountability* dos governos, na opinião de Prado (2004, p. 36) é visto “como um princípio que deve guiar os governos democráticos em busca da prestação de contas à sociedade”. Neste sentido, o uso estratégico da tecnologia de informação e comunicação (TIC), também conhecida por governo eletrônico, não se restringe à disponibilização de serviços *on line* na *internet*, mas deve atender o papel do Estado de aproximar a comunicação entre governo, cidadãos, empresas privadas e organizações não governamentais (DINIZ *et al.* 2009).

No contexto da administração pública, as prefeituras municipais ganharam espaço significativo na gestão das políticas sociais, e o percentual de arrecadação e repasse de recursos aos cidadãos foi elevado substancialmente em relação às demais esferas de governo após a promulgação da Constituição Federal de 1988. O processo de descentralização apresenta diversos aspectos positivos, entre os quais se destacam a maior proximidade do beneficiário dos programas de ações sociais, o que pressupõe a conjugação de diminuição de custos, aumento da eficácia e eficiência na aplicação das políticas públicas, que passam a atuar em consonância com as realidades regionais e locais. Como consequência desta maior proximidade do governo local com a comunidade, ocorre uma maior participação do cidadão como parceiro na administração e agente fiscalizador (JAYME JR.; REIS; ROMERO, 2007; JAMBEIRO, 2006).

Considerando a atuação do setor público municipal no desenvolvimento econômico e social da comunidade e, por conseguinte, o acesso às informações como premissa de cidadania e participação, a divulgação de dados/resultados como fator de transparência e credibilidade no trabalho do gestor, a evidenciação do Capital Intelectual como fator de agregação de valor à organização, emerge a seguinte questão de pesquisa: Quais são as informações sobre o capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é analisar a evidenciação de informações sobre o capital intelectual nas páginas *WEB* de prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar nos municípios de grande porte as informações evidenciadas sobre capital intelectual nas páginas *WEB*;
- b) Verificar os itens de informações sobre capital intelectual preconizadas na evidenciação das páginas *WEB* e
- c) Analisar variáveis externas que poderiam indicar a probabilidade e explicar a evidenciação de informações sobre o capital intelectual nas páginas *WEB* de prefeituras selecionadas no estudo.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

As pesquisas científicas podem ser limitadas a uma série de fatores como, por exemplo, o assunto e a extensão. Porém, nem sempre há esta necessidade de delimitação, uma vez que o próprio assunto e os objetivos já estabelecem limites (MARCONI; LAKATOS, 2006).

No presente estudo, as informações sobre evidenciação de capital intelectual foram verificadas nas páginas *WEB* das prefeituras do Rio Grande do Sul com população acima de 100 mil habitantes. Portanto, informações divulgadas em outros meios de comunicação estão fora deste estudo, assim como prefeituras cujos municípios contam com menos de 100 mil habitantes.

Também não faz parte deste estudo averiguar a veracidade das informações contidas nas páginas *WEB*, ficando limitado à descrição e aos testes em torno dos pressupostos estabelecidos, bem como não se trata de um estudo voltado à mensuração do capital intelectual, mas o seu foco está na sua evidenciação.

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Para Silva e Menezes (2001, p. 31), a justificativa de uma pesquisa deve apresentar as razões e a importância do tema escolhido. De acordo com Queiroz (2003), há uma crescente procura dos cidadãos por informações sobre a administração pública, sejam elas a respeito de recursos públicos ou para averiguar a transparência dos atos dos gestores.

Queiroz (2003) analisou a importância da gestão de ativos intangíveis no setor público de prefeituras espanholas e revelou como as novas tecnologias de informação permitem a incorporação de indicadores de capital intelectual. Mello, Cohen e Oliveira (2003) analisaram a extensão de desenvolvimento das páginas *WEB* das Assembleias Legislativas do Brasil a partir da publicação de seus ativos intangíveis.

Lock (2003) assinala que o contido no Art.48, da Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000, não está sendo cumprido pelas prefeituras, com relação à ampla divulgação em meios eletrônicos de acesso público. Assim, os recursos intangíveis existentes no setor público e a transparência da gestão municipal, tanto quanto foi possível verificar, carecem de estudos.

Os resultados da pesquisa no âmbito público podem ser úteis para futuros estudos sobre a evidenciação de informações por órgãos públicos, bem como para os estudos relativos aos recursos intangíveis. Também podem interessar à sociedade em geral, uma vez que evidenciam o grau de transparência das informações sobre recursos intangíveis nas prefeituras, que podem representar uma parte significativa da riqueza de um município. Sendo assim, todo cidadão que tenha interesse em conhecer e participar indiretamente da administração pública poderá valer-se dessas informações.

Por último, cabe ressaltar que este estudo se enquadra na linha de pesquisa “Teoria da Contabilidade do Programa de Pós-Graduação, Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS” e no projeto de pesquisa “Governança Corporativa, Evidenciação e a Relevância da Informação Contábil nas Empresas Brasileiras”, cadastrado no Grupo de Pesquisa em Teoria e Prática Contábil no CPNq, coordenado pelo Prof. Dr. Ernani Ott.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está organizada em cinco seções. Na primeira seção, consta a INTRODUÇÃO, em que se apresenta o contexto no qual está inserida a pesquisa, a formulação do problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação e a relevância do estudo.

Na segunda seção, REFERENCIAL TEÓRICO, são tratados tópicos relacionados ao capital intelectual, evidenciação e informações eletrônicas, com enfoque voltado ao setor público.

A terceira seção é dedicada ao MÉTODO DE PESQUISA, descrevendo-se os procedimentos metodológicos utilizados na elaboração do estudo. São feitas considerações

sobre o método utilizado, identificação do tipo de pesquisa quanto às finalidades ou objetivos gerais, a classificação da pesquisa, a população e a amostra, a coleta, o tratamento e a análise dos dados e, por fim, elencadas as limitações impostas pelo método utilizado.

Na quarta seção, APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS, são analisados os resultados encontrados no estudo; na quinta seção se apresenta a CONCLUSÃO do estudo e as RECOMENDAÇÕES para futuros estudos, seguidas das REFERÊNCIAS e dos APÊNDICES.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ATIVO INTANGÍVEL

Martins (1972, p. 53) inicia o capítulo 3 de sua tese com “definição (ou falta de)”, relatando que é tradicional a divisão feita entre Ativos Tangíveis e Intangíveis, como também tem sido tradicional a dificuldade de definir, reconhecer e mensurar os ativos intangíveis. O autor complementa que talvez a característica mais comum seja o grau de incerteza existente na avaliação de resultados futuros que poderão gerar.

Não existe um relacionamento etimológico da palavra ‘intangível’ com a definição contábil desses ativos, haja vista que muitos ativos intangíveis, ou seja, muitos bens que não possuem corpo físico, são classificados como se tangíveis fossem, a exemplo das duplicatas a receber e das despesas antecipadas, devido ao conservadorismo que impera no meio contábil. “Isto porque os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-se a ativos não circulantes” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 388).

Nesta mesma linha, o *International Accounting Standards Board* (IASB), organismo internacional de emissão de padrões contábeis, estabelece que ativos intangíveis são aqueles ativos que não têm substância física ou têm um valor que não é convertido para aquelas substâncias físicas que eles possuem (EPSTEIN; MIRZA, 2004). Schmidt e Santos (2002) complementam afirmando que ativos intangíveis são recursos incorpóreos controlados pela empresa, capazes de produzir benefícios futuros.

Kaplan e Norton (2004, p. 2) iniciam seu artigo perguntando “quanto vale a cultura de uma empresa que permite a seu pessoal compreender a missão, a visão e os valores centrais da organização e neles acreditar?” Qual a vantagem de investir num sistema de gestão do conhecimento ou num novo banco de dados de clientes? O que é mais importante: reforçar as habilidades de todo mundo ou só as de indivíduos em pontos cruciais?

A realidade atual mostra que em muitas empresas o conhecimento dos funcionários, a cultura organizacional, as habilidades e os sistemas de Tecnologia de Informação (TI) valem,

por vezes, muito mais do que os ativos tangíveis, proporcionando às empresas vantagens competitivas em relação aos seus concorrentes. Francini e Sampaio (2002, p. 2) entendem que

as grandes mudanças nos cenários de atuação das empresas, tanto públicas quanto privadas, em especial nesta Era da Informação e Conhecimento, nos permitem imaginar que uma fonte de vantagem competitiva nas empresas é seu ativo intangível “conhecimento”, e a efetiva gestão e aplicação deste ativo na expectativa de sua conversão em resultados.

Sveiby (1998) ilustra a afirmação acima mencionando que a *Sun Microsystem*, empresa conhecida por projetar e fabricar estações de trabalho, sistemas de rede de computadores e microprocessadores, apresenta uma diferença sempre crescente entre o valor de mercado e o valor contábil de suas ações. Em termos de mercado, as ações apresentam um valor muito maior em relação ao seu valor contábil, refletindo a importância de seus ativos intangíveis.

Hendriksen e Van Breda (2007, p. 388) definem ativos intangíveis como “a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos”. Segundo os autores, a maioria dos ativos resulta de situações em que houve utilização de caixa (ou seu equivalente), mas a despesa correspondente ainda não apareceu na demonstração de resultados, ou seja, a despesa foi diferida.

Para Carrel (2007), os valores de mercado das organizações não são representados apenas pelos ativos tangíveis que constam em seus livros, mas também pelos seus valores intangíveis. Olsen, Halliwell e Gray (2007) asseveram que os ativos intangíveis exercem um papel crítico na atualidade dos negócios. Muitos executivos acreditam que eles substituíram os ativos fixos, tornando-se o ponto de referência para o crescimento dos negócios, sendo a chave para a sustentabilidade competitiva. Relacionados com a inovação, representam a base principal para o crescimento empresarial. Na verdade, a dificuldade não está apenas na definição do que é um ativo intangível, mas também em como mensurá-lo.

No Brasil, a Lei nº 11.638/2007, que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008, cria um novo subgrupo dentro do grupo Ativo Permanente denominado ‘Intangível’, em sintonia com os padrões internacionais.

2.2 CAPITAL INTELECTUAL

Várias mudanças de natureza econômica, social, política e tecnológica alteraram a estrutura e os valores da sociedade contemporânea. Provavelmente, a transformação mais acentuada é aquela que agrega aos meios de produção tradicionais (terra, capital e trabalho) o conhecimento como elemento fundamental da nova economia.

Como um marco nas discussões sobre a importância do conhecimento, pode ser citada a obra ‘Sociedade pós-capitalista’, de Peter Drucker, na qual o autor aborda o fim da era industrial e o início da era do conhecimento (WERNKE; LEMBECK; BORNIA, 2003).

Para Schmidt e Santos (2002), na medida em que o conhecimento é aceito como um novo fator de produção e ao se examinar os produtos e serviços utilizados no cotidiano, se encontra uma grande quantidade de conhecimento presente, o que aponta para a necessidade de melhor compreendê-lo e mensurá-lo nas organizações.

2.2.1 Conceito e Componentes do Capital Intelectual

Kannan e Aulbur (2004) relatam pesquisas relacionadas aos ativos do conhecimento realizadas desde o ano de 1959. Stewart, pelos artigos publicados na revista Fortune (1991, 1994 e 2001) e pelo livro editado em 1998, pode ser considerado um dos grandes responsáveis pela popularização do tema, que passou a ser objeto de reflexão e discussão por parte de diversos autores.

Edvinsson e Malone (1998), ao conceituar capital intelectual, empregam uma linguagem metafórica. Comparando uma empresa a uma árvore, consideram a parte visível como tronco, galhos e folhas, a que está descrita em organogramas, nas demonstrações contábeis e em outros documentos. As raízes, que estão abaixo da superfície, equivalem ao capital intelectual, porquanto se constituem nos fatores dinâmicos ocultos. Na Figura 1 ilustra-se a metáfora da árvore.

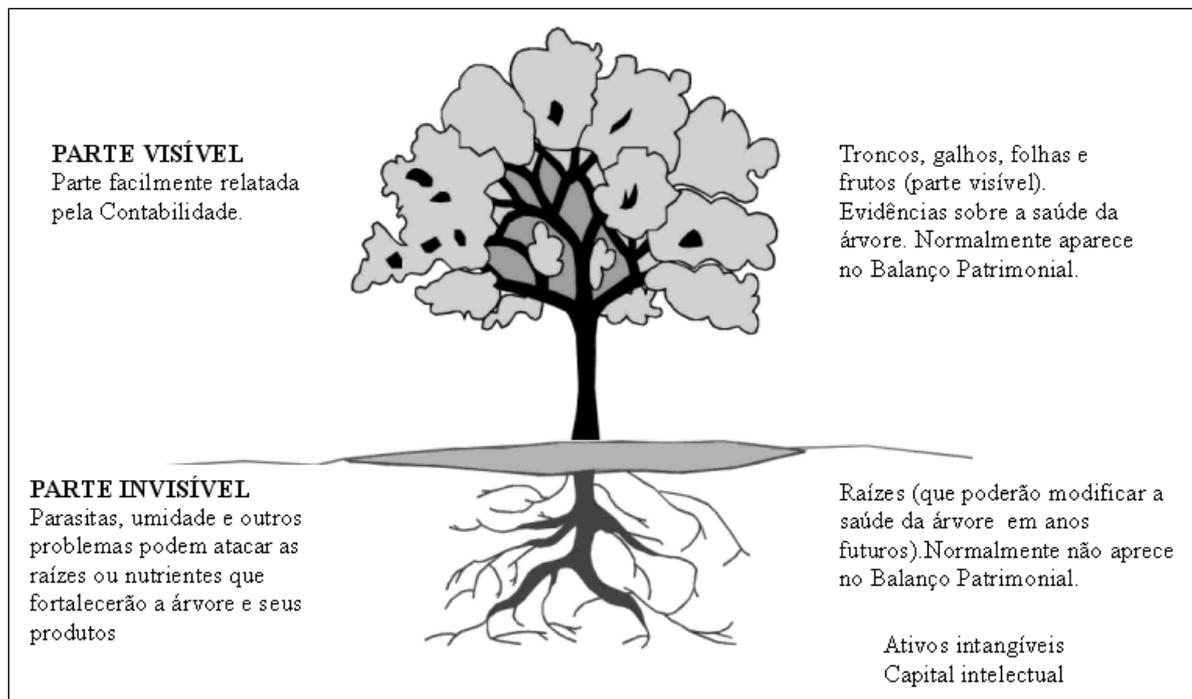


Figura 1: Metáfora da árvore
Fonte: Edvinsson e Malone (1998, p. 9).

Brooking (1996) define capital intelectual como uma combinação de ativos intangíveis, resultado das mudanças nas áreas de tecnologia da informação, mídia e comunicação, que ocasionam benefícios intangíveis para as empresas e que capacitam seu funcionamento, trazendo-lhes vantagens competitivas.

Klein e Prusak (1994) consideram que o capital intelectual não se resume apenas ao conhecimento da organização, mas trata-se de material intelectual que foi formalizado, capturado e alavancado, a fim de produzir um ativo de maior valor.

Edvinsson e Malone (1998) subdividem o capital intelectual em três componentes: (1) **capital humano:** composto pelo conhecimento, pela capacidade de inovação e pela habilidade dos empregados, mais os valores, a cultura e a filosofia da empresa; (2) **capital estrutural:** composto pelos equipamentos de informática, pelos *softwares*, pelo banco de dados, pelas patentes, pelas marcas registradas e tudo o mais que compõe a estrutura organizacional que sustenta a produtividade do corpo funcional; (3) **capital de clientes:** é o capital que surge das relações com o ambiente externo, especialmente clientes e fornecedores e tem estreita relação com a imagem e reputação da organização.

Brooking (1996) subdivide o capital intelectual em quatro componentes: ativos de mercado, ativos humanos, ativos de propriedade intelectual e ativos de infraestrutura. **Os ativos de mercado** são decorrentes dos intangíveis que estão relacionados ao mercado, como: clientes, marca, negócios em andamento, canais de distribuição, franquias. **Os ativos humanos** são os benefícios proporcionados pelos indivíduos em favor da organização, através de *expertise*, conhecimento, criatividade, habilidade para solução de problemas. **Os ativos de propriedade intelectual** referem-se aos ativos que precisam de proteção legal, como segredos industriais, patentes, normalmente protegidos por direitos de propriedade intelectual, e **os ativos de infraestrutura** compreendem os processos e tecnologias próprios da organização, como a cultura e os métodos gerenciais.

Para Sveiby (1998), os ativos intangíveis podem ser divididos em três categorias, havendo semelhança com as classificações anteriormente apresentadas: estrutura interna, estrutura externa e competência dos funcionários. Segundo o autor, “as pessoas são os únicos e verdadeiros agentes da empresa. Todos os ativos e estruturas – quer sejam tangíveis ou intangíveis – resultam das ações humanas. Todos dependem das pessoas em última instância para continuar a existir” (SVEIBY, 1998, p. 9).

Stewart (1998), apesar de acolher a classificação de Edvinsson e Malone (1998), afirma que o capital intelectual não é criado a partir de partes independentes de capital humano, estrutural e de clientes, mas da sinergia que há entre estes elementos. No Quadro 1, apresentam-se os componentes do capital intelectual.

Autores	Componentes do Capital Intelectual
Brooking (1996)	Ativos de Mercado, Ativos de Propriedade Intelectual, Ativos Centrados no Indivíduo e Ativos de Infra-Estrutura
Edvinsson e Malone (1998)	Capital Humano, Capital Estrutural (Capital Organizacional, Capital de Inovação, Capital de Processos) e Capital de Clientes
Sveiby (1998)	Competência Individual, Estrutura Interna e Estrutura Externa
Stewart (1998)	Capital Humano, Estrutural e de Clientes

Quadro 1: Componentes do Capital Intelectual

Fonte: Baseado em Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1998), Sveiby (1998) e Stewart (1998).

Embora os autores centrem suas atenções num único objetivo que é o capital intelectual, eles valorizam o intercâmbio que deve existir entre o ambiente interno e o ambiente externo das organizações.

2.2.2 Avaliação do Capital Intelectual

A avaliação dos ativos intelectuais amplia o conhecimento na organização, uma vez que identifica os recursos e os indivíduos-chave, os quais podem ser mais bem aproveitados, ao invés de se investir eternamente na reinvenção dessas capacidades (BROOKING, 1996). Portanto, para que as organizações possam gerir com eficiência estes recursos intangíveis, que representam vantagem competitiva e elevam o valor da empresa, torna-se essencial a sua identificação e mensuração.

Viedma (2003) considera que o capital intelectual é a principal fonte de riqueza das organizações, sendo oportuno que os dirigentes dêem atenção especial à gestão eficaz desse capital. Assim, a capacidade de identificar, medir, renovar, desenvolver, enfim, de gerenciar esses ativos intelectuais, é um fator determinante para que as empresas obtenham êxito.

Nos últimos anos, vários esforços vêm sendo empreendidos na busca de metodologias e modelos que contribuam para melhorar a capacidade de gestão do capital intelectual nas empresas. Neste sentido, são apresentados dois dos métodos de avaliação do capital intelectual mais difundidos na literatura.

2.2.2.1 Navegador Skandia

A Skandia, grupo escandinavo de serviços financeiros e de seguros, foi a pioneira a divulgar relatórios sobre indicadores do seu capital intelectual. O modelo foi desenvolvido em 1991 por Leif Edvinsson e uma equipe de especialistas contábeis e financeiros (ANTUNES; MARTINS, 2002), em que o capital intelectual era subdividido em capital humano, capital de clientes e capital relacional. Numa versão mais atualizada, a Skandia incorporou as

perspectivas do *Balanced Scorecard* desenvolvido por Kaplan e Norton (1998), denominando-as de ‘focos’. O modelo contempla cinco focos de indicadores de gestão: financeiro, de clientes, humano, de processo e de renovação e desenvolvimento, como revela a Figura 2:

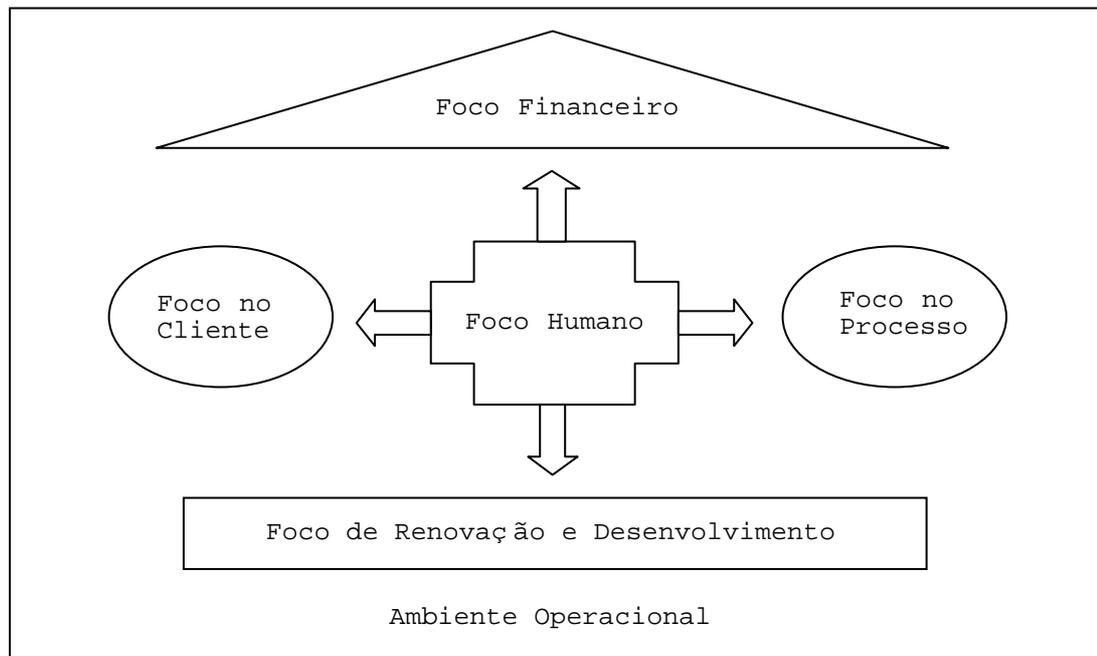


Figura 2: Navegador Skandia

Fonte: Adaptado de Edvinsson e Malone (1998, p. 60).

De acordo com Edvinsson e Malone (1998), este modelo é composto por cinco grupos de indicadores-chave, com focos distintos:

- **foco financeiro:** receita de prêmios e resultado de operações;
- **foco de clientes:** número de contas, número de corretores, número de clientes perdidos e acessos ao telefone;
- **foco humano:** rotatividade de pessoal, proporção de gerentes, proporção de gerentes mulheres, custos com treinamento, educação por funcionário e índice de *empowerment*;
- **foco no processo:** número de contas por funcionário, custos administrativos por funcionários, tempo de processamento e aplicação sem erros;

- **foco no desenvolvimento e na renovação:** índices de funcionários satisfeitos, despesas de *marketing* por cliente, parcelas de horas empregadas em treinamento, despesas com pesquisas e desenvolvimento em relação às despesas administrativas, despesas com tecnologia da informação em relação às despesas administrativas, desenvolvimento da competência dos funcionários.

O formato de casa do navegador Skandia é uma metáfora escolhida na organização. No triângulo superior (telhado), que compõe o foco financeiro está representado o passado da empresa por meio das Demonstrações Contábeis. Os focos nos clientes e no processo constituem o presente. A base do retângulo aponta para o futuro, representada pelo foco na renovação e desenvolvimento. E o foco humano aparece no centro da casa, “pois forma o coração, a inteligência e a alma da organização”, ou seja, a única força ativa da organização (EDVINSSON; MALONE, 1998, p. 61).

2.2.2.2 Monitor de Ativos Intangíveis

Idealizado por Sveiby (1998), o monitor é um método para medir ativos intangíveis. A sua proposta é que os ativos intangíveis sejam classificados em três grupos: competência do funcionário, estrutura interna e estrutura externa. Cada um desses grupos considera indicadores de crescimento e renovação, eficiência e estabilidade, conforme apresentado no Quadro 2:

ESTRUTURA EXTERNA	ESTRUTURA INTERNA	COMPETÊNCIAS PESSOAIS
<i>Crescimento e Renovação</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Crescimento orgânico do volume de vendas • Aumento de participação no mercado • Satisfação dos clientes 	<ul style="list-style-type: none"> • Investimento em TI • Tempo dedicado a P&D • Índice de atitudes pessoais em relação aos gerentes, à cultura e aos clientes 	<ul style="list-style-type: none"> • Parcela de vendas geradas por clientes que aumentam a competência • Aumento da competência média profissional • Rotatividade de competência
<i>Eficiência</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Lucro por cliente • Vendas por profissional 	<ul style="list-style-type: none"> • Proporção de pessoal de suporte • Vendas por funcionário de suporte 	<ul style="list-style-type: none"> • Mudança do valor agregado por profissional • Mudança na proporção de profissionais
<i>Estabilidade</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Repetição de pedidos • Estrutura etária 	<ul style="list-style-type: none"> • Idade da organização • Taxa de novatos 	<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de rotatividade dos profissionais

Quadro 2: Monitor dos Ativos Intangíveis de Sveiby

Fonte: Sveiby (1998, p. 238).

No Quadro 2, percebe-se que a estrutura externa se refere à relação da organização com fornecedores, terceirizados, governos e, sobretudo, clientes, sendo um reflexo da combinação entre a estrutura interna e as competências pessoais. Já a estrutura interna é composta pelos fatores desenvolvidos, mantidos ou criados no seio da organização pelas competências pessoais do corpo funcional, como: patentes, procedimentos e sistemas de informações gerenciais (CANTELLI; ARESI; SOUZA, 2006).

Este modelo, assim como os demais, segundo Cantelli, Aresi e Souza (2006), deve ser personalizado para cada organização. Ele se tornou mundialmente conhecido, também, por servir de referência para o desenvolvimento do modelo da Skandia, abordado no item anterior.

2.3 RECURSOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO

As organizações, tanto em nível privado como em nível público, encontram-se cada vez mais dependentes do fator “recursos intangíveis” para desenvolver as suas atividades, justificando assim a sua análise, avaliação e gestão.

A maioria dos modelos que foram desenvolvidos para avaliar o capital intelectual aparece no setor privado como, por exemplo, os modelos de Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1998), Sveiby (1998) e Stewart (1998).

Tais modelos oferecem dificuldade de aplicação no setor público, uma vez que foram desenhados para organizações privadas. De fato, na sua maioria, centram a definição de capital intelectual, na diferença entre o valor de mercado de uma empresa e o seu valor contábil, algo que não se pode trasladar para o setor público.

Na literatura, é possível encontrar-se autores que desenvolveram modelos para avaliação de capital intelectual no setor público, como:

- a) O modelo de capital intelectual no setor público de Queiroz (2003);
- b) *The Capital Monitor* (ANDRIESSEN; STAM, 2004), o qual foi aplicado por estes autores na avaliação do capital intelectual dos países da União Europeia;
- c) O modelo idealizado por Viedma (2003), que foi aplicado na cidade espanhola de Mataró.

Queiroz (2003) identifica algumas peculiaridades que fazem com que o setor público apresente várias diferenças quanto à aplicação das ideias do capital intelectual:

- *Menor estímulo à adoção de novas técnicas de gestão*: por não se encontrar em ambiente competitivo, ao contrário da iniciativa privada, o setor público é lento na adoção de novas práticas de gestão. A moderna gestão no setor público tem como bandeira a atenção ao público e a qualidade dos serviços;
- *Objetivos intangíveis*: os objetivos das entidades públicas são variados. Têm, em geral, carácter mais intangível que os do setor privado. Independentemente de seu objetivo, a entidade deve aspirar, cada vez mais, a máxima qualidade dos serviços;
- *Responsabilidade social e ambiental*: nas entidades públicas essa exigência deve ser máxima;
- *Os serviços são intangíveis*: o que mais se produz no setor público são serviços, logo, intangíveis. O controle de qualidade dos serviços supõe a aplicação de procedimentos específicos para a avaliação de intangíveis como, por exemplo, pesquisa sobre o grau de satisfação dos usuários;

- *Os recursos são intangíveis*: os recursos humanos e o conhecimento, básicos em qualquer modelo de capital intelectual, representam o elemento mais importante de sua atividade de prestação de serviços;
- *Menor margem de manobra do gerente*: a atuação do gerente é submetida a rígidos preceitos legais, que muitas vezes limita a sua capacidade e torna mais complexa a implantação dos conceitos de capital intelectual;
- *Menor urgência para quantificar*: os objetivos do setor privado geram maior pressão em quantificar os ativos intangíveis. Como as entidades públicas não são avaliadas da mesma forma que as do setor privado, a exigência de quantificação desses ativos é menor;
- *Apresentação externa*: as entidades do setor público devem satisfazer as necessidades de informação do público externo. Além das informações sobre o cumprimento da legalidade, a situação financeira, a execução orçamentária e, se possível, sobre indicadores da economia, eficiência e eficácia, seria interessante que essas entidades informassem os seus esforços para otimização da racionalidade de sua organização interna, desenvolvimento de recursos humanos e melhoria da qualidade dos serviços.

Para Lara (2001), na administração do setor público a aplicação da gestão do conhecimento é um desafio maior, pois:

- 1) no setor público os esforços estão focados em criar maior valor para os seus usuários. Existe a necessidade de gerir o conhecimento nas funções administrativas mediante métodos formais dentro de processos orientados ao usuário. Por exemplo, a introdução de processos de gestão da qualidade;
- 2) as mudanças na direção das estratégias podem causar perda de conhecimento em uma área específica. Uma decisão posterior que retome a orientação anterior poderia requerer este conhecimento. Esta situação é comum no setor público como consequência das mudanças políticas.

2.4 EVIDENCIAÇÃO

Vários métodos de divulgação estão disponíveis aos administradores das organizações, e nestes se incluem demonstrações contábeis formais, informações auxiliares e uma grande variedade de relatórios de cunho narrativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007).

Divulgação ou evidenciação significa a ‘abertura’ da empresa mediante o fornecimento de informações, tanto obrigatórias como voluntárias, de acordo com o termo em inglês *disclosure*, no qual “*dis*” é o oposto de concordar, ou seja, uma negativa, e “*closure*” que corresponde a “fechamento” (GOULART, 2003).

Com relação ao *disclosure*, Schaltegger e Burrit (2000, p. 190) afirmam que este “é o processo de incorporar elementos financeiros contábeis (recursos, obrigações, despesas e receita) no balanço, na demonstração de resultado, nas notas explicativas e demais demonstrações financeiras”. Para Souza (1995, p. 1), é a “divulgação deliberada de informação da empresa para o mercado, seja quantitativa ou qualitativa, requerida ou voluntária, via canais formais ou informais”. Freitas (2002) também expõe que a evidenciação representa a divulgação e difusão da informação, abrangendo tanto aspectos econômicos e financeiros como não financeiros. Gonçalves e Ott (2002) entendem que as fronteiras da evidenciação se estendem além das demonstrações contábeis, mas que esta ainda está associada aos relatórios financeiros.

Iudícibus (2006, p. 123) destaca que “*disclosure* está ligado aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. Assim, a evidenciação liga os princípios contábeis com os objetivos da contabilidade, permitindo, desta forma, que a contabilidade atinja seus objetivos de fornecer informações úteis a todos os usuários que participam de alguma forma no processo decisório, tanto o externo como o interno.

A informação é relevante, justa, adequada e transparente, quando permite que o usuário da informação proveniente da evidenciação visualize o atual desempenho da empresa (aspectos patrimoniais e financeiros), bem como realize um diagnóstico do passado, presente e futuro, corrigindo expectativas previamente traçadas, sempre que houver necessidade. Desta

forma, “a informação é relevante para uma situação se ela puder reduzir a incerteza sobre tal situação” (STEINBRENNER, 2004, p. 34) e possui transparência quando há “abrangente disponibilidade de informação relevante e confiável sobre o desempenho periódico, situação financeira etc. [...]” (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2001, p. 1, *apud* LANZANA; SILVEIRA, 2006, p. 13), compreendendo tanto as informações positivas como as negativas relacionadas com a empresa.

Percebe-se, então, que o conceito de relevância complementa o conceito de transparência, deixando claro que evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Para isso, as empresas devem divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos eventuais riscos. Tais evidenciações devem, também, observar os aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários.

No que concerne ao setor público, Queiroz (2003) menciona que cada vez mais os cidadãos buscam informações no que se refere à administração das entidades, sejam elas para fins informativos sobre recursos ou para averiguar a transparência na administração pública.

A informação é condição para a democracia, e as novas tecnologias facilitam o registro, a publicação e a difusão de documentos e informações, especialmente por meio da *internet*. A transparência com que as organizações disponibilizam as informações ao mercado vem sendo reconhecida como um dos principais pilares de boas práticas de governança corporativa. Paralelamente, o antigo paradigma da comunicação passa por transformações decorrentes da era digital (SILVA; MAGALHÃES FILHO, 2005).

As entidades públicas têm obrigação de divulgar com transparência suas atividades, permitindo um maior controle à sociedade quanto à sua atuação. Os tribunais de contas, fiscalizadores da atividade das administrações públicas, devem ser um exemplo de transparência, evitando gerar dúvidas quanto à sua gestão interna e procedimentos de auditoria.

Para Queiroz (2003), a *internet* pode desempenhar um papel estratégico, já que tem um baixo custo de gestão e permite a divulgação de informações das entidades nas suas páginas *WEB*, quanto ao seu funcionamento, estrutura, prioridades, ações, processos de

fiscalização em execução, resultados de suas decisões, entre outras, como também permite uma maior participação dos cidadãos, que podem enviar sugestões e solucionar suas dúvidas. Percebe-se que a gestão da informação ganhou relevância ao longo dos últimos anos, e isso está cada vez mais presente no dia-a-dia de qualquer ambiente, seja ele público ou privado.

A transparência permite, também, maior controle da gestão pública, reduzindo a corrupção e possibilitando a intervenção cidadã na gestão. É certo que a transparência sobre a gestão pública pode ser feita em diferentes canais de comunicação, no entanto, não se pode ignorar a importância da *WEB* como um meio de comunicação.

Os gestores públicos devem encarar a transparência como um ponto positivo, pois, quanto mais transparente for a sua administração, maior credibilidade estes terão perante a sociedade e interessados. Quanto maior o leque de informações (taxa de analfabetismo, entidades culturais, formação universitária e outras) que um município disponibilizar nas suas páginas *WEB*, melhor, uma vez que as informações, além de interessar à sociedade em geral, poderão interessar aos investidores que estão procurando um município “ideal” para instalar suas empresas, considerando-se que o grau de transparência das informações sobre recursos intangíveis nas prefeituras pode indicar uma parte significativa da riqueza de um município. Sendo assim, todo o cidadão ou investidor que tenha interesse em conhecer e/ou participar indiretamente da administração pública poderá valer-se dessas informações.

2.5 PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL

Pesquisas destinadas à mensuração e à evidenciação de capital intelectual têm sido realizadas nos últimos anos, com maior incidência no setor privado frente ao setor público. Na sequência, são apresentados os seus principais resultados.

2.5.1 Pesquisas no Setor Privado

Gonçalves e Ott (2002) analisaram 744 Relatórios de Administração e Notas Explicativas de companhias abertas registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com a finalidade de examinar a evidenciação de informações espontâneas. Constataram que a maior frequência na evidenciação ocorreu no tópico relacionado com os “programas de recursos humanos”, evidenciado por 25,4% das companhias, incluindo informações relativas ao treinamento de pessoas, a programas de participação nos resultados e outros benefícios destinados à força de trabalho. Os autores concluíram que a prática da evidenciação de informações das empresas para o mercado apresenta uma tendência crescente, porque está cada vez mais sendo solicitada.

Aplicando a técnica de análise de conteúdo dos relatórios de administração e relatórios específicos de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional, Nossa (2002) investigou o nível de *disclosure* de informações ambientais. Entre outros resultados, o estudo revela: (a) a maior parte de informações ambientais das empresas desse setor se encontra em relatórios específicos e é basicamente descritiva; (b) o país de localização da empresa influencia no nível de *disclosure* das companhias, e o tamanho da empresa influencia no *disclosure* das informações ambientais; (c) o nível de *disclosure* ambiental em empresas brasileiras é menos detalhado se comparado com a média do nível de *disclosure* de empresas do mesmo setor localizadas em outros países.

Backes (2005) analisou as informações sobre capital intelectual evidenciadas nos relatórios de administração de companhias abertas brasileiras, divulgados em 31 de dezembro de 2003, a partir da análise de conteúdo, com instrumento de pesquisa composto por categorias e respectivas subcategorias referentes aos componentes de capital intelectual – capital humano, capital estrutural e capital de clientes. A autora analisou 29 companhias que compunham a amostra. Entre os resultados encontrados pela autora destacam-se: (a) não existem diferenças significativas entre os setores; (b) o teste de *Pearson* comprovou a existência de correlação entre as variáveis tamanho dos relatórios e frequência das categorias de capital intelectual, não ocorrendo o mesmo em relação ao porte das companhias e (c) a categoria capital estrutural apresentou a maior frequência (56,5%), com ênfase na subcategoria responsabilidade social (41,5%), seguida pela categoria capital humano (24,3%),

com destaque da subcategoria treinamento/desenvolvimento dos funcionários (27,6%), e a categoria capital de clientes (19,2%), em que a subcategoria imagem da empresa se destacou (38,8%).

Backes (2005) concluiu que o destaque para a responsabilidade social nos relatórios analisados se relaciona com o interesse que as companhias têm em passar uma imagem para o público de compromisso com o desenvolvimento sustentável. A subcategoria treinamento/desenvolvimento na categoria capital humano significa que as companhias acreditam ser relevante evidenciar estratégias de desenvolvimento do capital humano, apesar de tais estratégias estarem sendo evidenciadas em informações não-monetárias (88,54%), o que poderá dificultar as análises sobre a dimensão e resultados dessas estratégias.

Carvalho (2006) desenvolveu um estudo longitudinal referente à evidenciação voluntária de capital intelectual nos relatórios anuais de companhias, nos anos 2000, 2002 e 2004. O estudo apresenta os resultados de uma investigação sobre a evidenciação voluntária de capital intelectual nos relatórios de administração das 25 maiores companhias brasileiras de capital aberto listadas na BOVESPA. A metodologia utilizada para a investigação foi a análise de conteúdo. Os resultados obtidos apontam que a evidenciação voluntária de capital intelectual no contexto brasileiro comporta-se de maneira similar àquela observada no contexto internacional, ou seja, de que a evidenciação voluntária de capital intelectual nos relatórios de administração das companhias brasileiras apresenta uma tendência ascendente, ao longo do período estudado. No que se refere ao estudo longitudinal, o autor percebeu uma incidência grande de divulgação voluntária de capital intelectual nos relatórios das empresas brasileiras, uma significativa tendência para evidenciação em termos qualitativos (narrativa), e o capital externo aparece como categoria de capital intelectual de maior frequência.

Rodrigues (2007) evidenciou a estrutura do capital intelectual dos hotéis paulistas de pequeno, médio e grande porte por meio de uma *survey* realizada com cento e onze hotéis, a qual apresentou elementos do capital intelectual, conforme o porte dos hotéis, e analisou as atitudes dos gestores acerca destes elementos. Os dados foram analisados e tratados estatisticamente. Entre os principais resultados da pesquisa, ficou evidenciada uma diferença na gestão dos hotéis, na medida em que os hotéis de pequeno porte sustentam o capital humano como componente de sua estrutura de CI mais consistente, enquanto que nos hotéis

de médio porte toda a estrutura está em formação, oposto em relação aos hotéis de grande porte, os quais possuem uma estrutura consistente.

Sousa *et al.* (2008) investigaram a evidenciação do Capital Intelectual nos Relatórios de Administração das 15 maiores companhias de Energia Elétrica listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. Os resultados revelam que a empresa Cemig lidera a evidenciação nos anos de 2006 e 2007 com, respectivamente, 88% e 83%. Entre os elementos de Capital Intelectual divulgados em 2006, predominam: Educação, Processos Gerenciais, Sistemas de Informação, Contrato Favorável, Fidelidade dos Clientes e Cultura Corporativa; Em 2007, foram destaque os elementos Filosofia Gerencial, Processos Gerenciais, Sistemas de Informações e Clientes. Em relação às três categorias de Capital Intelectual, predomina a categoria Capital Externo. Quanto à divulgação dos elementos de Capital Intelectual, os autores observaram o predomínio da forma narrativa.

Colauto *et al.* (2009) analisaram o conteúdo de evidenciação de Ativos Intangíveis não adquiridos nos Relatórios da Administração das companhias abertas brasileiras no ano de 2006. Os autores concluíram que as correlações paramétricas e não-paramétricas denotaram ser pouco substanciais, mesmo que mais expressivas para as empresas do Novo Mercado.

As principais conclusões acerca de evidenciação de capital intelectual apresentadas pelas pesquisas tratadas nesta seção são sumarizadas no Quadro 3.

Autores	Foco da pesquisa	Principais resultados
Gonçalves e Ott (2002)	Evidenciação de informações espontâneas em relatórios de administração e notas explicativas de companhias abertas registradas na CVM.	Destaque para evidenciação do item “programas de recursos humanos”, incluindo informações relativas a treinamento de pessoas, programa de participação nos resultados e outros benefícios incluídos na força de trabalho.
Nossa (2002)	Nível de <i>disclosure</i> de informações ambientais em nível internacional.	Informações encontradas em relatórios específicos e são praticamente descritivas; o país de localização e tamanho da empresa influencia no nível de <i>disclosure</i> ; o nível de <i>disclosure</i> em empresas brasileiras é menos detalhado comparado com a média das empresas do mesmo setor localizadas em outros países.

continua

continuação

Backes (2005)	Informações sobre capital intelectual evidenciados em relatórios de administração de companhias abertas brasileiras divulgadas em 31/12/2003.	Não existem diferenças significativas entre os setores; existe correlação entre tamanho dos relatórios e frequência das categorias de capital intelectual, ao contrário do porte das companhias. A categoria mais evidenciada é a de capital estrutural, seguida de capital humano e, por fim, a categoria capital de clientes.
Carvalho (2006)	Evidenciação voluntária de capital intelectual nos relatórios anuais de companhias brasileiras de capital aberto listadas na BOVESPA nos anos 2000, 2002 e 2004.	A evidenciação no contexto brasileiro comporta-se de maneira similar ao contexto internacional; a evidenciação nas companhias brasileiras apresenta uma tendência ascendente ao longo do período analisado. No estudo longitudinal, há alta incidência de evidenciação nas companhias brasileiras, e uma tendência significativa para evidenciação em termos narrativos.
Rodrigues (2007)	Estrutura do capital intelectual em hotéis paulistas e atitudes dos gestores acerca destes elementos.	Os hotéis de pequeno porte sustentarem o capital humano como componente de sua estrutura de CI mais consistente, enquanto que nos hotéis de médio porte toda a estrutura está em formação, ao oposto dos hotéis de grande porte, que possuem uma estrutura consistente.
Sousa <i>et al.</i> (2008)	Investigação sobre a Evidenciação de Capital Intelectual nos Relatórios da Administração das 15 Maiores Distribuidoras de Energia Elétrica do Brasil nos anos de 2006 e 2007.	Os resultados revelam que a empresa Cemig lidera a evidenciação nos anos de 2006 e 2007 com, respectivamente, 88% e 83%. Entre os elementos de Capital Intelectual divulgados, predominam: Educação, Processos Gerenciais, Sistemas de Informação, Contrato Favorável, Fidelidade dos Clientes e Cultura Corporativa em 2006, e em 2007, foram destaque os elementos Filosofia Gerencial, Processos Gerenciais, Sistemas de Informações e Clientes. Em relação às três categorias de Capital Intelectual, predomina a categoria Capital Externo. Quanto à divulgação dos elementos de Capital Intelectual, os autores observaram a utilização da forma narrativa.
Colauto <i>et al.</i> (2009)	Análise do conteúdo da evidenciação de Ativos Intangíveis Não Adquiridos nos Relatórios da Administração das Companhias abertas brasileiras no ano de 2006.	As correlações paramétricas e não paramétricas denotaram ser pouco substanciais, embora mais expressivas para as empresas do Novo Mercado.

Quadro 3: Estudos sobre evidenciação de capital intelectual no setor privado

2.5.2 Pesquisas no Setor Público

Mello, Cohen e Oliveira (2003) avaliaram o capital intelectual em páginas *WEB* das Assembleias Legislativas do Brasil. Entre os resultados encontrados pelas autoras, destaca-se

o *ranking* que retrata o desenvolvimento das páginas de *internet*, segundo os elementos de capital intelectual encontrados na Tabela 1.

Tabela 1: Capital Intelectual: *Ranking* das Assembleias Legislativas

<i>Assembleia Legislativa</i>	<i>Nota</i>
1 Minas Gerais	77,54
2 Rio Grande do Sul	68,37
3 São Paulo	60,49
4 Espírito Santo	54,73
5 Pernambuco	54,15
6 Rio de Janeiro	53,00
7 Ceará	45,31
8 Santa Catarina	41,89
9 Amazonas	36,16
10 Mato Grosso do Sul	34,52
11 Bahia	34,26
12 Distrito Federal	32,10
13 Paraíba	30,28
14 Roraima	29,25
15 Pará	27,32
16 Sergipe	26,66
17 Piauí	26,61
18 Amapá	26,57
19 Mato Grosso	24,40
20 Tocantins	22,23
21 Goiás	21,97
22 Alagoas	20,24
23 Acre	15,26
24 Rondônia	14,00
25 Paraná	11,37
26 Maranhão*	0,00
27 Rio Grande do Norte*	0,00

* A nota zero foi atribuída em função de não manter página na *Internet* no período da coleta.

Fonte: Mello, Cohen e Oliveira (2003, p. 63)

O estudo revela que há uma significativa variação entre a menor e a maior nota atribuída, ou seja, entre 11,37 (Paraná) e 77,54 (Minas Gerais). A pesquisa também mostra a situação em cada uma das cinco regiões do País, conforme ilustra a Tabela 2.

Tabela 2: Capital Intelectual: *Ranking* das Regiões

Lugar	Região	Nota Média
1º	Sudeste	61,44
2º	Sul	40,54
3º	Centro-Oeste	28,25
4º	Nordeste	25,91
5º	Norte	24,40

Fonte: Mello, Cohen e Oliveira (2003, p. 64)

As autoras sugerem a vinculação dos resultados regionais com o desempenho sócio-econômico de cada região. Uma vez que as assembleias legislativas dispõem de mais recursos para investir em tecnologias, recursos humanos e processos administrativos, este investimento reflete no desenvolvimento de seus *sites*.

Viedma (2003) recomenda um modelo para medir o capital intelectual de cidades, aplicando-o na cidade de Mataró na Espanha. Entre as conclusões da investigação, o autor relata que a maioria dos planos carece de coordenação e continuidade, ou seja, de um modelo estruturado de ativos intangíveis que permita navegar desde a situação presente da cidade a uma visão futura da mesma, vazio este a ser preenchido pelo modelo proposto pelo autor.

Lock (2003) examinou se o contido no Art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal vem sendo cumprido pelas prefeituras (amostra de 235 prefeituras), em relação à divulgação em meios eletrônicos de acesso público (i) dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; (ii) da prestação de contas e do respectivo parecer prévio; (iii) do Relatório Resumido da Execução Orçamentária; (iv) do Relatório de Gestão Fiscal; (v) das versões simplificadas desses documentos e (vi) se a transparência está sendo alcançada por meio do incentivo à participação popular com a realização de audiências públicas.

Com base na análise dos conteúdos evidenciados, a pesquisa revela que a grande maioria das prefeituras não atende sequer o mínimo que a legislação prevê, deixando os cidadãos sem acesso aos dados econômico-financeiros concernentes aos gastos das prefeituras, bem como das informações relacionadas ao planejamento e ao orçamento. A pesquisa revela o não cumprimento da Lei na íntegra pelas prefeituras da amostra, ou seja, nenhuma das 235 prefeituras pesquisadas apresentou todos os relatórios exigidos. E, também, os centros maiores, que dispõem de uma tecnologia mais avançada, não se diferem muito das prefeituras pequenas na evidenciação de informações via *internet*.

Queiroz (2003) analisou a importância da gestão de ativos intangíveis no setor público (prefeituras de cidades espanholas) e revela a importância da revolução tecnológica para a informação e comunicação neste setor. Com o objetivo de estudar o perfil das informações evidenciadas em páginas *WEB*, o autor desenvolveu um modelo para avaliação do capital intelectual de Tribunais de Contas e o aplicou na análise de 72 municípios espanhóis. Entre os resultados encontrados pelo autor, destacam-se:

- poucas prefeituras informam dados relacionados aos recursos humanos, como número de funcionários, média de idade, salário médio e programas de formação. Do total de prefeituras da amostra, somente 17 (24%) apresentam alguma informação sobre capital humano. Destas, somente três (Barcelona, Giójon e Ceuta) evidenciam programas de formação continuada dos funcionários. O autor destaca este aspecto: a diferença existente entre o setor privado e o setor público;
- somente 13 das 72 prefeituras, ou seja, 18% apresentam algum gráfico informando ingressos e gastos e, ainda, comparações com orçamento e execução do orçamento, enquanto que somente 12,5% das prefeituras publicaram suas contas de anos anteriores. Nenhuma informou aspectos relacionados à auditoria das contas;
- a relevância do tema na atualidade fez com que 52% das prefeituras da amostra prestassem informações sobre projetos de meio ambiente. O fato é que muitas prefeituras informam dados sobre programas de reciclagem, projetos de gestão de parques e jardins, programas de educação para o meio ambiente, índices de contaminação e outros aspectos. No entanto, sobre programas de gestão interna do meio ambiente, somente a prefeitura de Barcelona informou a respeito de um projeto de gestão racional de energia, a utilização da energia solar como fonte alternativa;
- 92% das prefeituras da amostra informam sua história, ilustrando com fotos e descrevendo suas características e excelências. O autor atribui este resultado ao orgulho que a população tem de sua cidade, ou ainda, o apelo turístico da Espanha, onde boa parte da economia está voltada para este setor. Outras variáveis relacionadas à imagem externa se destacam como informações estatísticas sobre museus, igrejas (69%) e informações sobre agenda cultural (72%);
- a responsabilidade social está presente em grande parte da amostra, sendo que 75% prestam informações sobre algum programa de assistência social;
- a inexperiência, principalmente dos municípios menores, na elaboração das páginas *WEB*, destacando, entre os aspectos básicos que foram ignorados, instalação de um buscador, mapa do sítio, perguntas mais frequentes, barra de navegação, *links* para outras entidades;
- 56% dos municípios apresentam formulários que poderão ser impressos. Destes, 75% apresentam algum procedimento que pode ser agilizado *on line* e

- a quantidade de serviços via *internet* tem relação com o tamanho e a riqueza do município. Isto sugere que, para proporcionar os serviços por meio eletrônico, é necessário habilidade, cultura e, principalmente, boa vontade na sua implantação.

Pinho (2008) investigou portais de governos estaduais no Brasil, para detectar os movimentos do governo eletrônico que pretendem aprofundar a democracia por meio de processos digitais. Foram investigados nove portais dos estados considerados mais desenvolvidos do país e do Distrito Federal. O modelo de análise considera, por um lado, os aspectos mais tecnológicos dos portais e como estes disponibilizam informações para os cidadãos, de maneira a criar facilidades para as suas vidas. O outro aspecto está relacionado à *accountability* e à participação popular, no sentido de verificar como os portais têm se constituído em um experimento de aprofundamento da democracia no Brasil e de realização de um novo tipo de sociedade: a digital. Os resultados não são animadores, comparando-se com a experiência internacional, e são conferidos à trajetória conservadora e autoritária do Estado no Brasil. O autor avaliou também, que os processos, tanto do ponto de vista da absorção dos parâmetros da sociedade digital quanto do desenvolvimento da democracia, ainda estão em construção na sociedade brasileira.

Santana Jr., Libonati e Vasconcelos (2009) investigaram a formulação de mecanismos de pesquisa e análise dos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Com a pontuação levantada pelos métodos de investigação, os autores concluem que podem ser estabelecidos 6 *rankings*, em ordem decrescente, para os 5 tipos de poder/órgão governamental analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos entes governamentais (União, Estados/Distrito Federal e Municípios). Além da possibilidade de análise comparativa entre os poderes/órgãos congêneres, mediante utilização da estatística descritiva, pode-se examinar os resultados para cada tipo de instrumento de transparência fiscal eletrônica, em relação ao grau de aderência às exigências legais de divulgação das informações fiscais via *internet*

As principais conclusões acerca de evidenciação de capital intelectual apresentadas pelas pesquisas tratadas nesta seção são sumarizadas no Quadro 4.

Autores	Foco da pesquisa	Principais resultados
Mello, Cohen e Oliveira (2003)	Capital intelectual em páginas WEB das Assembleias Legislativas do Brasil.	Há variação significativa entre a maior e menor nota atribuída. Os resultados regionais têm relação com desempenho sócio econômico de cada região.
Viedma (2003)	Modelo para medir capital intelectual de cidades.	Maior parte dos planos carece de coordenação e continuidade, que permitem a navegação desde a situação presente da cidade a uma visão futura da mesma.
Lock (2003)	Lei de Responsabilidade Fiscal e divulgação eletrônica.	Grande maioria das prefeituras não atende as exigências mínimas que a legislação prevê. Nenhuma prefeitura apresentou todos os relatórios previstos pela legislação. Não há diferença significativa das prefeituras dos centros maiores para as prefeituras pequenas na evidenciação via <i>internet</i> .
Queiroz (2003)	Perfil das informações sobre de capital intelectual evidenciadas em páginas WEB de municípios espanhóis.	Poucas prefeituras informaram dados sobre capital humano. Apenas 18% evidenciaram informações sobre ingresso e gastos, comparações com orçamento, e nenhuma informou aspectos relacionados à auditoria das contas. Aspectos relacionados à história do município tiveram uma evidenciação de 92% da amostra. Responsabilidade social foi um item evidenciado por 75% os municípios. Existe relação entre tamanho e riqueza do município com quantidade de serviços via <i>internet</i> .
Pinho (2008)	Investigação de portais de governos estaduais no Brasil, para detectar os movimentos do governo eletrônico que pretendem aprofundar a democracia por meio de processos digitais.	Foram investigados nove portais dos estados considerados mais desenvolvidos do país e do Distrito Federal. O modelo de análise contempla, por um lado, os aspectos mais tecnológicos dos portais e como estes disponibilizam informações para os cidadãos, de maneira a criar facilidades para as suas vidas. O outro aspecto refere-se à <i>accountability</i> e a participação popular, no sentido de verificar como os portais têm se constituído em um experimento de aprofundamento da democracia no Brasil e de realização de um novo tipo de sociedade: a digital. Os resultados não são animadores, convergindo com a experiência internacional, e são atribuídos à trajetória conservadora e autoritária do Estado no Brasil. Pondera-se, também, que todos esses processos, tanto do ponto de vista da absorção dos parâmetros da sociedade digital quanto do desenvolvimento da democracia, ainda estão em construção na sociedade brasileira.
Santana Jr.; Libonati; Vasconcelos(2009)	Formulação de mecanismos de pesquisa e análise dos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.	Com base na pontuação levantada pelos métodos de investigação, podem ser estabelecidos 6 <i>rankings</i> , em ordem decrescente, para os 5 tipos de Poder/Órgão governamental analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos entes governamentais (União, Estados/Distrito Federal e Municípios).

continua

continuação

		Além da possibilidade de análise comparativa entre os Poderes/Órgãos congêneres, através da utilização da estatística descritiva, pode se examinar os resultados, para cada tipo de instrumento de transparência fiscal eletrônica, em relação ao grau de aderência às exigências leis de divulgação das informações fiscais via <i>internet</i> .
--	--	--

Quadro 4: Estudos sobre evidenciação de capital intelectual no setor público

3 MÉTODO DE PESQUISA

Conforme Gil (2007 p. 42), a pesquisa é definida “como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir resposta para problemas mediante o emprego de procedimentos específicos”. O método facilita a pesquisa e orienta o pesquisador na interpretação de seus resultados, permitindo, assim, que a investigação seja guiada de forma segura e coesa. O método de pesquisa outorga ao saber a sua firmeza, sua coerência e sua validade (GIL, 2002), consentindo que o estudo seja concretizado de forma estruturada e organizada.

Raupp e Beuren (2004) asseveram que a metodologia da pesquisa caracteriza-se pelo delineamento da estrutura do trabalho com o intuito de obter respostas aos objetivos propostos no estudo. Afirmam que não há um tipo particular de delineamento nas Ciências Contábeis, entretanto, encontram-se variados tipos de pesquisa que melhor se adaptam às investigações de problemas desta área de conhecimento. Para os autores a investigação é um “processo cíclico”, pois não finaliza com a resposta alcançada, já que, durante este processo, novos problemas são identificados. Esta afirmação é apoiada no final das pesquisas quando, após a conclusão, são sugeridos trabalhos futuros de investigação.

Este capítulo descreve o método de pesquisa utilizado para consecução dos objetivos, apresentando a classificação da pesquisa, a população e a amostra, a técnica aplicada nas etapas de coleta, o tratamento, a análise e a interpretação dos dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Silva e Menezes (2001), uma pesquisa pode ser classificada de várias maneiras, sendo a forma clássica de classificação definida como:

- a) Quanto à sua natureza;
- b) Quanto à forma de abordagem do problema;
- c) Quanto aos seus objetivos;
- d) Quanto aos procedimentos técnicos.

Sob o ponto de vista de sua natureza, a pesquisa é básica quando busca gerar conhecimentos científicos úteis, sem que haja uma preocupação imediata com a sua aplicação prática; ou aplicada, quando os conhecimentos gerados são úteis para o avanço da ciência e envolvem verdades e interesses universais, destinados à aplicação para solução de um problema específico (SILVA; MENEZES, 2001).

Deste modo, quanto à natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicada, porquanto objetiva verificar a evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB* de municípios do Estado do Rio Grande do Sul, identificando os itens mais evidenciados como, também, analisar a influência de variáveis externas que explicam a evidenciação de informações sobre capital intelectual.

Sob o ponto de vista da abordagem do problema, as pesquisas podem ser classificadas em quantitativas ou qualitativas. As quantitativas são aquelas nas quais a solução do problema é realizada mediante a análise classificação dos dados coletados, traduzidos em números com o uso de métodos e técnicas estatísticas (ROESCH; BECKER; MELLO, 2005). Nas pesquisas qualitativas, “a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas (SILVA; MENEZES, 2001, p. 20).

Segundo Raupp e Beuren (2004), a pesquisa qualitativa propõe-se enfatizar características não observadas por meio do estudo quantitativo, haja vista a superficialidade do método quantitativo. Porém, a pesquisa quantitativa é relevante na segurança quanto à exatidão dos resultados, evitando distorções nas análises e interpretações de dados. A abordagem quantitativa é muito utilizada em estudos descritivos que relacionam variáveis necessárias à verificação de fenômenos.

A presente pesquisa é classificada como um estudo qualitativo e quantitativo. Na identificação e na análise dos itens e subitens de capital intelectual evidenciados, classifica-se como qualitativa, e o tratamento estatístico dos dados coletados, com o emprego das técnicas de análise de proporção, testes estatísticos de Tukey e análise de regressão logística, compreendem uma abordagem quantitativa.

Quanto aos seus objetivos, segundo Gil (2002), as pesquisas podem ser exploratórias, explicativas e descritivas. A pesquisa descritiva é caracterizada mediante a coleta de dados e o

interesse na descrição de determinada população sem a intervenção do pesquisador. Para Raupp e Beuren (2004), a pesquisa descritiva é um estudo intermediário dentre as classificações exploratórias e explicativas, uma vez que a mesma não possui a preliminariedade da primeira, nem o aprofundamento da segunda, sendo que o significado de descrição apoia-se na identificação, no relato e na comparação.

Deste modo, quanto aos objetivos, a presente pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que se descreve a evidenciação das informações de capital intelectual nas páginas *WEB* de prefeituras, ou seja, “o que” está sendo evidenciado.

Por fim, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa classifica-se como documental digital, por ter como fonte de dados informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras. De acordo com Raupp e Beuren (2004), a pesquisa documental pode fazer parte de pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracteriza-se por um único delineamento empregado para tal. A sua importância é explicada pela capacidade de organizar informações dispersas, atribuindo-lhe uma nova importância e fonte de consulta.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Esta etapa da pesquisa objetiva assinalar as características relacionadas à população selecionada para a realização do estudo científico. Para Colauto e Beuren (2004), população em uma pesquisa refere-se ao total de elementos distintos que possuem certa uniformidade nas características definidas para determinado estudo. A população do estudo é composta pelas 496 prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul, conforme descrito no Apêndice A.

A amostra, segundo Martins (2002), representa um subconjunto da população. A amostragem ocorre quando a pesquisa não abrange a totalidade dos componentes do universo, porque nem sempre é possível explorar a totalidade de uma população, por variados motivos, às vezes por impossibilidade do pesquisador, outras por impossibilidade dos participantes.

Municípios com população acima de 100 mil habitantes foi o critério utilizado para definir a amostra. Assim, da população foram excluídas 478 prefeituras, resultando uma

amostra composta por 18 prefeituras com um total de 4.997.122 habitantes, que representam 47,22% em relação ao total da população. A Figura 3 ilustra a localização geográfica da amostra dentro do Estado do Rio Grande do Sul, cujos municípios aparecem em destaque no mapa. A legenda permite uma melhor identificação destes municípios.

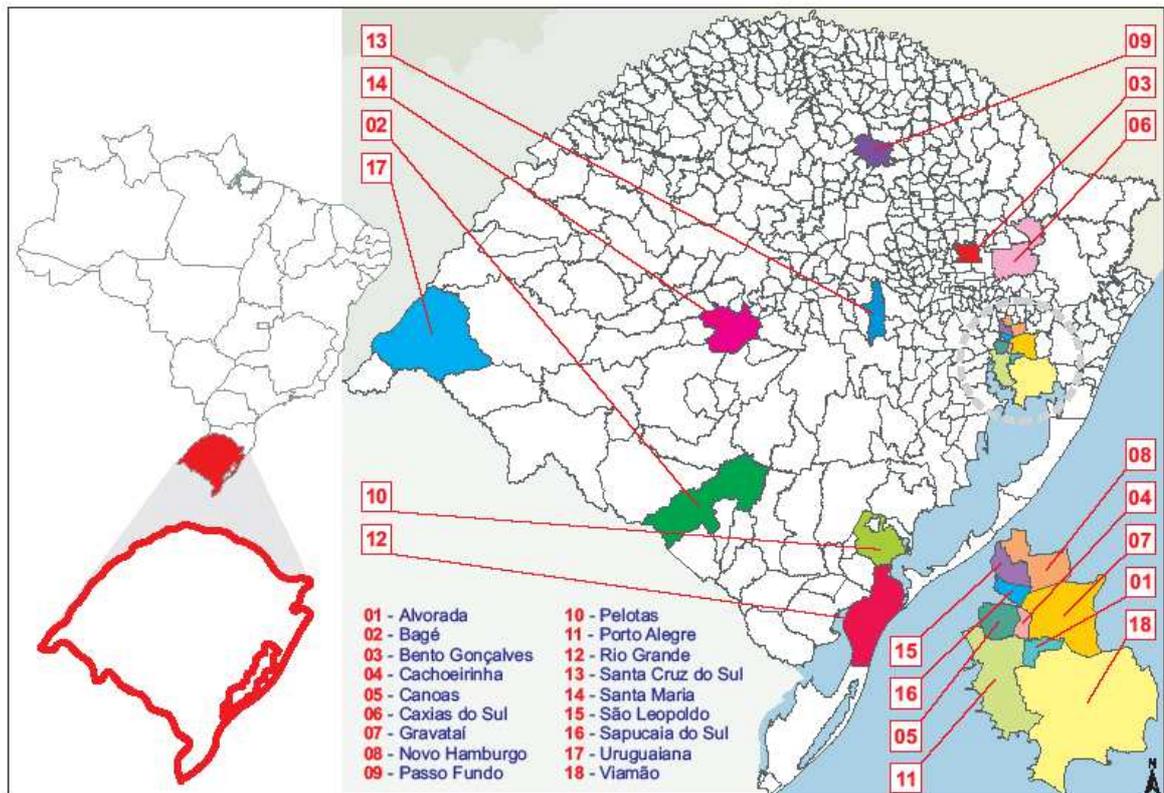


Figura 3: Localização geográfica da amostra
Fonte: Adaptado do Atlas Geográfico do Brasil (2009).

Na Figura 3 percebe-se que geograficamente os municípios da amostra estão espalhados por todo Estado do Rio Grande do Sul, porém existe uma concentração maior na microrregião de Porto Alegre.

Trata-se de uma amostra não-probabilística, por conveniência. Para Hair Jr. *et al* (2005), amostra não-probabilística por conveniência são as amostras que envolvem a escolha de elementos que estejam mais disponíveis para fazer parte no estudo e que possam oferecer as informações necessárias ou, mesmo, por conveniência do pesquisador.

Colauto e Beuren (2004) afirmam que, nos casos de amostras não-probabilísticas, não é possível generalizar os resultados da pesquisa para a população, porque as mesmas não garantem a representatividade da população. Ainda, segundo os autores, entre os tipos de amostras não-probabilísticas, a amostragem por conveniência ou acessibilidade está entre as mais conhecidas e aplicadas em pesquisas na área de contabilidade.

A amostra utilizada na pesquisa, compreendendo municípios com mais de 100 mil habitantes, pode ser visualizada na Tabela 3.

Tabela 3: Amostra da pesquisa (municípios com mais de 100 mil habitantes)

<i>Municípios</i>	<i>População</i>
Porto Alegre	1.420.667
Caxias do Sul	399.038
Pelotas	339.934
Canoas	326.458
Santa Maria	263.403
Gravataí	261.150
Viamão	253.264
Novo Hamburgo	253.067
São Leopoldo	207.721
Alvorada	207.142
Rio Grande	194.351
Passo Fundo	183.300
Uruguaiana	123.743
Sapucaia do Sul	122.231
Santa Cruz do Sul	115.857
Cachoeirinha	112.603
Bagé	112.550
Bento Gonçalves	100.643
Total	4.997.112

3.3 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

No desenvolvimento deste estudo, partiu-se dos seguintes pressupostos de pesquisa:

- P1** – Porto Alegre é o município que mais evidencia informações de capital intelectual (pelo fato de ser a capital do Estado e deter a maior população);
- P2** – Transparência é o item mais evidenciado (por serem avaliados municípios dos quais se espera transparência nas comunicações);

P3 – As variáveis que explicam uma maior evidenciação são variáveis sócio-demográficas, como: receita per capita, número de eleitores, tempo de existência do município, taxa de analfabetismo, PIB per capita, população e índice de desenvolvimento humano (IDH).

3.4 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados foram coletados nas páginas *WEB* das 18 prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul participantes do estudo. Esta coleta demandou 19 dias, estendendo-se de 31 de dezembro de 2008 a 18 de janeiro de 2009.

Para organizar a coleta e posterior tratamento e análise de dados, foram criados itens de capital intelectual com base em Edvinsson e Malone (1998) e Stewart (1998). Estes itens se assemelham às categorias utilizadas por Bardin (2009) nas análises de conteúdo. Como a pesquisa tem enfoque na área pública, o item capital de clientes foi substituído por capital de municípios e, ainda, foi criado o item transparência, baseado em Queiroz (2003). Com base no referencial teórico, mais precisamente em Brooking (1997), Edvinsson e Malone (1998), Stewart (1998), Sveiby (1998) e Queiroz (2003), definiram-se subitens, que correspondem às subcategorias utilizadas em estudos que envolvem a técnica de análise de conteúdo.

Cabe ressaltar que aos subitens tratados pelos autores estudados foram acrescentados outros que melhor correspondem à área pública, pois se entende que os mesmos têm características de criar ou agregar capital intelectual como, por exemplo, expectativa de vida, casa de cultura, informações sobre agenda cultural do município e prestação de contas e auditorias, os quais foram obtidos em páginas *WEB* de municípios acessados durante a definição do instrumento de coleta de dados.

Os itens e subitens definidos, encontram-se expostas no Quadro 5.

Itens de Capital Intelectual			
1	Capital Humano	2	Capital Estrutural
1.1	Filosofia/Missão	2.1	Colégios
1.2	Taxa de Analfabetismo	2.2	Sistema Viário
1.3	Expectativa de Vida	2.3	Praças de Lazer
1.4	Cultura Regional	2.4	Casas de Cultura
1.5	Títulos ou Conquistas	2.5	Bibliotecas
1.6	Nível de Escolaridade	2.6	Creches
1.7	Número de Eleitores	2.7	Escolas Municipais
1.8	Tempo de Existência do Município	2.8	Escolas Particulares
1.9	Incentivo a Novas Ideias	2.9	Faculdades
1.10	Investimento em Educação	2.10	Universidades
1.11	Treinamento/Desenvolvimento/Capacitação	2.11	Universidades Públicas
1.12	Política de Retenção de Talentos	2.12	Universidades Privadas
1.13	Benefícios	2.13	Hospitais
1.14	Número de Mestres e Doutores	2.14	Aeroportos
1.15	Perfil do Prefeito(a)	2.15	Segurança (número de policiais)
		2.16	Corpo de Bombeiros (número de unidades)
		2.17	Pontos Turísticos
		2.18	Parques Temáticos
		2.19	Distância da Capital
		2.20	Qualidade em TI
		2.21	Inovação/Pesquisa e Desenvolvimento
3	Capital de Municípios	4	Transparência
3.1	Mapa Geográfico	4.1	Receita do Município
3.2	Informações sobre Agenda Cultural	4.2	Informações sobre Licitações e Processos
3.3	Serviços Informatizados	4.3	Prestação de Contas e Auditorias
3.4	Relatórios (Lei Diretrizes Orçamentárias/ Plano Plurianual /Plano Diretor/Orçamento)	4.4	Evolução e Custos de Obras
3.5	PIB Municipal	4.5.	Governança Corporativa
3.6	PIB Per Capita	4.6	Responsabilidade Social
3.7	Investimentos em TI/Cidadão	4.7	Editais
3.8	Inovação Focada no Cidadão		
3.9	Pesquisa sobre Investimentos		
3.10	Incentivos/Assistência e p/Desenvol. Empresas		
3.11	Captação de Empresas		
3.12	Parcerias Cliente/Cidadão		

Quadro 5: Itens e Subitens de Capital Intelectual

Fonte: Adaptado de Backes (2005, p. 128).

Definidos os itens e subitens, iniciou-se a codificação dos dados evidenciados nas páginas *WEB* das prefeituras objeto de estudo, adotando-se como base seus respectivos códigos. Cabe ressaltar que na coleta considerou-se o subitem “foi ou não evidenciado”, não tendo sido considerada a frequência com que cada subitem foi evidenciado.

Na codificação das evidenciações em cada item não foi considerada apenas a identificação do termo correspondente ao subitem, mas também foi considerada

a compreensão da pesquisadora na identificação dos dados evidenciados nos subitens correspondentes.

Foi considerado na codificação todo e qualquer tipo de evidenciação encontrado nas páginas *WEB*, seja em forma de texto, mensagem ou notícias, não importando a forma de como é dirigida a comunicação ao usuário.

3.5 ANÁLISE DOS DADOS

3.5.1 Técnicas Estatísticas

Devido ao volume de dados obtidos e para conseguir alcançar os objetivos propostos neste estudo, utilizou-se, para realizar os testes estatísticos, o *software* SPSS – *Statistical Package for Social Sciences for Windows*, na versão 16.0.

A escolha do melhor instrumento ou técnica estatística de análise de dados direciona-se aos objetivos que devem ser alcançados em cada tipo de pesquisa científica. Foram realizados testes para verificar a consistência dos dados e testar os pressupostos, o modelo e o ajuste do modelo. São apresentados neste capítulo os conceitos destes testes e de alguns termos estatísticos utilizados na pesquisa.

3.5.1.1 Proporção

A medida estatística de proporção foi utilizada para atender ao primeiro objetivo específico, isto é, identificar os municípios que mais evidenciam informações sobre capital intelectual, porquanto esta medida permite uma comparação relativa entre os níveis de evidenciação de capital intelectual independentemente do número de evidenciações por itens: a proporção de evidenciação encontrada em cada município da amostra dos 55 subitens

analisados nas páginas *WEB*, ou seja, quantos subitens foram encontrados evidenciados em relação ao total.

3.5.1.2 Média e Desvio-Padrão

A média aritmética, que é uma medida de tendência central, foi utilizada para auxiliar no teste do terceiro pressuposto, que afirma que existe uma relação entre as variáveis sócio-demográficas e o maior ou menor nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual, na representação da variável binária que adota os valores 1 (um), quando a proporção de evidenciação do município é maior que a média das proporções das evidenciações de todas as prefeituras, e 0 (zero) quando é menor. O desvio-padrão foi utilizado no teste de Tukey, técnica empregada na análise para testar o primeiro pressuposto.

3.5.1.3 Teste de Tukey

No estudo foi utilizado o teste de *Tukey* que, além de ser um dos testes de comparação de média mais utilizados, é bastante rigoroso e de fácil aplicação (DUARTE, 2008). O teste de *Tukey* tem como base a DMS (diferença mínima significativa), representada no geral por Δ e calculada da seguinte forma:

$$\Delta (\alpha) = q\alpha \sqrt{QM Re \frac{s}{r}}$$

Onde:

$q\Delta$ = é o valor da amplitude studentizada, cujo valor é encontrado em tabelas, em função do número de tratamentos e do número de grau de liberdade do resíduo, ao nível α de probabilidade (em geral 5%);

s = é a estimativa do desvio-padrão residual (erro experimental);

r = número de repetições.

Duarte (2008) cita como características do teste de *Tukey*:

- a) não permite comparar grupos de tratamentos entre si;
- b) é utilizado para testar toda e qualquer diferença entre duas médias de tratamento;
- c) é aplicado quando o teste “F” para tratamentos da ANOVA (análise de variância) for significativo.

3.5.1.4 Regressão Logística

A regressão logística também foi aplicada na análise do terceiro pressuposto, porque as técnicas de análise discriminante e regressão logística (também chamada de análise *Logit*) tratam das situações em que uma variável dependente é não métrica (HAIR JR *et al*, 2005).

- a) *Modelo de regressão logística*: o modelo de regressão logística, segundo Hair Jr *et al* (2005), é um caso particular dos modelos chamados de escolha binária, caracterizados, porque a variável dependente assume uma realização dicotômica de um indicador Z_i , representando a ocorrência ou não de um evento. Segundo os autores, geralmente, a variável adota dois valores: 1, se a observação possui a característica em estudo, ou 0 se não possui (no estudo foi adotada esta regra). Como a variável Z_i às vezes pode não ser diretamente observável e sua determinação poderia ser dependente de alguma característica observada na população ou amostra, é que Z_i recebe o nome de variável latente. Assim, para atender ao terceiro objetivo específico, em que as variáveis são sócio-demográficas, o modelo de regressão logística é o mais adequado, porquanto se consegue observar as variáveis que explicam uma maior ou menor evidenciação, uma vez que o estudo não tem o objetivo de diferenciar resultados;
- b) *Validação do modelo*: Para Hair Jr *et al*. (2005), pelo modelo de regressão logística, avaliam-se seus parâmetros com base no método da máxima verossimilhança. Ainda, segundo os autores, procuram-se coeficientes que permitam estimar a maior probabilidade possível de um evento ocorrer ou de certa característica se fazer presente. Entre as principais técnicas estatísticas e

metodologias utilizadas na validação do modelo de regressão logística estão os seguintes: *Stepwise*, *Cox-Snell R²*, *Nagelkerke R²* e teste *Wald*.

- Metodologia *Stepwise*: *Stepwise* é a metodologia de estimação do modelo de regressão logística, no qual variáveis independentes entram sequencialmente de acordo com o poder discriminatório que elas acrescentam à previsão de pertinência do grupo (HAIR Jr *et al.*, 2005). Esta técnica foi utilizada com o objetivo de evitar problemas de correlação entre as variáveis. As variáveis independentes consideradas são: receita per capita, número de eleitores, tempo de existência do município, taxa de analfabetismo, PIB per capita, população e índice de desenvolvimento humano (IDH);
- Estatística *Cox-Snell R²* e *Nagelkerke R²*, *Cox-Snell R²*: é uma medida que se assemelha ao coeficiente de determinação da regressão linear. Quanto maior os valores dessa medida, melhor o ajuste do modelo. Para Dias Filho e Corrar (2007), o modelo não é adequado para indicar a proporção da variação experimentada pela variável dependente em função das independentes, uma vez que as funções de probabilidades não trabalham com variações desse tipo. No entanto, o *Cox-Snell R²* é um mecanismo que pode ser utilizado para confrontar o desempenho de modelos concorrentes, nos quais, quando estabelecidas duas equações logísticas igualmente válidas, prefere-se a que apresente o resultado da medida mais elevada. O indicador *Cox-Snell R²* baseia-se no *Likelihood Value*, no entanto é situado em uma escala que inicia em zero, mas não chega ao limite superior um. O teste *Nagelkerke R²* é um ajuste desenvolvido no indicador anterior para que o mesmo chegue ao limite máximo de um. Para Dias Filho e Corrar (2007), o teste *Nagelkerke R²* situa-se numa escala que vai de zero a um e tem a mesma finalidade do indicador *Cox-Snell R²*. Quando aplicado de modo prático, a principal diferença é que o teste *Nagelkerke R²* torna-se mais compreensível que o *Cox-Snell R²*.
- Teste *Wald*: A estatística *Wald* é utilizada na regressão logística para verificar a significância estatística para cada coeficiente estimado (HAIR Jr *et al.*, 2005), ou seja, mede a eficiência das estimativas dos coeficientes da regressão original em atender as restrições da hipótese nula.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Qualquer que seja o método de pesquisa selecionado em um estudo de caráter científico, este sempre irá apresentar limitações. Assim, por tratar-se de uma pesquisa documental digital, cujos dados coletados foram tabulados de acordo com critérios preestabelecidos, o estudo pode apresentar possíveis erros no que se refere à classificação adotada pela pesquisadora, o que pode influenciar o resultado. Outra limitação a ser considerada decorre da possível não atualização dos *sites* de algumas Prefeituras componentes da amostra.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise e a interpretação dos dados coletados nas páginas *WEB* das prefeituras, a qual está embasada em tabelas, gráficos e testes estatísticos. Na primeira seção apresenta-se a caracterização dos municípios; na segunda seção realiza-se a análise de evidenciação pelos municípios; na terceira seção apresenta-se a análise de evidenciação dos municípios por itens; por fim, na quarta seção se aplica um teste de regressão logística considerando algumas variáveis independentes, para explicar a evidenciação de capital intelectual dos municípios em suas páginas *WEB*.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Os municípios que fazem parte da amostra encontram-se localizados nas seguintes microrregiões, conforme Quadro 6:

Municípios	Quantidade	Microrregião
Alvorada, Cachoeirinha, Canoas, Gravataí, Novo Hamburgo, Porto Alegre, São Leopoldo, Sapucaia do Sul, Viamão	9	Porto Alegre
Bento Gonçalves, Caxias do Sul	2	Caxias do Sul
Bagé	1	Campanha Meridional
Passo Fundo	1	Passo Fundo
Pelotas	1	Pelotas
Rio Grande	1	Litoral Lagunar
Santa Cruz do Sul	1	Santa Cruz do Sul
Santa Maria	1	Santa Maria
Uruguaiana	1	Campanha Ocidental

Quadro 6: Localização dos municípios por microrregião

No Quadro 6 percebe-se que a 50% dos municípios estão concentrados na microrregião de Porto Alegre.

4.2 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL

Para atender ao primeiro objetivo específico, apresentam-se na Tabela 4 os resultados das evidenciações de informações sobre capital intelectual dos municípios, partindo da hipótese de que Porto Alegre, por ser a capital do Estado e por ter a maior população, seja o município que apresente maior evidenciação.

Tabela 4: Evidenciação de Capital Intelectual pelos Municípios

N	Município	Evidenciação		Total	Proporção Evidenciação
		Não	Sim		
1	Alvorada	41	14	55	0,2545
2	Bagé	33	22	55	0,4000
3	Bento Gonçalves	39	16	55	0,2909
4	Cachoeirinha	38	17	55	0,3091
5	Canoas	32	23	55	0,4182
6	Caxias do Sul	26	29	55	0,5273
7	Gravataí	35	20	55	0,3636
8	Novo Hamburgo	38	17	55	0,3091
9	Passo Fundo	35	20	55	0,3636
10	Pelotas	40	15	55	0,2727
11	Porto Alegre	16	39	55	0,7091
12	Rio Grande	47	8	55	0,1455
13	Santa Cruz do Sul	13	42	55	0,7636
14	Santa Maria	35	20	55	0,3636
15	São Leopoldo	31	24	55	0,4364
16	Sapucaia do Sul	31	24	55	0,4364
17	Uruguaiana	36	19	55	0,3455
18	Viamão	37	18	55	0,3273
Total		603	387	990	

Na Tabela 4, são visualizados os 18 municípios da amostra e a quantidade de evidenciação dos itens analisados, ou seja, na evidenciação “sim” significa o número de subitens encontrados nas páginas *WEB* das prefeituras e “não” significa a quantidade dos subitens não evidenciadas, totalizando as 55 variáveis que foram definidas no Quadro 5 do item 3.3.1 do método de pesquisa. A última coluna mostra a proporção de evidenciação das variáveis analisadas que foram apresentadas nos *sites* de cada município. Por exemplo, o município de Alvorada apresentou 14 subitens dos 55 analisados, representando 25,45% de evidenciação, ou seja, uma proporção de 0,2545.

O Gráfico 1 ilustra com maior clareza o quanto cada município evidenciou de capital intelectual das variáveis definidas para análise.

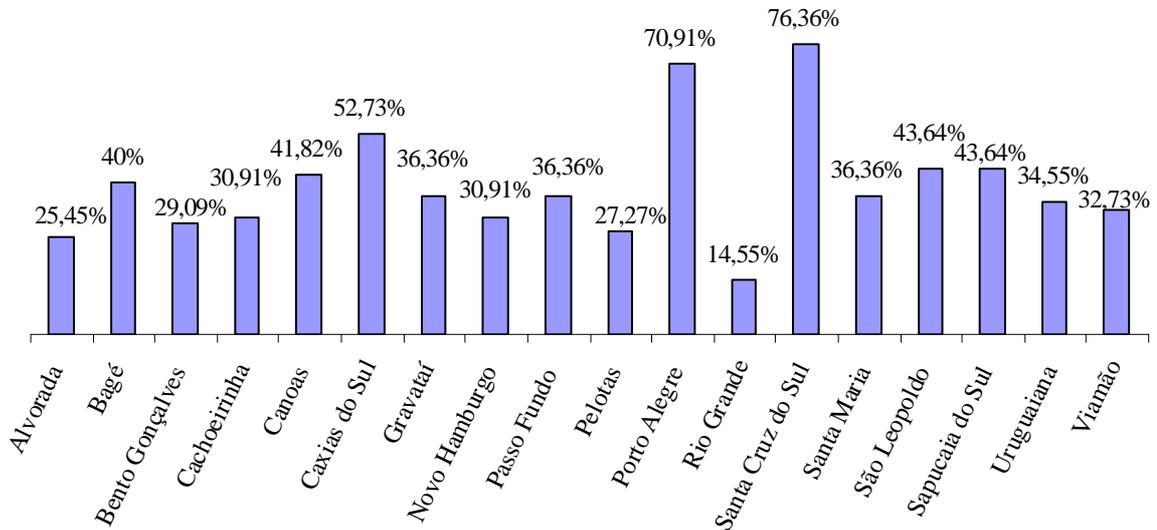


Gráfico 1: Evidenciação dos Subitens de Capital Intelectual nas páginas WEB dos Municípios

O município de Santa Cruz do Sul apresentou maior evidenciação, com 76,36% dos subitens analisados, seguido de Porto Alegre, que evidenciou 70,91% dos subitens, e Caxias do Sul, que apresenta 52,73% de evidenciação das variáveis analisadas.

Com menor evidenciação aparecem os municípios de Pelotas com 27,27%, Alvorada com 25,45% e Rio Grande com 14,55% de evidenciação de capital intelectual. A média geral de evidenciação do capital intelectual é de 39,09%.

Os dados revelam que Porto Alegre, capital do Estado, em geral não apresenta o maior volume de evidenciação de capital intelectual, não se confirmando o primeiro pressuposto da pesquisa (P1).

Para verificar se a proporção de evidenciação é maior no município de Porto Alegre, aplicou-se o Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções.

Tabela 5: Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções na evidenciação

MUNICÍPIOS COMPARADOS COM PORTO ALEGRE	TESTE TUKEY DE COMPARAÇÃO MÚLTIPLA DE PROPORÇÕES					
	Diferença	Desvio padrão	Q	QC	Decisão	
11	1	26,5433	3,8450	6,9030	4,9340	S
11	2	17,7924	3,8450	4,6270	4,9340	NS
11	3	24,2547	3,8450	6,3070	4,9340	S
11	4	23,1416	3,8450	6,0180	4,9340	S
11	5	16,7523	3,8450	4,3560	4,9340	NS
11	6	10,5916	3,8450	2,7540	4,9340	NS
11	7	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	8	23,1416	3,8450	6,0180	4,9340	S
11	9	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	10	25,3876	3,8450	6,6020	4,9340	S
11	12	34,2065	3,8450	8,8950	4,9340	S
11	13	3,4708	3,8450	0,9030	4,9340	NS
11	14	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	15	15,7183	3,8450	4,0880	4,9340	NS
11	16	15,7183	3,8450	4,0880	4,9340	NS
11	17	20,9651	3,8450	5,4520	4,9340	S
11	18	22,0459	3,8450	5,7330	4,9340	S

Na Tabela 5 apresenta-se a comparação do município de Porto Alegre, definido como de número 11, com os demais municípios. Na coluna “Decisão”, o resultado “S” (significativo) indica que, com a informação obtida dos dados observados, rejeita-se o pressuposto nulo (P0), afirmando que as proporções são estatisticamente diferentes. De forma análoga, o resultado do teste “NS” (não significativo) indica que não existem evidências para rejeitar o pressuposto nulo (P0) de igualdade entre as proporções dos municípios.

Observa-se na Tabela 5 que os resultados não apresentam uma diferença significativa entre o município de Porto Alegre e outros seis municípios: Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul.

A aplicação do teste de *Tukey* leva a que se rejeite o pressuposto 1 (P1) de que o município de Porto Alegre, por ser a capital do Estado e deter o maior número de habitantes, apresentaria uma maior evidenciação no seu *site*.

Em termos de volume físico de subitens de capital intelectual evidenciados, há um destaque para o município de Porto Alegre, porém estes elementos evidenciados aparecem de

forma repetitiva, não tendo sido considerados uma vez que se adotou como critério a evidenciação ou não do subitem, não prevalecendo a frequência com que são divulgados.

4.3 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL POR ITENS

Para o atendimento do segundo objetivo específico, ou seja, verificar a evidenciação de capital intelectual pelas prefeituras por tipo de item, partiu-se do pressuposto de que o item Transparência seria o mais evidenciado por se tratar de órgãos públicos, cujo objetivo é disponibilizar suas ações a todos os cidadãos, permitindo um maior acompanhamento e controle da gestão pública.

A comparação da evidenciação por item é apresentada na Tabela 6.

Tabela 6: Evidenciação por item comparando a proporção de evidenciação

N	Item	Evidenciação		Total	Proporção Evidenciação
		Não	Sim		
1	Capital de Municípios	123	93	216	0,4306
2	Capital Estrutural	239	139	378	0,3677
3	Capital Humano	198	72	270	0,2667
4	Transparência	43	83	126	0,6587
TOTAL		603	387	990	

Na Tabela 6, a coluna “sim” significa o número de subitens que foram evidenciadas e a coluna “não”, o número de subitens que não foram encontrados nas páginas *WEB*.

Por ordem de maior evidenciação, observa-se que o item Transparência apresenta a maior proporção (65,9%), seguida do capital dos municípios (43,1%), capital estrutural (36,8%) e capital humano (26,7%).

A representação gráfica assim se apresenta:

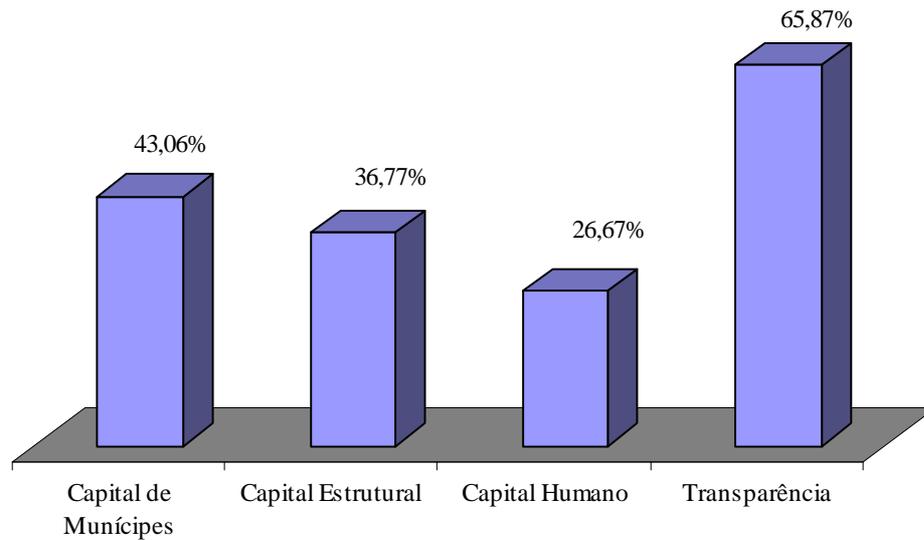


Gráfico 2: Evidenciação por Item

Para uma maior consistência do resultado, de forma análoga ao item 4.2, foi realizado o teste de *Tukey*, comparando a proporção de evidenciação por item, conforme a Tabela 7.

Tabela 7: Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções por itens

ITENS COMPARADOS		TESTE TUKEY DE COMPARAÇÃO MÚLTIPLA DE PROPORÇÕES				
		Diferença	Desvio padrão	Q	QC	Decisão
Transparência	C.Humano	23,0330	2,1820	10,5560	3,6330	S
Transparência	C.Estrutural	16,8290	2,0800	8,0890	3,6330	S
Transparência	C.de Municípes	13,1529	2,2670	5,8020	3,6330	S
C.Humano	C.Estrutural	6,2040	1,6130	3,8470	3,6330	S
C.Humano	C.de Municípes	9,8801	1,8470	5,3490	3,6330	S
C.Estrutural	C.de Municípes	3,6761	1,7260	2,1300	3,6330	NS

Na Tabela 7 consta a comparação do item Transparência com os demais itens de capital intelectual, assim como, de forma complementar, os demais itens entre si.

O resultado “S” indica que com os dados observados rejeita-se o pressuposto nulo (P0), uma vez que as proporções são estatisticamente diferentes. Se o resultado do teste for “NS”, não existem evidências para rejeitar o pressuposto P0 de igualdade entre as proporções dos itens de capital intelectual.

O item Transparência é significativamente distinto dos demais itens, sendo a proporção igualmente superior às demais. Portanto, se rejeita o P0, porque as proporções dos itens são diferentes estatisticamente. Confirma-se o pressuposto 2 (P2), de que o item Transparência é o item de capital intelectual mais evidenciado pelos municípios.

4.4 RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS SÓCIO-DEMOGRÁFICAS E EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL

Em consonância com o terceiro objetivo específico, foram identificadas variáveis sócio-demográficas para caracterizar os municípios e verificar se estas poderiam explicar um maior ou menor nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB* das prefeituras, uma vez que o terceiro pressuposto (P3) é de que exista uma relação entre as variáveis sócio-demográficas e o maior ou menor nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB*.

O nível de evidenciação nas páginas *WEB* das prefeituras é representado por uma variável binária que adota o valor 1 (um) quando a proporção de evidenciação do município é maior que a média das proporções das evidenciações de todas as prefeituras e 0 (zero) quando é menor, podendo ser visualizado na Tabela 9.

A relação de dependência entre as variáveis identificadas e a evidenciação de informações sobre capital intelectual pelos municípios foi examinada por meio de um modelo de regressão logística, visando a associar as variáveis que têm maior relevância e que servem para explicar, do ponto de vista linear, uma maior evidenciação.

Na Tabela 8 encontram-se as variáveis utilizadas na regressão logística para testagem do terceiro pressuposto (P3).

Tabela 8: Variáveis do terceiro pressuposto

Municípios	População 2007	Receita 2008 R\$	Taxa analfabetismo 2000	PIB per-capita 2006 R\$	Tempo existência (anos)	N. Eleitores 2004	IDH 2000
Alvorada	207.142	150.443.251,61	5,99%	3.976	43	119.383	0,768
Bagé	112.550	183.858.336,46	7,74%	7.976	162	81.989	0,802
Bento Gonçalves	100.643	168.167.009,00	3,89%	19.095	118	69.783	0,870
Cachoeirinha	112.603	139.631.830,78	4,51%	16.743	43	84.675	0,813
Canoas	326.458	511.965.320,32	4,36%	28.823	69	224.120	0,815
Caxias do Sul	399.038	768.104.042,24	3,65%	20.923	118	265.484	0,857
Gravataí	261.150	295.991.417,51	5,13%	14.327	128	151.750	0,811
Novo Hamburgo	253.067	357.468.014,81	5,01%	15.062	81	163.233	0,809
Passo Fundo	183.300	198.244.323,76	5,64%	13.880	151	120.099	0,804
Pelotas	339.934	298.394.685,12	6,25%	8.248	178	233.128	0,816
Porto Alegre	1.420.667	2.956.978.120,66	3,45%	20.900	200	1.005.998	0,865
Rio Grande	194.351	209.713.578,73	6,99%	17.642	199	133.507	0,793
Santa Cruz do Sul	115.857	172.938.073,86	4,70%	23.435	131	82.324	0,817
Santa Maria	263.403	288.005.791,36	4,96%	9.811	151	177.777	0,845
São Leopoldo	207.721	332.468.197,71	4,78%	11.252	144	138.563	0,805
Sapucaia do Sul	122.231	150.886.426,94	5,51%	10.799	47	92.586	0,806
Uruguaiana	123.743	113.599.948,42	6,06%	13.412	162	84.636	0,788
Viamão	253.264	146.346.061,00	6,36%	5.441	128	142.915	0,808

Fonte: IBGE (2008; 2009), Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil (2009) e Site dos Municípios (2009).

Para a elaboração da Tabela 8, partiu-se dos dados apresentados na Tabela 4, determinando-se a proporção média de evidenciações e identificando-se os municípios cuja evidenciação foi superior ou inferior à média (Tabela 9).

Tabela 9: Média de evidenciação em relação à proporção

N	Municípios	Evidenciação		Total	Proporção Evidenciação	Supera a média de evidenciação
		Não	Sim			
1	Alvorada	41	14	55	0,2545	0
2	Bagé	33	22	55	0,4000	1
3	Bento Gonçalves	39	16	55	0,2909	0
4	Cachoeirinha	38	17	55	0,3091	0
5	Canoas	32	23	55	0,4182	1
6	Caxias do Sul	26	29	55	0,5273	1
7	Gravataí	35	20	55	0,3636	0
8	Novo Hamburgo	38	17	55	0,3091	0
9	Passo Fundo	35	20	55	0,3636	0
10	Pelotas	40	15	55	0,2727	0
11	Porto Alegre	16	39	55	0,7091	1
12	Rio Grande	47	8	55	0,1455	0
13	Santa Cruz do Sul	13	42	55	0,7636	1
14	Santa Maria	35	20	55	0,3636	0
15	São Leopoldo	31	24	55	0,4364	1
16	Sapucaia do Sul	31	24	55	0,4364	1
17	Uruguaiana	36	19	55	0,3455	0
18	Viamão	37	18	55	0,3273	0
Total		603	387	990	0,39091	média

Os dados da Tabela 9 revelam que a proporção média de evidenciação é de 39,09%, e os municípios de Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Porto Alegre, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul superam esta média e estão identificados com o valor 1 da variável dependente do modelo. Os demais municípios estão identificadas com o valor 0.

Nos últimos anos, houve uma mudança significativa nos locais e na maneira como as pessoas vivem. Esta característica é mais marcante quando o assunto é tecnologia de comunicação e informação, o que permite às pessoas morar e trabalhar em quase todos os lugares e, ainda, desfrutar a maior parte das vantagens da vida em uma cidade grande ou no campo, desde a cultura e as artes até o desempenho virtual de papéis e a participação simulada em eventos mundiais distantes (EDVINSSON; MALONE, 1998). Os autores afirmam que, com a evolução destas tecnologias, o trabalho está cada vez mais descentralizado, o trabalhador em vez de ir para o escritório tem a opção de ficar trabalhando em casa. Com esta liberdade, surge a possibilidade da escolha de onde morar e trabalhar, surgindo a indagação de qual a melhor cidade para morar?

Com esta opção de escolha, acredita-se que as prefeituras tenham interesse em atrair as pessoas (Capital Humano) e empresas (Capital Estrutural) que contribuem para aumentar o capital intelectual do município, motivo pelo qual devem se esforçar para evidenciar informações relativas ao município em suas páginas *WEB*.

Por se entender que dados sócio-demográficos são avaliados no momento da escolha da cidade para se morar, todas as variáveis escolhidas para confirmar o Pressuposto 3 (P3) pertencem a esta área, e espera-se que sejam correlacionadas.

A Tabela 10 das correlações apresenta a similaridade das informações sócio-demográficas coletadas.

Tabela 10: Correlação das variáveis sócio-demográficas

		Receita/per capita	N. Eleitores	Tempo existência	Taxa analfabetismo	PIB per capita	População	IDH
Receita/per capita	Correlação	1	,491(*)	,119	-,617(**)	,650(**)	,466	,662(**)
	Significância		,038	,639	,006	,003	,051	,003
N. Eleitores	Correlação	,491(*)	1	,380	-,445	,281	,998(**)	,505(*)
	Significância	,038		,120	,064	,259	,000	,032
Tempo existência	Correlação	,119	,380	1	,226	-,002	,376	,231
	Significância	,639	,120		,367	,994	,125	,357
Taxa analfabetismo	Correlação	-,617(**)	-,445	,226	1	-	-,440	-
	Significância	,006	,064	,367		,004	,067	,001
PIB/per capita 2006	Correlação	,650(**)	,281	-,002	-,638(**)	1	,261	,465
	Significância	,003	,259	,994	,004		,296	,052
População	Correlação	,466	,998(**)	,376	-,440	,261	1	,494(*)
	Significância	,051	,000	,125	,067	,296		,037
IDH	Correlação	,662(**)	,505(*)	,231	-,716(**)	,465	,494(*)	1
	Significância	,003	,032	,357	,001	,052	,037	

* Correlação significativa ao nível de 0.05 (bi-caudal).

** Correlação significativa ao nível de 0.01 (bi-caudal).

Constata-se a existência de correlação entre as variáveis, contudo, do ponto de vista metodológico estas não devem ser introduzidas diretamente no modelo de regressão, já que este pressupõe a independência das variáveis supracitadas.

Logo, com o auxílio da metodologia *Stepwise*, que consiste em incluir as variáveis uma a uma na medida em que elas são significativas para explicar a variável dependente, e

não são correlacionadas com o restante das variáveis independentes, é estimado o modelo de regressão linear logística.

Para que o modelo seja significativo, pelo menos uma das variáveis deve ter relação com o maior ou menor nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB*. Isto é, se o modelo é significativo, rejeita-se o pressuposto nulo do teste de ajuste do modelo que é: $P0: b1=b2=b3=b4=b5=b6=b7=0$ (o que expressa que todos os parâmetros que acompanham as variáveis no modelo são zero) e $P1: bi \neq 0$ (pelo menos um dos parâmetros é diferente de zero). O resultado para o teste de ajuste do modelo é resumido na Tabela 11:

Tabela 11: Teste do modelo de regressão logística

Chi (Q)	g.l.	Sig.
16,67500473	2	0,0002

Pelo resultado do teste do modelo de regressão logística, percebe-se que o nível de significância leva à rejeição de $P0$, verificando-se que pelo menos um parâmetro é diferente de zero, sendo o modelo, portanto, significativo.

Para medir a eficiência das estimativas dos coeficientes da regressão original para atender as restrições do pressuposto nulo, foi utilizada a estatística *Wald*.

Tabela 12: Parâmetros da equação da regressão logística

	B	S.E.	Wald	g.l.	Sig.
Receita per capita	0,015	0,007	4,525	1	0,033
IDH	-119,755	80,965	2,188	1	0,090
Constant	76,693	58,337	1,728	1	0,189

Na Tabela 12, “B” indica o parâmetro que acompanha a variável (anteriormente denominado de $b1$, $b2$, $b3$, $b4$, $b5$, $b6$ e $b7$). Partiu-se do pressuposto de que as sete variáveis poderiam ser utilizadas no modelo, porém verificou-se que apenas duas ($b1$ e $b2$) fazem parte do modelo; as demais variáveis são correlacionadas.

O modelo da equação é: $Y = b0 + b1* \text{Receita Per/Capita} + b2* \text{IDH}$. Logo, substituindo a equação, fica: $Y = 76,693 + 0,015* \text{Receita/per capita} - 119,755* \text{IDH}$.

Os resultados mostram que a constante não é significativa, indicando que não pertence ao modelo, resultando finalmente: $Y = 0,015 * \text{Receita/per capita} - 119,755 * \text{IDH}$.

Pelo teste do modelo de regressão logística, verifica-se que a variável “receita per capita” é significativa pelo menos a 5%, e a variável “IDH” também é significativa, ao nível de significância de 10% (Tabela 12).

Para medir a explicação em termos de qualidade do modelo, ou seja, comparar o desempenho com modelos concorrentes foram utilizadas as estatísticas *Cox-Snell R²* e *Nagelkerke R²*. A primeira se situa numa escala que inicia em (0) zero e não chega ao limite superior 1 (um), e a segunda é um ajuste desenvolvido no indicador anterior para que o mesmo chegue ao limite máximo de 1 (um).

Tabela 13: Medida de explicação da qualidade do modelo

-2Log	Cox & Snell R ²	Nagelkerke R ²
7,382	,604	,819

O modelo logístico revela uma capacidade esperada de estimar corretamente na ordem de 81,9%, como se observa na medida *Nagelkerke R²*, sendo que este nível de capacidade de estimação é para qualquer conjunto de dados.

Em relação ao poder preditivo do modelo proposto, avalia-se de forma positiva a capacidade alcançada, como mostra a Tabela 14:

Tabela 14: Previsão de acerto do modelo de regressão logística

Observado		Previsão		
		Evidencia mais que média		Percentagem Correto
		Não	Sim	
Evidencia mais que média	Não	10	1	90,9
	Sim	1	6	85,7
Percentagem Total				88,9

Ponto de corte 0,05

A Tabela 14 mostra que, para análise dos dados das prefeituras da amostra, o modelo permite uma assertividade na ordem de 88,9%. Percebe-se um nível de acerto para os dados da pesquisa que ratifica os resultados em comparação com o modelo que generaliza para qualquer conjunto de dados que é de 81,9%.

Em resumo, como o modelo revelou ser significativo, pode-se afirmar que as variáveis “receita per capita” e “índice de desenvolvimento humano (IDH)” revelam uma relação das variáveis sócio-demográficas com o nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB* das prefeituras.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

Por meio deste estudo, buscou-se investigar as informações relacionadas ao capital intelectual evidenciadas em páginas *WEB* de municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

Para tanto, foram definidos 55 subitens, distribuídos em 4 itens analisados nas páginas *WEB* de 18 municípios do Estado do Rio Grande do Sul, partindo-se do pressuposto de que o município de Porto Alegre teria o maior nível de evidenciação de informações relacionadas ao capital intelectual (P1); transparência seria o item mais evidenciado pelos municípios (P2); e variáveis sócio-demográficas poderiam explicar o nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual (P3).

Dentre os municípios da amostra que mais evidenciaram informações sobre capital intelectual em suas páginas *WEB*, destacam-se Santa Cruz do Sul, com um nível de 76,36% de evidenciação dos subitens examinados, seguido de Porto Alegre, com 70,91%, rejeitando-se, assim, P1. O teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções, por seu turno, revela que não há diferença significativa entre os municípios de Porto Alegre, Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul, confirmando a rejeição do Pressuposto 1 (P1) de que o município de Porto Alegre teria uma maior proporção de evidenciação de informações relacionadas ao capital intelectual frente aos demais.

No tocante ao item de capital intelectual mais evidenciado pelos municípios nas suas páginas *WEB*, o resultado aponta para uma proporção de evidenciação de 65,9% para o item transparência; 43,1% para capital de munícipes e 26,7% referentes ao capital humano. Para uma maior consistência do resultado, realizou-se o teste de *Tukey*, comparando a proporção de evidenciação por item, resultando que o item transparência é significativamente distinto dos demais, confirmando-se o segundo pressuposto. O resultado obtido é coerente com um dos resultados apurados por Queiroz (2003), ao constatar que o capital humano é a categoria menos evidenciada na *WEB*.

Visando a identificar variáveis externas (sócio-demográficas) destinadas a explicar o nível de evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB* das prefeituras da amostra, foi aplicado o modelo de regressão logística com poder preditivo de 88,9%. O resultado do teste do modelo de regressão logística revelou que a variável “receita per capita” é significativa ao nível de 5% e a variável “IDH” ao nível de significância de 10%. Portanto, estas duas variáveis confirmam o terceiro pressuposto.

Os resultados do terceiro pressuposto desta pesquisa são coerentes com resultados apresentados nas pesquisas de Mello, Cohlen e Oliveira (2003) e Queiroz (2003), que apuraram a existência de relação entre variáveis sócio-econômicas regionais e o nível de evidenciação de informações relacionadas ao capital intelectual.

Em resumo, o estudo permite concluir acerca da rejeição do pressuposto 1 (P1) e confirmação dos pressupostos 2 e 3 (P2 e P3). Permite, também, considerar a necessidade de os municípios realizarem um maior esforço no sentido de divulgar, em suas páginas *WEB*, mais informações sobre capital intelectual, na medida em que possuem compromisso com a transparência e a comunicação com os cidadãos, tendo em vista a importância que vem sendo atribuída aos recursos intangíveis que podem agregar valor ao município.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Este estudo analisou o nível de evidenciação referente a informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras do Rio Grande do Sul, considerando os itens de capital intelectual e respectivos subitens, bem como a relação do *disclosure* com variáveis sócio-demográficas.

Como recomendações para futuras pesquisas, podem ser consideradas:

- Identificar e analisar a forma (declarativa, quantitativa não monetária, quantitativa monetária e quantitativa monetária e não monetária) das evidenciações das informações de capital intelectual;
- Ampliar a amostra do estudo, incluindo uma maior quantidade de municípios;

- Direcionar a pesquisa para regiões específicas, possibilitando conclusões também específicas.

REFERÊNCIAS

ANDRIESSEN, D.; STAM, C. *The Intellectual capital of the European Union*. Centre for research in intellectual capital, INHOLLAND, University of professional education, de Baak, Management Centre VNO-NCW. Disponível em: <<<http://www.intellectualcapital.nl/artikelen/ICofEU2004>>>. Acessado em: 2 maio 2008.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; MARTINS, Eliseu. Capital Intelectual e seus impactos no desempenho de grandes empresas brasileiras. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos** (2002), São Leopoldo, jan/abr, p. 5-21.

Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil. Disponível em: <<<http://www.pnud.org.br/atlas/instalacao/index.php>>>. Acessado em: 7 maio 2009.

Atlas Geográfico do Brasil. Disponível em: <<<http://biblioteca.uol.com.br/atlas/mapa.htm?RS>>>. Acessado em 3 jun. 2009.

BACKES, Rosemary Gelatti. **Evidenciação do Capital Intelectual: Análise de Conteúdo dos Relatórios de Administração de Companhias Abertas Brasileiras**. 2005: UNISINOS. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2005.

BARDIN. Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BRASIL. Lei 11.638/2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Edição Extra.

BROOKING, Annie. *Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise*. London: Thomson Learning Europe, 1996.

CANTELLI, Wellington W.; ARESI, Evandro M.; SOUZA, Alceu. Avaliação de ativos intangíveis para a gestão do conhecimento. **Revista Perspectivas contemporâneas**, Campo Mourão, v. 1, n. 2, p. 129-152, nov./maio 2006.

CARREL, Jan. *Intellectual Capital, In: Inquiry Into Its Acceptance Business Renaissance Quartely*. Pesadonia: Spring, 2007. v. 2, iss. 1, p. 67-96 (30 pp). ABI/INFORM.

CARVALHO, Fernando Nitz de; ENSSLIN, Sandra Rolim. A Evidenciação Voluntária do Capital Intelectual: um estudo revisionista do contexto internacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais**, Minas Gerais. v. 17, n.4, p.55-72, out/dez. 2006.

CARVALHO, Fernando Nitz de. **A evidenciação voluntária do capital intelectual**: uma análise de conteúdo nos anos 2000, 2002 e 2004 dos relatórios de administração de companhias brasileiras, com maior receita líquida, segundo a BOVESPA. Santa Catarina, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade de Santa Catarina, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. *In*: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COLAUTO, Romualdo Douglas; NASCIMENTO, Paulo Sevaget; BISPO Oscar Neto Almeida Bispo. Análise do conteúdo da evidenciação de Ativos Intangíveis Não Adquiridos nos Relatórios da Administração das Companhias abertas brasileiras no ano de 2006. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 1, p. 142-169, jan./mar. 2009.

DIAS FILHO, José Maria; CORRAR, Luiz J. Regressão logística. *In*: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria (coordenadores). **Análise multivariada**: para cursos de administração, ciências contábeis e economia. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2007.

DINIZ, Eduardo H.; BARBOSA, Alexandre F.; JUNQUEIRA, Álvaro R. B. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.23, n.1, p. 23-48, jan./fev. 2009.

DUARTE, Marcos. **Teste de Comparação de Médias (Teste Tukey)**. 2008. Disponível em: <<<http://www.infoescola.com/estatistica/teste-de-comparacao-de-medias-teste-de-tukey.htm>>>. Acessado em: 23 jun. 2009.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital Intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron, 1998.

EPSTEIN, B.J.; MIRZA, A. A. **Wiley IAS 2004: interpretation and application of international accounting and financial reporting standards**. New York: John Wiley & Sons, 2004.

FRANCINI, A.; SAMPAIO, William. A gestão do conhecimento: conectando estratégia e valor para a empresa. **Revista RAE Eletrônica**, v. 1, n. 1, p. 1-16, jul./dez. 2002.

FREITAS, Taiz Wazen de. **Normas e práticas de evidenciação contábil no Mercosul**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, Odair; OTT, Ernani. A evidenciação nas companhias brasileiras de capital aberto. *In*: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 26, 2002, Salvador. **Anais**. Salvador: ANPAD, 2002.

GOULART, André Moura Cintra. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

HAIR JR., Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR, Joseph F.Jr.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades @**. Disponível em: <<<http://www.ibge.gov.br/cidades>>>. Acessado em: 2 maio 2008 e 4 jun. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JAMBEIRO, Othon. Urbes contemporâneas e políticas de informação e comunicações. *In*: I Congresso Anual da Associação Brasileira de Pesquisadores de Comunicação e Política. 2006, Salvador. **Anais eletrônicos**. Salvador. UFBA, 2006. Disponível em: <<www.fafich.ufmg.br/compolitica/anais2006/Jambeiro_2006>>. Acessado em: 2 jun. 2009.

JAYME JR., Frederico G.; REIS, Júlio C.dos; ROMERO, João P. Restrição orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo para Minas Gerais. **Revista Fundação de Economia Estatística**. Porto Alegre, v. 28, n. 2, p. 409-442, out. 2007.

KANNAN, Gopika; AULBUR, Wilfried G. *Intellectual capital: measurement effectiveness*. **Journal of Intellectual Capital**, v. 5, n. 3, p. 389-413, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Medindo a prontidão estratégica de ativos intangíveis. **Harvard Business Review**, São Paulo, fev.2004, 12 p.

KLEIN, David A.; PRUSAK, Laurence. *Characterizing intellectual capital*. Boston: Ernest & Young Center for Business Innovation, 1994.

LANZANA, Ana Paula; SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da; FAMA, Rubens. Existe Relação entre *Disclosure* e Governança Corporativa no Brasil? In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 2006, Salvador. **Anais**. Salvador: ANPAD, 2006.

LARA, J.L. *Una política de capacitación para el INDEC basada en la gestión del conocimiento*. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 5, 2001, Buenos Aires. **Anais**. Buenos Aires, 2001.

LOCK, Fernando do N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na Internet**. 2003. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste). Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2003.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MELLO, Sheyla A. B.; COHEN, Fabíola B. R. Farage; OLIVEIRA, Paula P. **Avaliação da capital intelectual das páginas WEB das Assembleias Legislativas Brasileiras**. Belo Horizonte: Instituto de Educação Continuada, 2003.

NOSSA, Valcemiro. **Disclosure ambiental**: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 2002.

OLSEN, Marc G.; HALLIWELL, Michael; GRAY, Robert P. *Intangible value: delineating between shades of gray*. **Journal of Accountancy**. New York, v. 203, n. 5, p. 66-68, 70-72, may 2007.

PINHO, José Antonio Gomes de. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 42(3):471-93, maio/jun. 2008.

PRADO, Otavio. **Governo eletrônico e transparência**: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ALVORADA. Disponível em: <<www.alvorada.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BAGÉ. Disponível em: <<www.bagé.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BENTO GONÇALVES. Disponível em: <<www.bentogoncalves.rs.gov.br>> Acessado em: 3 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CACHOEIRINHA. Disponível em: <<www.cachoerinha.rs.gov.br>> Acessado em: 5 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS. Disponível em: <<www.canoas.rs.gov.br>> Acessado em: 3 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL. Disponível em: <<www.caxias.rs.gov.br>> Acessado em: 5 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GRAVATAÍ. Disponível em: <<www.gravatai.rs.gov.br>>
Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVO HAMBURGO. Disponível em:
<<www.novohamburgo.rs.gov.br>> Acessado em: 3 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PASSO FUNDO. Disponível em:
<<www.pmpf.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PELOTAS. Disponível em: <<www.pelotas.rs.gov.br>>
Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Disponível em:
<<www.portoalegre.rs.gov.br>> Acessado em: 5 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO GRANDE. Disponível em:
<<www.riogrande.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA CRUZ DO SUL. Disponível em:
<<www.pmscs.rs.gov.br>> Acessado em: 15 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA. Disponível em:
<<www.santamaria.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO LEOPOLDO. Disponível em:
<<www.saoleopoldo.rs.gov.br>> Acessado em: 17 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPUCAIA DO SUL. Disponível em:
<<www.sapucaiaodosul.rs.gov.br>> Acessado em: 31 dez. 2008 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE URUGUAIANA. Disponível em:
<<www.uruguaiana.rs.gov.br>> Acessado em: 18 jan. 2009 e 2 jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE VIAMÃO. <<www.viamao.rs.gov.br>> Acessado em: 18
jan. 2009 e 2 jun. 2009.

QUEIROZ, Alexandre Bossi. *La medición del capital intelectual en el sector público*. Zaragoza, 2003. Tese (Doutorado). *Universidad de Zaragoza, Faculdade de Ciencias Económicas y Empresariales*, Zaragoza, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo; BECKER, Grace Vieira (colab.); MELLO, Maria Ivone de (colab.). **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RODRIGUES, Edna de Almeida. **Análise da estrutura do capital intelectual em hotéis paulistas**: uma investigação em relação ao porte dos hotéis. 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

SANTANA JR., Jorge José de Barros; LOBONATI, Jeronymo José; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Modelos de investigação dos níveis de Transparência Fiscal eletrônica dos poderes e órgãos governamentais. **XIX Congresso de Contabilidade e Controladoria**. USP, São Paulo, 2009.

SCHALTEGGER, Stefan; BURRIT, Roger. *Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice*. Sheffield: Greenleaf Publishing Limited, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS José L. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Wesley M. da; MAGALHÃES FILHO, Paulo A. O. Determinantes da disseminação voluntária de informações financeiras na *Internet*. **Revista de Administração de Empresas (RAE-FGV)**, São Paulo, v. 4, n. 2, art. 19, jul./dez. 2005.

SOUSA, Bruno José; ENSSLIN, Sandra Rolim, SCHNORRENBERGER, Darcy; REINA, Donizete; ROVER, Suliani. Um estudo de Capital Intelectual nos relatórios da Administração das 15 Maiores Distribuidoras de Energia Elétrica do Brasil nos anos de 2006 e 2007. **Revista UnB Contábil**, Brasília, v. 11, n. 1-2, p.187-207, jan./dez. 2008.

SOUZA, P. R. E. B. **Análise do atual estágio de *disclosure* das companhias abertas no mercado de capitais brasileiro e contribuições para seu aprimoramento.** 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1995.

STEINBRENNER, Anelia Franceli. **Análise do nível de aderência de companhias de capital aberto às práticas de evidenciação de informações contábeis espontâneas.** 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2004.

STEWART, Thomas A. **Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas.** 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento.** Rio de Janeiro: Campus, 1998.

VIEDMA, J.M. **La gestión del conocimiento y del capital intelectual.** 2003. Disponível: <<[http:// www.gestiondelconocimiento.com](http://www.gestiondelconocimiento.com).>> Acessado em: 23 mar. 2008.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; BORNIA, Antonio A. As considerações e comentários acerca do capital intelectual. **FAE**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 15-26, jan./abr.2003.

APÊNDICE A - Municípios do Rio Grande do Sul

Município	População
Aceguá	4.138
Água Santa	3.565
Agudo	16.714
Ajuricaba	7.588
Alecrim	7.984
Alegrete	78.188
Alegria	4.789
Almirante Tamandaré do Sul	2.158
Alpestre	8.972
Alto Alegre	1.940
Alto Feliz	2.934
Alvorada	207.142
Amaral Ferrador	6.252
Ametista do Sul	8.058
André da Rocha	1.206
Anta Gorda	6.163
Antônio Prado	13.591
Arambaré	3.825
Araricá	4.781
Aratiba	6.616
Arroio do Meio	18.079
Arroio do Padre	2.734
Arroio do Sal	6.635
Arroio do Tigre	12.638
Arroio dos Ratos	13.619
Arroio Grande	18.358
Arvorezinha	10.210
Augusto Pestana	7.273
Áurea	3.715
Bagé	112.550
Balneário Pinhal	10.517
Barão	5.293
Barão de Cotegipe	6.519
Barão do Triunfo	6.924
Barra do Guarita	2.969
Barra do Quaraí	3.776
Barra do Ribeiro	11.478
Barra do Rio Azul	2.028
Barra Funda	2.338
Barracão	5.306
Barros Cassal	11.450
Benjamin Constant do Sul	2.256
Bento Gonçalves	100.643
Boa Vista das Missões	2.066
Boa Vista do Buricá	6.468
Boa Vista do Cadeado	2.447
Boa Vista do Incra	2.447
Boa Vista do Sul	2.663
Bom Jesus	11.843
Bom Princípio	10.910

Continua

Município	População
Bom Progresso	2.441
Bom Retiro do Sul	11.130
Boqueirão do Leão	7.825
Bossoroca	7.652
Bozano	2.296
Braga	3.826
Brochier	4.701
Butiá	19.717
Caçapava do Sul	32.574
Cacequi	13.629
Cachoeira do Sul	84.629
Cachoeirinha	112.603
Cacique Doble	4.824
Caibaté	5.080
Caiçara	5.184
Camaquã	60.563
Camargo	2.471
Cambará do Sul	6.950
Campestre da Serra	3.205
Campina das Missões	6.342
Campinas do Sul	5.588
Campo Bom	56.595
Campo Novo	5.581
Campos Borges	3.564
Candelária	29.444
Cândido Godói	6.634
Candiota	8.236
Canela	38.318
Canguçu	53.547
Canoas	326.458
Canudos do Vale	1.941
Capão Bonito do Sul	1.837
Capão da Canoa	37.405
Capão do Cipó	3.180
Capão do Leão	23.655
Capela de Santana	10.950
Capitão	2.595
Capivari do Sul	3.339
Caraá	7.131
Carazinho	58.196
Carlos Barbosa	23.960
Carlos Gomes	1.719
Casca	8.381
Caseiros	2.989
Catuípe	9.499
Caxias do Sul	399.038
Centenário	3.026
Cerrito	6.629
Cerro Branco	4.465
Cerro Grande	2.577
Cerro Grande do Sul	9.233
Cerro Largo	12.484
Chapada	9.440
Charqueadas	33.705
Charrua	3.581
Chiapeta	4.078

Continuação

Município	População
Chuí	5.278
Chувисca	4.874
Cidreira	10.883
Ciríaco	4.945
Colinas	2.404
Colorado	3.744
Condor	6.607
Constantina	9.842
Coqueiro Baixo	1.566
Coqueiros do Sul	3.106
Coronel Barros	2.441
Coronel Bicaco	7.873
Coronel Pilar	1.658
Cotiporã	4.577
Coxilha	2.916
Crissiumal	14.726
Cristal	7.026
Cristal do Sul	2.967
Cruz Alta	63.450
Cruzaltense	2.273
Cruzeiro do Sul	12.171
David Canabarro	4.704
Derrubadas	3.378
Dezesseis de Novembro	2.968
Dilermando de Aguiar	3.129
Dois Irmãos	24.815
Dois Irmãos das Missões	2.362
Dois Lajeados	3.334
Dom Feliciano	14.504
Dom Pedrito	38.148
Dom Pedro de Alcântara	2.728
Dona Francisca	3.572
Doutor Maurício Cardoso	5.494
Doutor Ricardo	2.053
Eldorado do Sul	31.316
Encantado	19.536
Encruzilhada do Sul	24.152
Engenho Velho	1.584
Entre Rios do Sul	3.101
Entre-Ijuís	9.126
Erebango	2.881
Erechim	92.945
Ernestina	3.010
Ervál Grande	5.294
Ervál Seco	8.212
Esmeralda	3.234
Esperança do Sul	3.445
Espumoso	14.991
Estação	6.086
Estância Velha	40.740
Esteio	78.816
Estrela	29.071
Estrela Velha	3.659
Eugênio de Castro	3.057
Fagundes Varela	2.508
Farrroupilha	59.871

Continua

Continuação

Município	População
Faxinal do Soturno	6.343
Faxinalzinho	2.613
Fazenda Vilanova	3.068
Feliz	11.679
Flores da Cunha	25.307
Floriano Peixoto	2.148
Fontoura Xavier	11.074
Formigueiro	7.116
Forquetinha	2.548
Fortaleza dos Valos	4.597
Frederico Westphalen	27.308
Garibaldi	28.791
Garruchos	3.457
Gaurama	6.108
General Câmara	8.782
Gentil	1.579
Getúlio Vargas	15.961
Giruá	17.070
Glorinha	6.908
Gramado	31.652
Gramado dos Loureiros	2.370
Gramado Xavier	3.911
Gravataí	261.150
Guabiju	1.669
Guaíba	93.578
Guaporé	21.421
Guarani das Missões	8.331
Harmonia	3.658
Herval	6.873
Herveiras	2.825
Horizontina	18.305
Hulha Negra	6.030
Humaitá	4.923
Ibarama	4.331
Ibiaçá	4.681
Ibiraiaras	7.094
Ibirapuitã	4.182
Ibirubá	18.690
Igrejinha	31.113
Ijuí	76.739
Ilópolis	4.202
Imbé	14.940
Imigrante	3.013
Independência	6.679
Inhacorá	2.290
Ipê	5.875
Ipiranga do Sul	1.983
Iraí	8.468
Itaara	4.633
Itacurubi	3.568
Itapuca	2.454
Itaqui	36.361
Itati	2.677
Itatiba do Sul	4.574
Ivorá	2.378
Ivoti	18.517

Continua

Continuação

Município	População
Jaboticaba	4.173
Jacuizinho	2.619
Jacutinga	3.567
Jaguarão	27.944
Jaguari	11.626
Jaquirana	4.404
Jari	3.692
Joia	8.279
Júlio de Castilhos	19.541
Lagoa Bonita do Sul	2.617
Lagoa dos Três Cantos	1.590
Lagoa Vermelha	27.434
Lagoão	6.389
Lajeado	67.474
Lajeado do Bugre	2.536
Lavras do Sul	8.115
Liberato Salzano	6.102
Lindolfo Collor	5.279
Linha Nova	1.488
Maçambará	4.415
Machadinho	5.503
Mampituba	2.926
Manoel Viana	6.784
Maquiné	7.374
Maratá	2.444
Marau	33.778
Marcelino Ramos	5.372
Mariana Pimentel	3.964
Mariano Moro	2.284
Marques de Souza	4.043
Mata	5.291
Mato Castelhano	2.068
Mato Leitão	3.585
Mato Queimado	1.865
Maximiliano de Almeida	5.059
Minas do Leão	7.728
Miraguaí	4.869
Montauri	1.583
Monte Alegre dos Campos	3.122
Monte Belo do Sul	2.766
Montenegro	56.790
Mormaço	2.578
Morrinhos do Sul	3.241
Morro Redondo	6.199
Morro Reuter	5.599
Mostardas	11.903
Muçum	4.574
Muitos Capões	2.969
Muliterno	1.800
Não-Me-Toque	15.228
Nicolau Vergueiro	1.759
Nonoai	12.327
Nova Alvorada	3.058
Nova Araçá	3.775
Nova Bassano	8.683
Nova Boa Vista	2.083

Continua

Continuação

Município	População
Nova Bréscia	3.162
Nova Candelária	2.739
Nova Esperança do Sul	4.775
Nova Hartz	16.688
Nova Pádua	2.484
Nova Palma	6.432
Nova Petrópolis	17.747
Nova Prata	22.257
Nova Ramada	2.461
Nova Roma do Sul	3.490
Nova Santa Rita	20.591
Novo Barreiro	3.858
Novo Cabrais	3.766
Novo Hamburgo	253.067
Novo Machado	4.246
Novo Tiradentes	2.331
Novo Xingu	1.858
Osório	39.290
Paim Filho	4.480
Palmares do Sul	11.423
Palmeira das Missões	33.846
Palmitinho	6.905
Panambi	36.360
Pantano Grande	9.816
Paraí	6.577
Paraíso do Sul	7.346
Pareci Novo	3.151
Parobé	48.713
Passa Sete	4.996
Passo do Sobrado	5.967
Passo Fundo	183.300
Paulo Bento	2.090
Paverama	7.616
Pedras Altas	2.546
Pedro Osório	8.039
Pejuçara	3.900
Pelotas	339.934
Picada Café	4.824
Pinhal	2.362
Pinhal da Serra	2.058
Pinhal Grande	4.496
Pinheirinho do Vale	4.411
Pinheiro Machado	12.939
Pirapó	2.988
Piratini	20.225
Planalto	10.589
Poço das Antas	1.976
Pontão	3.094
Ponte Preta	1.840
Portão	28.583
Porto Alegre	1.420.667
Porto Lucena	5.631
Porto Mauá	2.565
Porto Vera Cruz	2.084
Porto Xavier	10.857
Pouso Novo	1.992

Continua

Continuação

Município	População
Presidente Lucena	2.355
Progresso	6.210
Protásio Alves	2.114
Putinga	4.192
Quaraí	22.552
Quatro Irmãos	1.735
Quevedos	2.732
Quinze de Novembro	3.561
Redentora	9.600
Relvado	2.196
Restinga Seca	15.595
Rio dos Índios	4.202
Rio Grande	194.351
Rio Pardo	37.704
Riozinho	4.406
Roca Sales	9.922
Rodeio Bonito	5.698
Rolador	2.795
Rolante	19.213
Ronda Alta	9.654
Rondinha	5.674
Roque Gonzales	7.297
Rosário do Sul	40.509
Sagrada Família	2.595
Saldanha Marinho	2.982
Salto do Jacuí	12.154
Salvador das Missões	2.601
Salvador do Sul	6.644
Sananduva	14.714
Santa Bárbara do Sul	9.122
Santa Cecília do Sul	1.716
Santa Clara do Sul	5.471
Santa Cruz do Sul	115.857
Santa Margarida do Sul	2.163
Santa Maria	263.403
Santa Maria do Herval	6.173
Santa Rosa	64.113
Santa Tereza	1.815
Santa Vitória do Palmar	31.183
Santana da Boa Vista	8.599
Santana do Livramento	83.479
Santiago	49.558
Santo Ângelo	73.800
Santo Antônio da Patrulha	37.910
Santo Antônio das Missões	11.863
Santo Antônio do Palma	2.216
Santo Antônio do Planalto	2.029
Santo Augusto	13.622
Santo Cristo	14.280
Santo Expedito do Sul	2.614
São Borja	61.834
São Domingos do Sul	2.854
São Francisco de Assis	19.523
São Francisco de Paula	21.278
São Gabriel	57.978
São Jerônimo	20.506

Continua

Município	População
São João da Urtiga	4.946
São João do Polêsine	2.702
São Jorge	2.764
São José das Missões	2.952
São José do Herval	2.479
São José do Hortêncio	3.883
São José do Inhacorá	2.132
São José do Norte	24.905
São José do Ouro	6.973
São José do Sul	1.899
São José dos Ausentes	3.180
São Leopoldo	207.721
São Lourenço do Sul	42.339
São Luiz Gonzaga	34.487
São Marcos	19.641
São Martinho	5.853
São Martinho da Serra	3.409
São Miguel das Missões	7.382
São Nicolau	5.909
São Paulo das Missões	6.690
São Pedro da Serra	3.117
São Pedro das Missões	1.939
São Pedro do Butiá	2.744
São Pedro do Sul	16.613
São Sebastião do Caí	20.359
São Sepé	23.787
São Valentim	3.919
São Valentim do Sul	2.230
São Valério do Sul	2.635
São Vendelino	1.794
São Vicente do Sul	8.361
Sapiranga	73.979
Sapucaia do Sul	122.231
Sarandi	20.415
Seberi	10.870
Sede Nova	2.968
Segredo	7.022
Selbach	4.773
Senador Salgado Filho	2.861
Sentinela do Sul	5.290
Serafina Corrêa	13.463
Sério	2.399
Sertão	6.663
Sertão Santana	5.791
Sete de Setembro	2.131
Severiano de Almeida	3.907
Silveira Martins	2.479
Sinimbu	10.315
Sobradinho	14.162
Soledade	29.926
Tabaí	4.046
Tapejara	17.500
Tapera	10.457
Tapes	16.557
Taquara	53.428
Taquari	25.768

Município	População
Taquaruçu do Sul	2.849
Tavares	5.160
Tenente Portela	13.906
Terra de Areia	9.709
Teutônia	25.105
Tio Hugo	2.593
Tiradentes do Sul	6.928
Toropi	3.070
Torres	32.258
Tramandaí	39.891
Travesseiro	2.379
Três Arroios	3.015
Três Cachoeiras	10.390
Três Coroas	22.905
Três de Maio	23.333
Três Forquilhas	3.073
Três Palmeiras	4.388
Três Passos	23.467
Trindade do Sul	5.905
Triunfo	23.976
Tucunduva	5.907
Tunas	4.378
Tupanci do Sul	1.723
Tupanciretã	22.556
Tupandi	3.604
Tuparendi	8.793
Turuçu	3.829
Ubiretama	2.440
União da Serra	1.666
Unistalda	2.392
Uruguaiana	123.743
Vacaria	59.938
Vale do Sol	10.817
Vale Real	4.741
Vale Verde	3.227
Vanini	1.956
Venâncio Aires	64.442
Vera Cruz	22.702
Veranópolis	23.904
Vespasiano Correa	1.973
Viadutos	5.663
Viamão	253.264
Vicente Dutra	5.569
Victor Graeff	3.080
Vila Flores	3.169
Vila Lângaro	2.230
Vila Maria	4.159
Vila Nova do Sul	4.255
Vista Alegre	2.871
Vista Alegre do Prata	1.492
Vista Gaúcha	2.713
Vitória das Missões	3.652
Westfália	2.716
Xangri-lá	10.602
Total:	496

Fonte: IBGE (2008)

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

AUTORIZAÇÃO

Eu, Clari Schuh, CPF 511110710-04, autorizo o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, a disponibilizar a Dissertação de minha autoria sob o título Evidenciação de Capital Intelectual nas Páginas Web de Prefeituras do Rio Grande do Sul, orientada pelo professor doutor Ernani Ott, para:

Consulta Sim Não

Empréstimo Sim Não

Reprodução:

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Divulgar e disponibilizar na Internet gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da minha Dissertação citada acima, no *site* do Programa, para fins de leitura e/ou impressão pela Internet

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Em caso afirmativo, especifique:

Sumário: Sim Não

Resumo: Sim Não

Capítulos: Sim Não

Quais: todos

Bibliografia: Sim Não

Anexos: Sim Não

São Leopoldo, 23/12/2009

Assinatura do(a) Autor(a)

Visto do(a) Orientador(a)