

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –  
FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ELIANE UTRABO CAMACHO**

**COMPREENSIBILIDADE DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA  
ANÁLISE A PARTIR DO ENTENDIMENTO DOS USUÁRIOS  
DA INFORMAÇÃO**

**São Paulo**

**2018**

**ELIANE UTRABO CAMACHO**

**COMPREENSIBILIDADE DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA  
ANÁLISE A PARTIR DO ENTENDIMENTO DOS USUÁRIOS  
DA INFORMAÇÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito  
para a obtenção do título de Mestre em Ciências  
Contábeis.

**Orientadora: Prof. Dra. Elionor Farah Jreige  
Weffort**

**São Paulo**

**2018**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Dr. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

C172c

Camacho, Eliane Utrabo

Compreensibilidade das contas públicas: uma análise a partir do entendimento dos usuários da informação / Eliane Utrabo Camacho. - - São Paulo, 2018.

200 f.

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Balanço - Contabilidade. 2. Setor público - Brasil. 3. Setor público - Contabilidade. 4. Transparência na administração pública

**CDD 657.61**

Bibliotecário responsável: Josiene F. Silva, CRB-8/10038

**ELIANE UTRABO CAMACHO**

**COMPREENSIBILIDADE DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA ANÁLISE A PARTIR  
DO ENTENDIMENTO DOS USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP,  
como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Andréa de Oliveira Gonçalves**  
**Universidade de Brasília - UnB**

---

**Prof. Dr. Alexandre Sanches Garcia**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elionor Farah Jreige Weffort**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 31 de agosto de 2018.**

*Dedico este trabalho ao meu esposo Laércio, pelo companheirismo e compreensão, aos meus pais Osvaldo e Fátima pela educação que me proporcionaram, vocês são minha base e meu porto seguro, e ao meu irmão Luciano, meu elo de vida.*

## **Agradecimentos**

A Deus, pela minha vida, por tudo o que tenho e sou e, sobretudo pela oportunidade de trilhar o caminho do mestrado, tendo a certeza de que Ele sempre esteve à frente deste plano, me fazendo transpor todos os obstáculos, medos e necessidades.

À professora Elionor, por toda dedicação, paciência e orientação, que começaram logo nos primeiros passos do mestrado. Obrigada pela confiança, isso com certeza me fez ir mais longe.

Ao professor Alexandre Garcia e à professora Andréa Gonçalves, componentes da banca, pela participação, contribuições da qualificação e disponibilidade.

Aos professores do mestrado, os quais tive a oportunidade de conviver em sala de aula e que contribuíram para o meu desenvolvimento acadêmico. O aprendizado proporcionado pelo mestrado é único e, com certeza vocês fazem toda a diferença neste processo.

Aos colegas do mestrado, amigos pessoais e familiares que dividiram comigo esta jornada.

Aos colaboradores da FECAP, sempre atenciosos e prestativos.

Ao meu esposo, pelo companheirismo, compreensão das ausências e de todo o *stress* que o curso proporciona e por sempre acreditar que eu era capaz.

Aos meus pais, e ao meu irmão, por serem a minha base e o meu porto seguro.

*O correr da vida embrulha tudo, a vida é assim:  
esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois  
desinquieta. O que ela quer da gente é coragem.*

*(Guimarães Rosa)*

## Resumo

A transparência dos atos públicos, como alicerce da democracia, tem tido cada vez mais relevância para uso dos cidadãos no controle social. A questão principal na transparência está na qualidade da informação que é fornecida, pois a divulgação por si só não garante que os cidadãos poderão fazer uso dessas informações, nem tampouco que elas estejam adequadas ao nível de conhecimento e as características destes cidadãos. A informação deve ser acessível, clara, precisa, escrita em linguagem simples e compreensível; sendo que a sua comunicação efetiva depende do compartilhamento de um significado comum entre quem emite estas informações e quem as recebe. Além disso, a compreensibilidade das informações está atrelada à sua legibilidade, e, por conseguinte depende, entre outros aspectos, do grau de escolaridade, bem como da formação acadêmica e profissional do leitor. Assim, considerando que os potenciais usuários das informações fornecidas pelo setor público são todos os cidadãos, diante da preocupação demonstrada acerca da importância em se fornecer a estes usuários relatórios financeiros que sejam de fato compreensíveis e tendo como base a teoria da comunicação, este trabalho teve como objetivo identificar as variáveis associadas à compreensibilidade das demonstrações do setor público a partir do entendimento dos usuários destas informações, utilizando-se de variáveis atribuídas às características dos indivíduos, à qualidade do texto, em especial à legibilidade, e de critérios da qualidade da informação. Foi elaborado um questionário com base no referencial teórico levantado e divulgado por meio da *internet*, com o auxílio de parcerias, para que se atingisse o maior público possível e diversificado de respondentes. A amostra obtida foi de 653 respondentes, dos quais 415 completaram o questionário. Foram encontradas relações estatisticamente significativas entre a compreensibilidade das demonstrações e as variáveis idade, sexo, grau de escolaridade e formação acadêmica. Os respondentes, em sua maioria afirmaram não ter conhecimento em contabilidade do setor público, mas demonstraram compreender as informações apresentadas, sendo esta uma variável que também apresentou relação estatisticamente significativa. Foi encontrada ainda relação entre a legibilidade, medida pelo teste de *Flesch*, o grau de escolaridade e a compreensibilidade das informações, corroborando com a literatura sobre este tema. Importante ainda ressaltar, que apesar de afirmarem que as informações eram passíveis de ser compreendidas, mais de 80% dos respondentes assumiram ser importante a utilização dos elementos do *plain language* e da qualidade da informação para a melhoria na compreensibilidade destas informações. Os resultados obtidos em relação à legibilidade e compreensibilidade indicam a necessidade de melhoria na forma de divulgação e

comunicação das informações do setor público, o que pode ser obtido, por exemplo, por meio do fornecimento de relatórios distintos para o público especializado e os cidadãos comuns.

**Palavras-chave:** Informação; Compreensibilidade; Legibilidade; Demonstrações Financeiras; Setor Público.

### **Abstract**

The transparency of public actions, as foundation of democracy, is increasingly relevant for the use of citizens in social control. The main point in transparency is the quality of the provided information, since the disclosure, in itself, does not mean that the citizens will be able to utilize this information, or even that they are appropriate to the level of knowledge and characteristics of this citizens. The information must be accessible, clear, accurate, written in simple and comprehensible parlance; the effective communication depends on the sharing of common meaning between emitter and receiver. Furthermore, the understandability of information is attached to the readability, and, therefore, depends, among other aspects, on the instruction level, academic education and professional formation of the reader. In this way, considering that the potential users of the information provided by the public sector are all the citizens, facing the argued concern about the importance of providing to this users financial reports that are indeed understandable, and based on the communication theory, this work has the intent of identifying the variables associated with the understandability of the demonstrations made by the public sector from the point of view of the users of this information, using the variables attributed to the characteristics of the individuals, the quality of the text, in particular the readability, and the criteria of quality of information. A questionnaire was elaborated, based on the theoretical reference gathered and disclosed through the internet, with the aid of partnerships, aiming to achieve the widest and most diversified possible public of repliers. The obtained sample was of 653 repliers, from which 415 completed the whole questionnaire. Statistically significant relationships were found between the understandability of the demonstrations and the variables age, gender, instruction level and academic formation. Most of the repliers claim to not have knowledge in accounting in the public sector, but declared to understand the information presented, this was also a variable that presented a statistical significant relationship. A relationship among readability, measured by Flesch test, instruction level and understandability of information was also found, agreeing with the literature on this subject. It is also important to highlight that, although the repliers claimed the information was possible to understand, over 80% of the

repliers admitted the importance of the utilization of plain language elements and of the quality of information. The results obtained concerning the readability and understandability imply the need of improvement in the means of disclosure and communication of information of the public sector, which can be obtained, for instance, through the supply of different reports for the specialized public and to common citizens.

**Key-words:** Information; Understandability; Readability; Financial Reports; Public Sector.

### **Lista de Figuras**

<b>Figura 1</b> - Diagrama de um sistema geral de comunicação.....	29
<b>Figura 2</b> - Planejamento da pesquisa.....	73
<b>Figura 3</b> - Índice de transparência capitais.....	79
<b>Figura 4</b> - Distribuição dos respondentes por faixa etária.....	89
<b>Figura 5</b> - Distribuição dos respondentes por sexo.....	89
<b>Figura 6</b> - Distribuição dos respondentes por grau de escolaridade.....	91
<b>Figura 7</b> - Distribuição dos respondentes por área de formação acadêmica.....	92
<b>Figura 8</b> - Distribuição dos respondentes por ocupação.....	93
<b>Figura 9</b> - Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público.....	94
<b>Figura 10</b> - Quadro geral dos respondentes.....	95
<b>Figura 11</b> - Frequência na procura de informações sobre as contas públicas.....	97
<b>Figura 12</b> - Meios de acesso às informações do setor público.....	98
<b>Figura 13</b> - Procura e/ou utilização das demonstrações financeiras do setor público.....	100
<b>Figura 14</b> - Informações procuradas nas demonstrações financeiras do setor público.....	101
<b>Figura 15</b> - Informações de interesse nas demonstrações financeiras do setor público.....	102

<b>Figura 16</b> - Usabilidade das demonstrações financeiras do setor público.....	104
<b>Figura 17</b> - Usabilidade das demonstrações financeiras do setor público.....	105
<b>Figura 18</b> - Compreensibilidade das receitas arrecadadas versus receitas previstas.....	107
<b>Figura 19</b> . Compreensibilidade das despesas realizadas <i>versus</i> despesas previstas.....	108
<b>Figura 20</b> - Despesas realizadas com folha de pagamento.....	108
<b>Figura 21</b> - Entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade do balanço orçamentário.....	110
<b>Figura 22</b> - Compreensibilidade do balanço orçamentário.....	112
<b>Figura 23</b> - Identificação das dívidas com fornecedores do município.....	113
<b>Figura 24</b> - Montante da dívida com fornecedores do município.....	114
<b>Figura 25</b> - Entendimento dos usuários sobre a compreensibilidade do balanço patrimonial.....	114
<b>Figura 26</b> - Identificação das transferências federais recebidas pelo município.....	115
<b>Figura 27</b> - Montante das transferências federais recebidas pelo município.....	115
<b>Figura 28</b> - Entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade do balanço financeiro.....	117
<b>Figura 29</b> - Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário do município de Manaus/AM.....	119
<b>Figura 30</b> - Utilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário de Manaus/AM.....	120
<b>Figura 31</b> - Utilidade do uso da tabela na compreensão das informações.....	121
<b>Figura 32</b> - Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço patrimonial do município de São Paulo/SP.....	121
<b>Figura 33</b> - Comparabilidade aumenta a compreensão.....	122
<b>Figura 34</b> - Utilidade da nota explicativa ao balanço patrimonial de São Paulo/SP.....	123
<b>Figura 35</b> - Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário (menor legibilidade).....	124
<b>Figura 36</b> - Linguagem clara e acessível (menor legibilidade).....	125
<b>Figura 37</b> - Escrita em estilo simplificado (menor legibilidade).....	125
<b>Figura 38</b> - Quantidade de informação (menor legibilidade).....	126
<b>Figura 39</b> - Informação vai direto ao ponto (menor legibilidade).....	127
<b>Figura 40</b> - Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário (maior legibilidade).....	127
<b>Figura 41</b> - Linguagem clara e acessível (maior legibilidade).....	128
<b>Figura 42</b> - Escrita em estilo simplificado (maior legibilidade).....	129

<b>Figura 43</b> - Quantidade de informação (maior legibilidade).....	129
<b>Figura 44</b> - Informação vai direto ao ponto (maior legibilidade).....	130
<b>Figura 45</b> - Utilização de linguagem clara e compreensível .....	148
<b>Figura 46</b> - Evitar o uso de palavras técnicas melhora a compreensão .....	148
<b>Figura 47</b> - Utilização de gráficos melhora a compreensão .....	149
<b>Figura 48</b> - Utilização de tabelas melhora a compreensão .....	149
<b>Figura 49</b> - Utilização de demonstrativos resumidos auxilia a compreensão .....	150
<b>Figura 50</b> - Utilização de siglas e glossário auxilia a compreensão .....	150
<b>Figura 51</b> - Relatório simplificado auxilia a compreensão.....	151
<b>Figura 52</b> - Apresentação de relatórios distintos .....	152
<b>Figura 53</b> - Interesse nos resultados da pesquisa.....	153

### **Lista de Tabelas**

<b>Tabela 1</b> - Escores de <i>Flesch</i> aplicados a textos brasileiros .....	50
<b>Tabela 2</b> - Relação entre legibilidade e os relatórios financeiros .....	54
<b>Tabela 3</b> - Elementos que facilitam a legibilidade.....	58
<b>Tabela 4</b> - Conceitos de compreensibilidade .....	60
<b>Tabela 5</b> - Relação entre compreensibilidade e os relatórios financeiros.....	71
<b>Tabela 6</b> - Retorno de respostas por canal de distribuição .....	86
<b>Tabela 7</b> - Questionários válidos por canal de distribuição .....	87
<b>Tabela 8</b> - Grau de escolaridade .....	90
<b>Tabela 9</b> - Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público .....	94
<b>Tabela 10</b> - Frequência com que os respondentes procuram informações sobre as contas públicas.....	97
<b>Tabela 11</b> - Idade <i>versus</i> compreensibilidade das demonstrações financeiras .....	134
<b>Tabela 12</b> - Sexo <i>versus</i> compreensibilidade das demonstrações financeiras.....	136
<b>Tabela 13</b> - Grau de escolaridade <i>versus</i> compreensibilidade das demonstrações financeiras .....	138

<b>Tabela 14</b> - Curso de graduação <i>versus</i> compreensibilidade das demonstrações financeiras	140
<b>Tabela 15</b> - onhecimento em contabilidade do setor público <i>versus</i> compreensibilidade das demonstrações financeiras. ....	142
<b>Tabela 16</b> - Grau de escolaridade <i>versus</i> menor legibilidade .....	144
<b>Tabela 17</b> - Grau de escolaridade <i>versus</i> maior legibilidade .....	145

### Lista de Abreviaturas e Siglas

<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CGU</b>	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União
<b>CODIM</b>	Comitê de Orientação para Divulgações ao Mercado
<b>EBT</b>	Escala Brasil Transparente
<b>GASB</b>	Conselho de Normas Contábeis Governamentais
<b>IFAC</b>	Federação Internacional de Contadores
<b>IPSAS</b>	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
<b>IPSASB</b>	Conselho Internacional de Normas de Contabilidade do Setor Público
<b>LAI</b>	Lei de Acesso à Informação
<b>MCASP</b>	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
<b>MPF</b>	Ministério Público Federal
<b>RCPGs</b>	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

## Sumário

<b>1 Introdução</b> .....	<b>14</b>
<b>2 Referencial Teórico</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1 A contabilidade aplicada ao setor público – aspectos gerais</b> .....	<b>22</b>
2.1.1 <i>A contabilidade como linguagem</i> .....	26
2.1.2 <i>Qualidade da informação</i> .....	32
2.1.2.1 Características qualitativas da informação contábil .....	36
2.1.3 <i>Demonstrações financeiras aplicadas ao setor público</i> .....	38
2.1.3.1 Objetivos e usuários dos relatórios financeiros do setor público .....	40
<b>2.2 A divulgação da informação no setor público</b> .....	<b>42</b>
2.2.1 <i>E-government e os portais da transparência</i> .....	45
<b>2.3 Legibilidade das demonstrações financeiras – conceitos e características</b> .....	<b>47</b>
2.3.1 <i>Métricas de legibilidade</i> .....	49
2.3.2 <i>Estudos sobre a legibilidade</i> .....	50
2.3.3 <i>Plain language (linguagem simples)</i> .....	54
2.3.3.1 Elementos que facilitam a legibilidade.....	56
<b>2.4 Compreensibilidade das demonstrações financeiras – conceitos e características</b> .....	<b>59</b>
2.4.1 <i>Métricas de compreensibilidade – a técnica de CLOZE</i> .....	60
2.4.2 <i>Compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público</i> .....	62
2.4.3 <i>Pesquisas sobre a compreensibilidade</i> .....	64
<b>3 Metodologia da Pesquisa</b> .....	<b>72</b>
<b>3.1 Planejamento da pesquisa</b> .....	<b>72</b>
<b>3.2 Procedimentos metodológicos</b> .....	<b>73</b>
3.2.1 <i>Estratégias de pesquisa</i> .....	74
3.2.1.1 <i>Elaboração do instrumento de pesquisa</i> .....	77

3.2.1.2 Planejamento da amostra .....	82
3.2.2 Limitações da pesquisa.....	83
<b>4 Análise dos Resultados .....</b>	<b>85</b>
<b>4.1 Informações gerais sobre os dados coletados.....</b>	<b>85</b>
4.1.1 Retornos de respostas por canais de distribuição.....	85
<b>4.2 Perfil do respondente.....</b>	<b>88</b>
4.2.1 Idade.....	88
4.2.2 Sexo.....	89
4.2.3 Grau de escolaridade .....	90
4.2.4 Área de formação acadêmica .....	92
4.2.5 Ocupação.....	93
4.2.6 Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público.....	94
4.2.7 Quadro geral dos respondentes.....	95
<b>4.3 Entendimento dos usuários quanto ao interesse e a usabilidade das demonstrações financeiras .....</b>	<b>96</b>
4.3.1 Frequência com que os usuários procuram informações sobre as contas públicas.....	97
4.3.2 Meios de acesso às informações do setor público.....	98
4.3.3 Interesse e usabilidade das demonstrações financeiras do setor público.....	99
4.3.3.1 Interesse nas informações das demonstrações financeiras do setor público .....	100
4.3.3.2 Usabilidade das informações das demonstrações financeiras do setor público.....	103
<b>4.4 Entendimento dos usuários sobre a compreensibilidade das demonstrações financeiras .....</b>	<b>106</b>
4.4.1 Compreensibilidade do balanço orçamentário .....	106
4.4.2 Compreensibilidade do balanço patrimonial.....	113
4.4.3 Compreensibilidade do balanço financeiro .....	115
4.4.4 Comparativo entre a compreensibilidade e os balanços do setor público.....	117
<b>4.5 Compreensibilidade das notas explicativas.....</b>	<b>119</b>
<b>4.6 Compreensibilidade e legibilidade das notas explicativas .....</b>	<b>123</b>
<b>4.7 Relações estatísticas – teste de Qui-quadrado.....</b>	<b>131</b>
4.7.1 Relações entre as características dos respondentes e a compreensibilidade das informações .....	132
<b>4.8 Relação entre a compreensibilidade e a legibilidade das notas explicativas.....</b>	<b>143</b>
<b>4.9 Elementos que facilitam a compreensibilidade.....</b>	<b>147</b>
<b>4.10 Interesse em receber os resultados da pesquisa.....</b>	<b>152</b>
<b>4.11 Síntese do capítulo .....</b>	<b>153</b>
<b>5 Considerações Finais .....</b>	<b>156</b>
<b>Referências .....</b>	<b>159</b>
<b>Apêndice A – Matriz de amarração.....</b>	<b>168</b>
<b>Apêndice B – Termos de solicitação para realização da pesquisa .....</b>	<b>174</b>
<b>Apêndice C – Divulgações da pesquisa.....</b>	<b>179</b>
<b>Apêndice D – Instrumento de pesquisa .....</b>	<b>185</b>

## 1 Introdução

O estudo da transparência tem atraído atenção considerável em quase todas as áreas do conhecimento administrativo, desde a política até os negócios, assuntos públicos e direito, a transparência é importante. A informação acessível é o principal alicerce de democracias e mercados sólidos, pois a transparência dissipa a opacidade, o primeiro refúgio da corrupção, ineficiência e incompetência (Michener & Bersch, 2011).

A transparência dos atos públicos tem ganhado relevância no cenário econômico e social atual, sendo o fornecimento de informações assegurado como um direito a todos os cidadãos desde a Constituição Federal de 1988. O fornecimento dessas informações é necessário para o controle social das políticas públicas, a fim de se obter o acompanhamento e monitoramento destas com o objetivo de se atingir a *accountability* e a instrumentalização do controle social.

A *accountability* ou responsabilização, pode ser entendida como a obrigatoriedade dos entes públicos em prestar contas aos cidadãos de suas ações e decisões, com o objetivo de que os cidadãos possam responsabilizar os gestores caso seja observada má conduta em seus atos, atribuindo-lhes responsabilidades e punições quando cabíveis (Campos, 1990).

A promoção da transparência é um dos elementos fundamentais para consolidar a *accountability*, pois fornece aos cidadãos as informações necessárias para desenvolver um acompanhamento das políticas públicas por meio do exercício do controle social, o que estabelece uma relação entre governo e cidadão, estimulando uma responsabilidade compartilhada na prestação de serviços públicos e adoção de medidas corretivas (Souza, Barros, & Silva, 2013).

A instrumentalização do controle social é por sua vez o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos (Conselho Federal de Contabilidade, 2016).

Neste escopo a Lei de Acesso à Informação, Lei n. 12.527 (2011) em seu artigo 5º afirma que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”.

Entretanto, a transparência de alta qualidade não depende somente de como a informação é disponibilizada, mas do quanto ela se presta a uma inferência precisa, ou seja,

da abrangência das deduções que podem ser obtidas com base na informação divulgada, e avaliar a inferência envolve avaliar a qualidade da informação fornecida (Michener & Bersch, 2011).

A obrigatoriedade de acesso à informação e sua ampla divulgação, entretanto, não garantem que os usuários poderão dela fazer uso. Conforme abordado por Eppler (2006) a informação nem sempre é a resposta, pelo contrário, a informação pode ser muitas vezes parte do problema.

Eppler (2006) aborda esta problemática ao tratar sobre a qualidade da informação que é gerada, afirmando que os avanços tecnológicos e a facilidade de se disseminar informações de forma rápida e em grande escala é um fator preocupante para a sociedade e os indivíduos, uma vez que a produção de informações com qualidade é resultado de várias características, tais como formato, conteúdo, custo para produzi-la e fornecer aos usuários, tempo, valor e utilidade.

Neste tocante, o objetivo da contabilidade é gerar informações que sejam úteis e compreensíveis ao maior número de usuários (*e.g.* Ijiri, 1975; Riahi-Belkaoui, 1995) e o fornecimento de informações, em especial no setor público, objeto desta pesquisa, é necessário para o controle social, a fim de proporcionar aos cidadãos meios para o acompanhamento e monitoramento das ações governamentais (Augustinho & Oliveira, 2014).

Neste sentido, Augustinho e Oliveira (2014, p. 50) dizem ainda que:

Considerando que as interfaces do controle social dependem do acesso à informação e da mobilização e capacitação dos administrados, infere-se que a contabilidade aplicada ao setor público, pode ser suporte de qualidade à instrumentalização do controle social na medida em que essas informações sejam compreensíveis e significativas para o cidadão, . . . e que o problema está em como tornar a terminologia da ciência contábil acessível à compreensão do cidadão e por conseguinte útil à atividade de controle do administrado sobre o Estado.

Para que ocorra a efetiva comunicação das informações geradas pela contabilidade, isto é, para que os usuários possam ler e compreender essa informação, deve haver o uso de um significado comum entre o emissor da mensagem e os seus destinatários. Ou seja, ambos devem fazer uso da mesma “linguagem”.

Assim Riahi-Belkaoui (1995, p. 1, tradução nossa) afirma que:

Um dos principais propósitos da contabilidade é comunicar informações relevantes entre os produtores e usuários de tais informações. A comunicação é realizada pelo uso de palavras e técnicas específicas que são muito características de uma linguagem

específica. . . . O sucesso das mensagens transmitidas pela linguagem contábil baseia-se no nível de legibilidade dessas mensagens e sua percepção correta pelos usuários<sup>1</sup>.

Para que o processo de comunicação das informações seja efetivo, isto é, para que o caminho percorrido pela informação, desde a sua emissão pela fonte até chegar ao destinatário atinja o seu objetivo, que é a compreensão da informação por parte do usuário, existem alguns problemas relacionados a este processo que precisam ser corrigidos ou minimizados.

A teoria da comunicação, desenvolvida por Shannon (1948) explica como se dá o processo de comunicação e quais os tipos de problemas que podem ocorrer neste processo, fornecendo subsídios para entender também o processo de comunicação contábil.

Conforme Dias e Nakagawa (2001) é possível identificar em um sistema contábil os elementos da teoria da comunicação, a saber: fonte de informação, transmissor, canal e receptor; bem como os níveis de problemas que há em relação à comunicação: problemas técnico, semântico e pragmático.

A preocupação com a eficácia da comunicação das informações não é recente. Taylor em 1953 já havia desenvolvido o teste de CLOZE, ferramenta fundamentada na teoria da comunicação que tem por objetivo mensurar a compreensibilidade das informações. Diversos autores fizeram uso desta ferramenta para medir a compreensibilidade dos relatórios contábeis (e.g. Adelberg, 1979; Cotrim, 2012; Jones & Smith, 2014; Santos & Mascarenhas, 2007; Smith & Taffler, 1992; Stead, 1977).

Outros autores se utilizaram da teoria da comunicação para estudar a solução dos problemas semânticos em contabilidade (e.g. Amorim, 2007; Dias, 2013; Dias & Nakagawa, 2001, 2012; Gouveia, 2010; Ilufi, 2000; Pereira, Frago & Ribeiro, 2005).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o objeto desta pesquisa e partindo-se da teoria da comunicação como base, percorrendo a literatura sobre compreensibilidade, legibilidade e qualidade da informação, busca-se entender as variáveis associadas à compreensibilidade das informações financeiras do setor público. Este ramo da ciência contábil vem passando por grandes transformações desde 2008 com a publicação das Normas

---

<sup>1</sup> *One of the most important purposes of accounting is to communicate relevant information between and among producers and users of such information. The communication is accomplished by the use of specific words and techniques that are very much characteristic of a specific language [...] The success of the messages conveyed by the accounting language rests on the level of readability of these messages and their correct perception by users.*

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, visando o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS.

A convergência iniciou-se em 2017 e deve ocorrer de forma gradativa até 2024. Até então, não havia, no Brasil, um arcabouço de normas específicas para a contabilidade pública, porém, com a maior exigência da sociedade por transparência, eficiência e eficácia no trato da coisa pública, o setor passou a demandar por normas específicas. Somado a isto, a crescente globalização econômica impõe a necessidade de que as demonstrações financeiras possam ser compreendidas por qualquer usuário que as leia, em qualquer lugar do mundo (<http://cfc.org.br/noticias/cfc-retoma-as-reunioes-do-grupo-assessor-da-area-publica/>, recuperado em 30 de outubro, 2017).

Neste sentido, infere-se que a convergência das normas do setor público aos padrões internacionais, visa ampliar o acesso às informações geradas por este setor, principalmente no que tange à característica qualitativa da compreensibilidade.

A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite aos usuários compreender o seu significado. Para tanto a informação deve ser apresentada de maneira que corresponda às necessidades e à base de conhecimento destes (CFC, 2016).

Os usuários das informações fornecidas pelo setor público são os mais diversos possíveis, podendo ser divididos em três grupos, conforme Conselho de Normas Contábeis Governamentais, 1987, Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, 2010 e CFC, 2016:

- O governo e demais entidades públicas: são as entidades responsáveis pela gestão e utilização dos recursos públicos, devendo prestar contas aos demais grupos, sendo considerados os provedores das informações;
- Os contribuintes, doadores, credores e demais provedores de recursos públicos: são as pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que fornecem os recursos necessários para o governo e demais entidades públicas realizarem a gestão e a prestação de serviços à sociedade. Sendo assim, os relatórios financeiros do setor público devem ser elaborados e divulgados para atender às necessidades de informações desses usuários;
- Os cidadãos: recebem os serviços prestados pelo governo e demais entidades do setor público, sendo também provedores de recursos. Os cidadãos são os usuários primários dos relatórios financeiros do setor público.

As informações devem ser apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários, dentro de sua base de conhecimento e de acordo com as suas

necessidades. Para isso devem ser escritas em linguagem simples, clara e sucinta. Espera-se, entretanto que os usuários tenham conhecimento razoável das atividades da entidade e do seu ambiente, para que possam analisar e revisar as informações disponibilizadas com a diligência apropriada (CFC, 2016).

Sendo os cidadãos os usuários primários dos relatórios financeiros do setor público e considerando que, em sua maioria, estes possuem pouco conhecimento acerca das siglas e nomenclaturas do setor contábil, pois não são especializados neste assunto, é necessário prover informações que sejam úteis e compreensíveis aos usuários de qualquer nível educacional.

A inteligibilidade das informações está associada à capacidade do indivíduo em ler a informação e conseguir interpretá-la de forma que possa ser útil. A mensuração do significado da informação é importante nas pesquisas em contabilidade, uma vez que a ausência de um significado compartilhado entre produtor e usuário pode ter consequências prejudiciais para a relevância da decisão. A utilidade das divulgações narrativas dependerá em parte da complexidade da exibição, ou seja, a legibilidade, e também da capacidade dos usuários de discernir o significado apropriado, sua compreensão (Smith & Taffler, 1992).

A preocupação em medir a capacidade de leitura (legibilidade ou *readability*) e a compreensibilidade (*understandability*) de textos surgiu na educação, com o desenvolvimento de fórmulas de legibilidade e compreensibilidade. Estas fórmulas vêm sendo utilizadas no ramo da contabilidade há bastante tempo, tanto em pesquisas que abordam a legibilidade (*e.g.* Barnett & Leoffler 1979; Jones & Shoemaker, 1994; Li, 2008; Marsh & Montondon, 2005; Peleias, 2017; Rodrigues & Silva, 2015; Silva & Fernandes, 2009), quanto em pesquisas que focam a compreensibilidade (*e.g.* Adelberg, 1979; Cotrim, 2012; Jones & Smith, 2014; Smith & Taffler, 1992; Stead, 1977).

Alguns autores buscaram em suas pesquisas analisar o grau de compreensibilidade das informações contábeis especificamente do setor público, não se utilizando, entretanto das fórmulas de legibilidade ou do teste de CLOZE como fizeram os autores anteriormente citados. No entanto chegaram a conclusões semelhantes de que: a) os relatórios contábeis são escritos em linguagem difícil (Hall, 2001); b) não sendo passíveis de compreensão por parte dos usuários pesquisados, (Miranda, Silva, Ribeiro & Silva, 2008); c) sendo necessário o uso de termos menos técnicos (*e.g.* Félix & Silva, 2009; Santos & Mascarenhas, 2007); d) visando adequar à mensagem contábil às características e necessidades dos usuários (*e.g.* Augustinho & Oliveira, 2014; Trevisan, Pfitscher & Limongi, 2011).

Muito se tem demonstrado acerca da importância e preocupação no fornecimento de relatórios financeiros que sejam de fato compreensíveis por seus usuários. Alguns movimentos em outros países denominados como *plain english* (inglês simples) ou *plain language* (linguagem simples), orientam há bastante tempo a importância de se comunicar de forma clara e inteligível.

No Brasil, começam a surgir alguns movimentos neste sentido, tais como a Orientação nº 19 do CODIM (Comitê de Orientação para Divulgações ao Mercado) e a Orientação Técnica OCPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, entretanto ambos voltados ao setor privado.

Diante do exposto, tendo como base a teoria da comunicação e buscando compreender o fenômeno que cerca as informações contábeis do setor público e seus potenciais usuários, surgiu o questionamento desta pesquisa:

**Quais as variáveis associadas à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público a partir do entendimento dos usuários das informações?**

Ao considerar o cenário anteriormente exposto, este trabalho teve por objetivo geral:

**Identificar as variáveis associadas à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público a partir do entendimento dos usuários das informações.**

E como objetivos específicos:

- Identificar na literatura possíveis variáveis associadas à compreensibilidade das demonstrações financeiras;
- Desenvolver instrumento de pesquisa para a coleta dos dados;
- Relacionar as variáveis atribuídas as características dos indivíduos: idade, sexo, grau de escolaridade, área de graduação e conhecimento em contabilidade do setor público, ao entendimento dos usuários sobre as demonstrações financeiras do setor público;
- Relacionar as variáveis atribuídas as características do texto: legibilidade, *plain language* e qualidade da informação, ao entendimento dos usuários sobre as demonstrações financeiras do setor público.

Como já há estudos que objetivaram avaliar se os usuários das demonstrações financeiras do setor público compreendem as informações que lhes são apresentadas, esta pesquisa optou por fazer uso de outras métricas ainda não utilizadas para identificar as variáveis que possam estar associados à compreensibilidade, incluindo métricas como a

legibilidade para avaliar a facilidade de leitura dos relatórios e os elementos que a facilitam (*plain language*) para fornecer relatórios mais fáceis de ler, além das variáveis relacionadas às características do indivíduo e seu conhecimento sobre o tema, bem como critérios que determinam a qualidade da informação, objetivando aumentar a compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público por seus potenciais usuários.

Com base no explanado, a justificativa para este trabalho se baseia nos seguintes cenários:

- a) **Acadêmico:** conforme mencionado nesta Introdução, há pesquisas sobre legibilidade das demonstrações financeiras no Brasil (*e.g.* Peleias, 2017; Silva & Fernandes, 2009) e no exterior (*e.g.* Jones & Shoemaker, 1994; Smith & Taffler, 1992) e há trabalhos não acadêmicos que visam orientar à escrita em linguagem clara e simples (*e.g.* Language Claro, 2007; Plainlanguage, 2011; SEC, 1998).

Há ainda pesquisas que se preocuparam com o problema semântico da comunicação (*e.g.* Cotrim, 2012; Dias, 2000; Dias & Nakagawa, 2001; 2012; Gouveia, 2010). E pesquisas que visaram analisar a compreensibilidade das informações no setor público (*e.g.* Augustinho & Oliveira, 2014; Hall, 2001; Miranda et al., 2008).

Essas pesquisas utilizaram-se das métricas de legibilidade, do teste de CLOZE e de outras formas, por exemplo a análise de conteúdo, para medir a facilidade de leitura e a compreensibilidade dos relatórios financeiros. Contudo, até o momento, não foi encontrada nenhuma pesquisa que se utilizasse das métricas de legibilidade e dos elementos que facilitam a escrita em linguagem simples como forma de aprimorar a qualidade dos relatórios financeiros no setor público e analisar se de fato estas ferramentas contribuem para a compreensibilidade das demonstrações financeiras pelos potenciais usuários.

- b) **Prática profissional:** a escrita em linguagem clara e simples é fator necessário à compreensibilidade das informações contábeis e há órgãos reguladores nacionais e internacionais, dentre outras organizações, que voltam seus esforços para auxiliar na elaboração de relatórios financeiros mais claros e conseqüentemente mais compreensíveis aos seus usuários (*e.g.* CODIM, 2016; CPC, 2014; Language Claro, 2007; Mendes & Forster, 2002; Plainlanguage, 2011; SEC, 1998).

Neste sentido, este trabalho poderá ser útil para os credores; doadores; provedores de recursos públicos e profissionais contábeis do setor público que se utilizam dos relatórios financeiros do setor público para tomada de decisão, visando melhorar a qualidade da linguagem e apresentação dos relatórios financeiros; bem como para o

governo e demais entidades responsáveis pela gestão e utilização dos recursos públicos na elaboração destes relatórios, inclusive podendo-se utilizar dos movimentos e normas citados adequando-os às necessidades dos relatórios do setor público.

- c) **Social:** as informações geradas pelo setor público são ferramentas de controle social e sendo os cidadãos os usuários primários das demonstrações financeiras do setor público esta pesquisa tem um cunho social importante.

Além dos cidadãos, diversas entidades demandam seus esforços em favor da fiscalização dos atos públicos, a exemplo os conselhos municipais, presentes em todos os municípios, formado por representantes da sociedade civil, sendo o principal canal popular de controle dos atos públicos; os observatórios sociais presentes em 133 municípios representados por 16 estados brasileiros, que buscam a transparência e a qualidade na aplicação dos recursos públicos (<http://osbrasil.org.br/observatorios-pelo-brasil/>, recuperado em 10 de abril, 2018); dentre outros.

Dessa forma é imprescindível que o governo e demais entidades do setor público se esforcem em produzir e divulgar informações úteis e compreensíveis a qualquer pessoa que dela queira fazer uso.

Ante o exposto, este trabalho está estruturado como se segue:

- a) Introdução: apresenta a contextualização do trabalho, questão de pesquisa objetivo, justificativa e estrutura do trabalho;
- b) Referencial teórico: apresenta a plataforma teórica além de pesquisas na área do assunto pesquisado neste trabalho;
- c) Metodologia: apresenta o planejamento e a metodologia escolhida para nortear a pesquisa;
- d) Análise e interpretação dos resultados: apresenta os resultados da análise proposta no capítulo da metodologia;
- e) Por fim, considerações finais e referências.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 A contabilidade aplicada ao setor público – aspectos gerais

Araújo e Arruda (2011, pp. 18-19) definem contabilidade pública como o “ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis, . . . que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios”. “É uma especialidade da contabilidade, que baseada em normas próprias, está voltada ao registro, controle e à avaliação do patrimônio público, . . . abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental”.

Fragoso, Macêdo, Lopes, Ribeiro e Pederneiras (2012, p. 435) abordam que “a contabilidade, enquanto ciência social, busca desenvolver uma metodologia para subsidiar a aplicação de seus artefatos técnicos, segundo uma perspectiva de linguagem universal dos negócios”, sendo que este “idioma, . . . deveria ser capaz de gerar, em decorrência de seu padrão de mensuração e informação de eventos econômicos, um ambiente de comunicação, ao mesmo tempo, local e global”.

Segundo Hall (2001), contabilidade do setor público, é o processo pelo qual as operações são registradas como transações e, os relatórios financeiros é o processo pelo qual esta informação é disponibilizada para as pessoas.

Augustinho e Oliveira (2014, p. 50) salientam que:

No ambiente contábil o processo de comunicação da evidenciação e da transparência dos atos e fatos administrativos registrados pela contabilidade ocorre por meio das demonstrações contábeis, representações que evidenciam as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público. . . . assim, as ações governamentais transformadas em números, formam um conjunto de peças contábeis que estruturam a prestação de contas dos agentes públicos. . . . pode-se dizer que a ciência contábil é protagonista, como mediadora e esteio das diversas formas de que se reveste o controle a que se encontra submetida a administração pública, o que permite ponderar que a contabilidade pública é ferramenta de controle social e de empoderamento da sociedade no exercício da democracia e da participação na gestão pública.

A contabilidade aplicada ao setor público “evidencia os atos e fatos ligados à administração orçamentária e os fatos relacionados aos eventos relativos à gestão, financeira e patrimonial da entidade, com o objetivo de apresentar o patrimônio da entidade em determinado momento” (Slomski, 2013, p. 4).

No Brasil, conforme Slomski (2013), a contabilidade aplicada ao setor público está estruturada basicamente da seguinte forma:

- a) Nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, emitidas pelo Conselho Internacional de Normas de Contabilidade do Setor Público (IPSASB);
- b) Nas normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo CFC;
- c) Na Lei n. 4.320 (1964), que dispõe as normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes do setor público e;
- d) Na Lei Complementar n. 101 (2000), Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A Lei n. 4.320 (1964), foi o marco histórico para a contabilidade do setor público, pois estabeleceu regras para o controle das finanças públicas, bem como a necessidade de planejamento e do orçamento como instrumento para o controle financeiro e contábil, sendo que muitas destas regras vigoram até hoje. A Lei Complementar n. 101 (2000) surge como instrumento para propiciar o equilíbrio das finanças públicas, instituindo a obrigatoriedade de transparência nos atos governamentais.

Atualmente, tendo em vista os avanços ocorridos na ciência contábil, e a necessidade de harmonização e padronização às normas internacionais, o setor público também passa por profundas transformações em seu processo normativo.

Conforme expressa a Secretaria do Tesouro Nacional (2017, p. 21), “a ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas”.

Fragoso et al. (2012, p. 435) afirmam que “o esforço por uma universalização dos padrões e conceitos contábeis continua em ritmo cada vez mais intenso, . . . desde um processo de adoção das normas, passando pela harmonização e agora apontando para a convergência com base nos padrões internacionais”.

Os referidos autores afirmam ainda, que o processo de utilização de um mesmo conjunto de regras, procedimentos e conceitos contábeis por diversos países está atrelado a vários fatores, em especial, o desenvolvimento e a facilidade de acesso proporcionada pelas tecnologias de informação e comunicação (Fragoso et al., 2012).

Leandro, Pérez and Hernandez (2016) abordam ao tratar sobre o processo de convergência, que os esforços realizados pelos governos para modernizar a sua legislação, tanto na gestão financeira quanto nos sistemas de informação, tem por objetivo aprimorar a qualidade da informação financeira do setor público, a fim de melhorar os processos de

tomada de decisão, diminuir a corrupção e manter os cidadãos informados e que, a harmonização contábil internacional por meio das IPSAS, visa resolver os problemas de comunicação, compreensão e análise das informações em âmbito internacional.

O IPSASB trabalha para melhorar o relatório financeiro do setor público em todo o mundo por meio do desenvolvimento dos padrões contábeis internacionais, as IPSAS, para uso dos governos e outras entidades do setor público em todo o mundo (<https://www.ipsasb.org/> recuperado em 10 de novembro, 2017).

Atualmente 44 países já adotaram as IPSAS, 52 estão em processo de implementação e 27 já sinalizaram a convergência às normas internacionais para os próximos anos (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, 2017).

As IPSAS tornaram-se *benchmarks* internacionais para avaliar as práticas contábeis governamentais em todo o mundo. Procuram melhorar a qualidade dos relatórios financeiros dos setores públicos, levando a avaliações mais bem informadas das decisões de alocação dos recursos tomadas pelos governos, aumentando assim a transparência e a responsabilização. Espera-se que com a sua adoção os governos melhorem a qualidade e a comparabilidade da informação financeira reportada pelas entidades do setor público (Ijeoma, 2014).

No Brasil, com o objetivo de aproximar as normas brasileiras de contabilidade pública às normas internacionais, o ministério da fazenda publicou a portaria MF n. 184 (2008), dispondo sobre as diretrizes a serem observadas na área pública em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes as IPSAS.

A referida portaria trata da necessidade em promover a convergência às práticas contábeis internacionais, decorrente do cenário econômico mundial e do processo de globalização, tendo em vista a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes, comparáveis e que possam ser compreendidas por seus usuários, independentemente de sua origem e localização, e finaliza dizendo que a adoção das boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação e possibilita a economicidade e eficiência na alocação dos recursos públicos (Ministério da Fazenda, 2008).

Referindo-se ao processo pelo qual o Brasil vem passando e os esforços voltados à adoção dos padrões internacionais, Slomski (2013) explica que:

O processo de melhoria da qualidade da evidenciação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público teve início no CFC no momento da criação do Grupo de Estudos voltado para a normatização da contabilidade para entidades públicas, que culminou com a edição das Normas NBC T 16.1 a 16.11. E, para dar continuidade a esse processo, o CFC criou o Grupo de Estudos responsável pelo processo de convergência das Normas

Internacionais do IFAC aplicadas ao setor público, no ano de 2007. Assim, no ano seguinte, durante o Congresso Brasileiro de Contabilidade, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Slomski, 2013, p. 1).

Dessa forma, iniciou-se no Brasil um esforço para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade para elaboração das demonstrações contábeis dos entes públicos. Cabe destaque, a iniciativa da STN que emite desde então o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) como forma de orientar os entes públicos em seus controles e registros contábeis (Slomski, 2013, p.1). O MCASP é revisado periodicamente e em 2017 foi publicada a sua sétima edição.

À STN como órgão central do sistema de contabilidade federal, cabe elaborar normas, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis em consonância com as normas editadas pelo CFC, em convergência com as IPSAS (STN, 2017).

No Brasil, as IPSAS estão em processo de implementação. As cinco primeiras normas começaram a vigorar em 1º de janeiro de 2017 e o prazo para convergência aos padrões internacionais segue de forma gradual até 2024, para a união, estados, distrito federal e municípios (IBRACON, 2017).

Fragoso et al. (2012, p. 437) ao tratarem sobre o processo de convergência, afirmam que “o desafio é estabelecer normas convergentes para garantir a qualidade da informação produzida pela contabilidade, manter os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, . . . considerando as barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, política fiscal e econômica”.

Conforme Ijeoma (2014), a adoção das IPSAS favorece a *accountability* e a transparência, promovendo maior abertura e o acesso à informação pelos cidadãos e sua compreensão dos mecanismos de tomada de decisão, diminuindo a distância entre governo e cidadãos, além de tornar a linguagem contábil padronizada em todo o mundo, possibilitando o compartilhamento de informações e a comparabilidade.

Neste sentido, Leandro et al. (2016) dizem que as mudanças pelas quais a contabilidade governamental tem passado, visa tornar a administração pública um instrumento de eficácia e transparência, capaz de resolver os problemas dos cidadãos com enfoque na

divulgação das informações e nas prestações de contas. É que um sistema de informação contábil adequado é essencial para a transparência, responsabilidade e tomada de decisão.

Ao tratar das prestações de contas realizadas pelo poder público, Augustinho e Oliveira (2014) afirmam que o controle da legalidade e das ações realizadas pelo setor público, bem como dos recursos utilizados para custear essas ações, deve vir em contrapartida a comprovação do bom uso destes recursos e que, isto ocorre por meio da transparência e evidenciação das informações a da *accountability*, sendo que este controle deve ser exercido em especial pelos que provêm a maior parte destes recursos, os cidadãos.

Augustinho e Oliveira (2014, pp. 55-57) ainda dizem que “a prestação de contas dos agentes públicos materializa-se por meio de seus principais e mais relevantes documentos de evidenciação, as demonstrações contábeis”, sendo que “o processo de comunicação contábil decorre dos atos e fatos administrativos registrados pela contabilidade e divulgados por meio das demonstrações contábeis.

Desta forma infere-se que o momento atual da contabilidade no setor público é de mudanças, que buscam melhorias no processo de comunicação e compreensão das informações fornecidas, o que poderá facilitar o exercício do controle social, que é a efetiva participação e acompanhamento da gestão governamental.

Entretanto, Augustinho e Oliveira (2014) abordam que para que o controle social seja de fato efetivo, a qualidade da transparência deve ser tal, a ponto de despertar a consciência da sociedade para o exercício da cidadania.

### ***2.1.1 A contabilidade como linguagem***

Um dos propósitos mais importantes da contabilidade é comunicar informações relevantes entre os produtores e os usuários dessas informações. A comunicação se dá através do uso de palavras e técnicas específicas que são características de uma linguagem.

A semiótica é a ciência geral de todas as linguagens. Existe a linguagem verbal, a linguagem de sons, mas também uma enorme variedade de outras linguagens que se constituem em sistemas sociais e históricos. Dessa forma, o termo “linguagem” refere-se as mais diversas formas sociais de comunicação e de significação (Santaella, 1998).

Neste sentido Dias e Nakagawa (2012, p. 36) afirmam que:

Partindo do pressuposto de que a Contabilidade de fato é uma espécie de linguagem e considerando também que a Semiótica estuda todas as linguagens sob os aspectos sintático, semântico e pragmático, . . . entende-se que a Semiótica pode fornecer metodologia útil para se interpretar relatórios e corrigir eventuais distorções que se

manifestem no processo de geração e comunicação das informações contábeis. Ao nível sintático, procura-se compreender as informações contábeis à luz do conjunto de normas e princípios que regem a sua produção. Ao nível semântico, o objetivo é verificar a fidelidade da representação, isto é, se existe correspondência entre as descrições alfanuméricas que integram as demonstrações contábeis e os atributos dos eventos que elas buscam representar. Finalmente, ao nível pragmático, a preocupação é verificar o grau de adequação das informações contábeis aos objetivos de seus destinatários.

De forma breve, Hendriksen e Van Breda (1999) ao tratar da contabilidade tendo como objetivo o fornecimento de informações para a tomada de decisão, abordam que as discussões sobre os objetivos contábeis podem focar o nível sintático, semântico e pragmático. O nível sintático preocupa-se com as regras gramaticais da linguagem, o semântico com o significado da informação e o pragmático com o seu emprego.

A contabilidade tem sido frequentemente chamada de linguagem dos negócios, sendo acima de tudo uma ferramenta de comunicação. Uma linguagem possui regras gramaticais específicas e essas regras existem na contabilidade, sendo o conjunto geral de procedimentos utilizados para a criação de todos os dados financeiros (Riahi-Belkaoui, 1995).

Bloomfield (2008) afirma que a contabilidade como linguagem dos negócios é uma metáfora, de modo algum perfeita. As linguagens naturais são ferramentas de propósito geral destinadas a permitir a comunicação sobre quaisquer temas, enquanto a contabilidade é uma ferramenta especial para comunicação do desempenho e estado financeiro.

Neste sentido Riahi-Belkaoui (1995, prefácio, tradução nossa) afirma que:

A contabilidade é em primeiro lugar uma ferramenta de comunicação, realizada por uma linguagem específica com características próprias e, como qualquer linguagem, enfrenta situações específicas que explicam seu impacto e relevância. Entretanto, a contabilidade precisa atingir níveis adequados de legibilidade e compreensão para garantir a eficácia das comunicações contábeis<sup>2</sup>.

A respeito disto Dias (2013, p. 8) aborda que:

A percepção da contabilidade como linguagem resulta do entendimento de que a comunicação é função básica dessa disciplina, haja vista que se as informações contábeis não atingirem seus destinatários tempestivamente e sob forma compreensível, de maneira alguma poderão surtir o efeito desejado.

Dias (2013, p.7) faz um elo entre as teorias semiótica e da comunicação, afirmando que estas teorias “podem contribuir para melhorar as funções da contabilidade como

---

<sup>2</sup> *Accounting is first a communication tool. Communication is accomplished by a specific language with its own logical and grammatical characteristics. As with any language, accounting faces specific situations that explain its relevance and impact. First, accounting needs to reach adequate levels of readability and understandability to guarantee the effectiveness of accounting communications.*

instrumento de apoio à ordem social, uma vez que fornecem metodologias úteis para avaliar a eficácia do ato comunicativo e facilitam a apresentação de informações significativas para os diversos públicos”.

A interface entre Contabilidade, Semiótica e Teoria da Comunicação deriva do fato de que a primeira se caracteriza como um processo de identificação, mensuração e comunicação de informações. Como a Semiótica se ocupa do estudo de todos os tipos de linguagem, e a Teoria da Comunicação define parâmetros para avaliar o ato comunicativo, sugere-se que tais disciplinas podem contribuir para aumentar a eficácia da evidência contábil (Dias, 2013, p. 8).

Dentro do escopo deste trabalho, tem-se como foco a teoria da comunicação, não sendo tratada especificamente a semiótica, uma vez que o objetivo é avaliar a compreensibilidade das informações contábeis a partir do entendimento dos seus usuários, sendo assim, busca-se avaliar se as informações divulgadas pelos órgãos públicos são compreendidas por seus potenciais usuários, ou seja, se há a efetiva comunicação das informações.

A teoria matemática da comunicação, proposta por Claude Shannon (1948), ficou conhecida como teoria da informação e tal denominação tem seus motivos, pois foi a teoria que enunciou pela primeira vez o conceito científico de informação (Araújo, 2009). A referida teoria foi desenvolvida com o objetivo de demonstrar como se dá o processo de comunicação.

A ciência da informação investiga as propriedades e o comportamento da informação, as forças que regem o fluxo e os meios de processamento da informação para uma acessibilidade e usabilidade ótimas. Dentre outras propriedades possibilita o estudo comportamental dos usuários quanto às necessidades e usos da informação e os padrões de comunicação (Borko, 1968). Concentra seus estudos na estrutura e função da comunicação e sua teoria tem ganhado relevância em outros campos do conhecimento. Ela não se limita a um ou outro processo comunicativo, percorrendo todos os componentes e todos os meios de comunicação (Amorim, 2007).

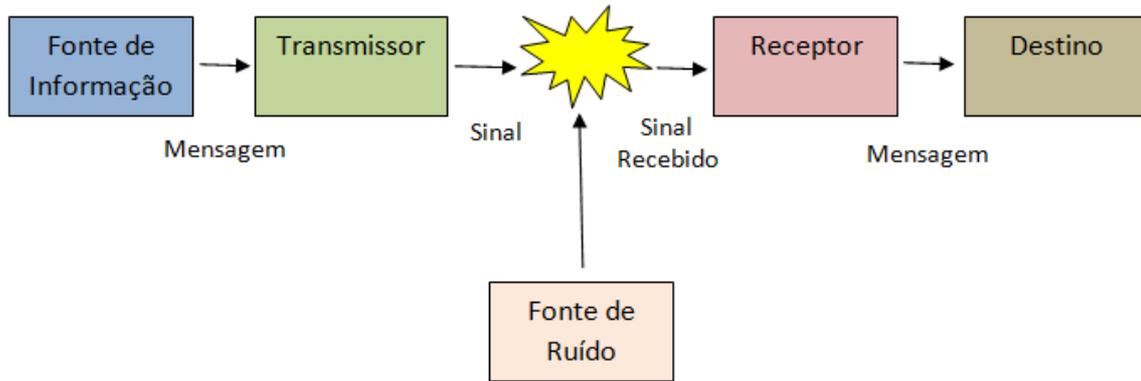
Segundo Dias (2013, p. 10) a teoria da comunicação fornece metodologia para aprimorar a evidência contábil, tendo em vista as semelhanças existentes entre o processo geral de comunicação e o processo contábil”.

Shannon (1948) foi o proponente da teoria da comunicação e a respeito dos problemas existentes no processo de comunicação ele afirma que:

O problema fundamental da comunicação é o de reproduzir em um ponto exatamente ou aproximadamente uma mensagem selecionada em outro ponto. Muitas vezes, as mensagens têm significado; que eles se referem ou estão correlacionados de acordo

com algum sistema com certas entidades físicas ou conceituais<sup>3</sup> (Shannon, 1948, p. 379).

Para tanto, Shannon (1948) apresenta o que denominou de sistema geral de comunicação, conforme Figura 1:



**Figura 1.** Diagrama de um sistema geral de comunicação  
Fonte: Adaptado de Shannon (1948)

Segundo o diagrama, um sistema de comunicação é composto por cinco partes, que Shannon (1948) assim explica:

- A fonte de informação produz a mensagem que será comunicada ao receptor. As mensagens podem ser dos mais variados tipos: escrita, rádio, TV, telefone.
- O transmissor opera sobre a mensagem de modo a produzir um sinal adequado para a transmissão através do canal.
- O canal é o meio utilizado para transmitir a mensagem do transmissor e fazê-la chegar ao receptor.
- O receptor normalmente realiza a operação inversa à realizada pelo transmissor, reconstruindo a mensagem a partir do sinal recebido.
- O destino é a pessoa (ou máquina) à qual a mensagem se destina.

O ruído é todo fenômeno produzido na comunicação, mas que não pertence à mensagem. Ele altera a recepção final da mensagem e pode estar ligado à intencionalidade do receptor. Podem ser considerados como ruído, por exemplo, um som que não se quer escutar ou um texto que não se quer ler, mas que impõem a nossa atenção (Epstein, 1988, pp. 21-28).

<sup>3</sup> *The fundamental problem of communication is that of reproducing at one point either exactly or approximately a message selected at another point. Frequently the messages have meaning; that is they refer or are correlated according to some system with certain physical or conceptual entities.*

Em um sistema contábil os elementos da teoria de Shannon podem ser visualizados da seguinte forma: a fonte de informação é decorrente dos eventos econômicos; o papel do transmissor é desempenhado pelo contador, o qual observa os eventos e codifica-os para transmitir a informação através da divulgação dos relatórios contábeis; o canal é o meio que será utilizado para transmitir as informações do transmissor até o receptor, sendo que o receptor pode ser considerado qualquer usuário da informação contábil, que a recebe, decodifica e a interpreta para a tomada de decisão, que é o destino final da informação (Dias & Nakagawa, 2001).

Epstein (1988) exemplifica o processo de comunicação e seus agentes envolvidos emissor, mensagem e receptor como um navio que transmite sua posição no mar para um receptor em terra, ressaltando, todavia que esses agentes são como pontas de um *iceberg* que emergem, sendo que por baixo destas existe algo que as sustenta, que dá sentido ao processo comunicativo, e que sem esta sustentação o processo comunicativo viraria fumaça.

Shannon e Weaver (1964) dizem que em relação à comunicação, parece haver problemas em três níveis:

- Nível A – Problema técnico: com que precisão os símbolos de comunicação podem ser transmitidos?
- Nível B – Problema semântico: como exatamente os símbolos transmitem o significado desejado?
- Nível C – Problema da eficácia: como efetivamente o significado recebido afeta a conduta da maneira desejada?

O problema técnico se relaciona com a precisão da transferência dos símbolos (discurso ou escrito) entre o transmissor e o receptor ou de variações no sinal. Os problemas semânticos estão relacionados com a identidade ou aproximação na interpretação do significado pelo receptor, em comparação com o significado pretendido do remetente. Os problemas da eficácia ou pragmática estão relacionados com o sucesso que o significado transmitido ao receptor atinge a conduta desejada de sua parte, diz respeito à eficiência com que os significados recebidos despertam comportamentos (Dias & Nakagawa, 2012; Shannon & Weaver, 1964).

Conforme Dias e Nakagawa (2001, p. 45) “na área contábil, a dificuldade de ordem semântica, se manifesta quando o significado que o contador pretende atribuir a termos e expressões veiculados nas demonstrações contábeis, se distancia daquele que lhes é atribuído pelos respectivos destinatários”.

A abordagem proposta por Shannon é essencialmente técnica, pois sua origem é a engenharia elétrica, não considerando dessa forma o significado das palavras. Entretanto quando utilizado na engenharia isso faz sentido, pois nesta, a informação deve apenas ser transmitida através de um canal neutro, não tendo importância o aspecto semântico, ou seja, o significado da mensagem (Guedes & Araújo, 2014).

A teoria de Shannon (1948), apesar de seu caráter técnico e da crítica tecida por alguns autores de tratar somente do aspecto físico que permite a comunicação, e não levar em consideração o seu significado, pode ser utilizada na comunicação em seus três níveis, uma vez que o nível A, técnico, é que permite a existência dos demais níveis. Assim quaisquer limitações descobertas na teoria no nível A, aplicam-se necessariamente aos níveis B e C. Utilizar o corpo poderoso da teoria parece particularmente promissor para os estudos semânticos, uma vez que esta teoria é especificamente adaptada para lidar com um dos aspectos mais difíceis do significado, que é a influência do contexto, tratando dessa forma não somente da linguagem matemática, mas também da língua da linguagem (Shannon & Weaver, 1964).

Marteleto (1987) afirma que a abordagem nascida na teoria matemática da informação de Shannon é um sistema rigoroso e mecânico onde a importância está centrada no canal e sua capacidade de transmitir a informação. Mas, que embora não possa explicitar as dimensões psicológicas, psicossociais e sociológicas da informação, a teoria tem sido amplamente utilizada nas ciências sociais, o que justifica a sua relevância e utilização no contexto deste trabalho.

A teoria de Shannon foi formulada a partir de dois conceitos matemáticos: a probabilidade e a função logarítmica, sendo destinada a auxiliar problemas de otimização de custos da transmissão de sinais. Entretanto, esta teoria que foi formulada para resolver problemas técnicos de comunicação ultrapassou os seus objetivos iniciais e adquiriu importância em outras áreas (Epstein, 1988). Neste sentido Silva (2016, p. 206) diz que a teoria “é um fiel diálogo propositivo e conceitual de informação entre ciências naturais e humanas/sociais, uma vez que a teoria em lide se consolidou como marco para os estudos em diversas áreas do conhecimento”, tais como a comunicação e a ciência da informação.

A materialidade da informação que é marca dos conceitos formulados em meados do século XX focaliza o processo de transmissão da mensagem e não a informação em si, mas permite, mesmo que de forma subjacente estabelecer um diálogo entre procedimento (processos de transmissão) e resultados (compreensão, apreensão, apropriação) (Silva, 2016, pp. 205-206).

Dias (2000) integra a visão sistêmica da teoria da informação de Shannon ao processo de comunicação contábil, afirmando que esta:

. . . Nos ajuda a compreender que o problema da linguagem contábil deve ser considerado de forma contextualizada, partindo do emissor até chegar ao destinatário. Ao receber informações sobre os eventos econômicos, o emissor deve interpretá-las fielmente, selecionar o conteúdo de interesse do usuário e codificá-lo de forma compreensível. Assim verifica-se que a qualidade da comunicação depende fundamentalmente da interpretação humana: o emissor, a quem cabe definir o conteúdo e a forma do que será comunicado, e o receptor que deverá estar apto a decodificar a mensagem. Entre os dois está a linguagem utilizada para transmitir a informação contábil (Dias, 2000, p. 46).

Segundo Dias e Nakagawa (2012 p. 10) “a teoria da comunicação fornece metodologia para aprimorar a evidenciação contábil” e que “uma lição que pode ser extraída da teoria da comunicação é que a fonte das informações deve procurar reconhecer as necessidades de cada estrato de usuário e avaliar sua habilidade em interpretar a informação adequadamente”.

### ***2.1.2 Qualidade da informação***

A qualidade da informação está relacionada à efetividade na comunicação das informações. Lesca e Lesca (1995) a definem como sendo a diferença entre a informação que é requerida pelos usuários e a informação de fato obtida por estes, sendo que quanto menor for esta diferença, maior será a qualidade da informação e que, em uma situação ideal, não deve haver diferença entre a informação necessária e a informação obtida.

Lee, Strong, Kahn e Wang (2002) abordam que a qualidade da informação se tornou uma preocupação crítica das organizações. Devido ao crescimento no armazenamento de dados e o acesso direto de informações de várias fontes pelos usuários destas informações, aumentou-se a necessidade e a consciência no fornecimento de informações de alta qualidade.

Neste sentido, Miller (1996) afirma que para ser de qualidade, as informações devem atender a certos critérios, tais como precisão, relevância, oportunidade e compreensibilidade e que, o significado de qualidade da informação está em como a informação é compreendida e utilizada por seus usuários.

Parker, Moleshe, Harpe e Wills (2006) por sua vez, afirmam que o conceito de qualidade da informação é relativo e depende das diferentes percepções e necessidades dos usuários. Abordam que a qualidade da informação foi constantemente referida como a informação que deve satisfazer as necessidades dos usuários, mas que a qualidade ou utilidade da informação dependem do indivíduo que dela fará uso.

Eppler (2006, p. 320, tradução nossa), apresenta uma definição de qualidade da informação para as informações que são fornecidas pelo setor público, em especial as disponíveis na internet, ou seja, o governo eletrônico:

As informações fornecidas pelas agências públicas aos cidadãos podem ser consideradas de alta qualidade se a informação e seu meio atender ou exceder as expectativas dos cidadãos e as especificações dos reguladores, e se a informação é de grande valor para os cidadãos, porque é adequado para seus vários usos. A qualidade da informação pode ser definida como os atributos relacionados com o tempo, o formato, o conteúdo e a dimensão da informação na mídia (como pontualidade, relevância, concisão ou conveniência)<sup>4</sup>.

Assim, informações relevantes são aquelas consideradas adequadas pela comunidade que a requer, o que significa que o alcance, a precisão e a clareza destas, são suficientes para que a informação seja utilizada pelo público alvo.

Silva e Miranda (2017) ao estudarem a qualidade da informação em portal da transparência, afirmam que é notável o avanço proporcionado pelo uso das tecnologias para a disponibilização das informações à sociedade, mas que a confiabilidade nestas informações ainda é um grande desafio.

Reinhard, Albano e Araújo (2013) dizem por sua vez, que o amplo acesso às informações e a sua compreensibilidade são fatores relevantes, mas que grande parte das informações disponibilizadas pelos governos apresentam difícil entendimento para os cidadãos leigos, sendo que as divulgações de informações incompreensíveis não atendem ao objetivo da transparência. Dessa forma, além de serem disponibilizadas, as informações devem permitir a usabilidade, serem compreensíveis e oportunas (Dawes, 2010), sendo que informações de qualidade são essenciais para a participação efetiva dos cidadãos (Silva & Miranda, 2017).

Contudo, podem haver problemas de qualidade da informação, e isto ocorre quando se tem uma situação na qual o conteúdo ou meio utilizado para divulgar a informação não atende os requisitos de seus usuários (Eppler, 2006).

Lesca e Lesca (1995) apresentam o que denominaram de sintomas e causas dos problemas de qualidade da informação:

---

<sup>4</sup> *Information provided by public agencies to citizens can be considered to be of high quality if the information and its medium meet or exceed citizens' expectations and regulators' specifications and if the information is of high value to citizens because it is fit for their various uses. Information quality can be further defined with attributes that relate to the time, format, content, and media dimension of information (such as timeliness, relevance, conciseness, or convenience).*

1. Utilidade limitada da informação: ocorre devido à uma sobrecarga de informações, para tanto seria necessário filtrar as informações por critérios como relevância e priorização das informações.
2. Ambiguidade das informações, uso de abreviaturas ou jargões: leva a interpretações erradas por falta de precisão ou pontos de vista diferentes, para tanto seria necessário o fornecimento de glossário, estabelecer um *feedback* e usar-se de meios de comunicação mais ricos.
3. Informações incompletas: podem levar a decisões inadequadas, para tanto é necessária uma estrutura de gerenciamento das informações entre as áreas envolvidas, desde sua produção até o usuário final.
4. Incoerência das informações: levam à confusão. Decorre da falta de coordenação entre os autores das informações e os distribuidores, falta de clareza nas responsabilidades ou uso de informações múltiplas e inconsistentes, para tanto é necessário adequar os mecanismos de coordenação e aumentar a clareza.
5. Formato de apresentação inadequado: leva a tarefas de conversão dispendiosas. A informação não é apresentada na ordem, formato ou estilo que permite ao usuário sua utilização direta. Decorre do diálogo insuficiente entre os produtores de informação e os consumidores, da falta de adaptação da informação às necessidades ou estilos de uso.
6. A informação não é confiável: há grande risco de erros e sua veracidade não pode ser confirmada. Decorre de erros no processo de produção e distribuição das informações, bem como de fontes não identificadas.
7. A informação não está acessível: é perdida ao longo do tempo devido a responsabilidades ou mudanças tecnológicas, o que pode desmotivar o usuário ou levá-los a decisões erradas.
8. Distorção da informação: a mensagem original não é a mesma recebida pelo usuário. Decorrem de causas como utilização de termos específicos e jargão, ou mesmo distorção voluntária, tais como informações erradas com o objetivo de modificar, atrasar ou bloquear a informação para prejudicar o receptor.

No que diz respeito às origens dos vários problemas de qualidade da informação, Eppler (2006) destaca quatro causas principais. A primeira causa, pode ser que as informações fornecidas não são direcionadas para a comunidade que deveria usar, isso pode resultar em informações irrelevantes, incompletas ou sem utilidade para os usuários da informação. A

segunda causa, pode ser simplesmente porque os produtores criam informações ruins, incorretas, inconsistentes ou desatualizadas. A terceira causa, é o fornecimento da informação de maneira errada e, a quarta causa, pode ser a infraestrutura em que a informação é fornecida, que pode ser qualquer tipo de canal que permite que a informação seja documentada e compartilhada.

Eppler (2006) prossegue afirmando que a partir do ponto de vista dos usuários, quatro consequências resultam da falta de qualidade da informação:

1. Sobrecarga de informação: não conseguir identificar as informações certas;
2. Julgamento errôneo: não sendo possível julgar ou avaliar a informação;
3. Interpretação errada: o usuário não consegue entender ou interpretar a informação;
4. Uso indevido: não conseguir usar ou aplicar a informação. (Eppler, 2006, pp. 42-43).

Neste esteio, ao tratar da qualidade da informação, Eppler (2006, pp. 282-284) a compara aos princípios da comunicação, afirmando que os princípios da comunicação são ao mesmo tempo um critério de qualidade da informação, e o autor assim os define:

Princípio 1: a comunicação deve abordar o público certo, ou seja, para quem a informação é relevante. Ao abordar o público, o canal de comunicação mais adequado deve ser usado, levando em consideração a eficiência de custos, credibilidade, risco, confidencialidade e as características do conteúdo. O conteúdo, formato, estilo, linguagem e terminologia devem ser mapeados para as necessidades dos usuários, tais como o contexto, o conhecimento prévio e as expectativas do público.

Princípio 2: clara e concisa. Uma comunicação clara e concisa é econômica, demonstra o respeito pelo tempo do público e ajuda a reduzir a sobrecarga de informações e evitar mal-entendidos. A clareza pode ser alcançada, levando em consideração as necessidades de conhecimento e informações existente do público, concentrando-se nos tópicos relevantes, mantendo um idioma simples, evitando termos técnicos e abreviaturas e se possível utilizando figuras. Concisão significa manter a comunicação tão curta quanto possível para evitar informações supérfluas, desde que seja clara.

Princípio 3: responsável. Cada indivíduo é pessoalmente responsável pela sua comunicação com os outros e deve estar ciente dos riscos e consequências que isto implica.

Princípio 4: respeitoso. Este princípio aborda a dimensão ética da comunicação, especificamente os valores fundamentais de comunidade e integridade. A comunicação deve ser honesta.

Princípio 5: oportuno. Velocidade e pontualidade são de extrema importância. Isso significa a entrega de informação mais rápida, necessária e apropriada.

Ainda se referindo à temática da qualidade da informação, entretanto aqui especificamente voltada às entidades do setor público, Eppler (2006, pp. 321-322) apresenta que, para implementar uma função de qualidade da informação, estas entidades precisam instituir quatro tipos de políticas de gerenciamento da qualidade da informação:

- Política de relevância: baseada em uma compreensão profunda das reais necessidades de informações dos cidadãos. O objetivo desta política é assegurar que a informação fornecida seja relevante e suficientemente abrangente, precisa, clara e aplicável aos cidadãos alvo.
- Política de validade: descreve como a informação é revisada internamente para evitar deficiências de informações, como documentos que são muito longos, inconsistentes, incorretos ou desatualizados.
- Política de processo: descreve como o processo de interação permanece utilizável para os vários tipos de cidadãos. A usabilidade neste contexto significa conveniente de usar, com entrega de informações tempestivas que podem ser adaptadas às necessidades de alguém e onde as fontes de informação são visíveis.
- Política de infraestrutura: descreve as medidas preventivas necessárias para garantir que a informação rígida e o *software* permaneçam confiáveis. A confiabilidade neste contexto refere-se aos requisitos dos cidadãos (eles esperam uma infraestrutura de fácil acesso, que seja segura e rápida), mas também às restrições da entidade pública (que deve garantir que o seu nível de gastos para a infraestrutura seja sustentável para oferecer os serviços de forma sustentável).

A principal implicação destas funções para os responsáveis pelo governo eletrônico é, portanto, refletir se sua política de qualidade da informação é realmente financiável (em termos do orçamento alocado para garantir informações de alta qualidade), seja ele aceitável (em termos da regulamentação existente), seja ele factível e concebível com base de competências existentes e infraestrutura e como ela irá influenciar a relação com os pontos de referência existentes (Eppler, 2006, pp.327-328).

#### *2.1.2.1 Características qualitativas da informação contábil*

Para que a informação contábil seja útil e cumpra seu objetivo, a estrutura conceitual para elaboração e divulgação dos relatórios financeiros do setor público estabelece a necessidade de certos atributos, considerados como características qualitativas. São características qualitativas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (CFC, 2016, p. 18).

A estrutura conceitual para elaboração e divulgação das informações contábeis do setor público (CFC, 2016, pp. 18-22), define essas características da seguinte forma:

- Relevância: as informações são relevantes, caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- Representação fidedigna: para ser útil, a informação deve corresponder à representação fiel dos fenômenos que pretende representar. Para ser fidedigna a representação deve ser completa, neutra e livre de erro material.
- Compreensibilidade: é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. A informação deve ser apresentada de maneira que corresponda às necessidades e à base de conhecimento dos usuários.
- Tempestividade: significa ter a informação disponível a tempo de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização.
- Comparabilidade: possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
- Verificabilidade: é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários, que a informação contida nos relatórios contábeis representa fielmente os fenômenos que se propõe a representar.

Na base para conclusão do capítulo 3 da estrutura conceitual – características qualitativas e restrições sobre informações dos relatórios financeiros (IPSASB, 2010), ao tratar sobre a compreensibilidade, a Federação Internacional de Contadores (IFAC), afirma que embora a apresentação de informações de forma clara e concisa ajude os usuários a compreendê-la, a compreensão de fato das informações irá depender em grande parte dos usuários. Isso se dá porque alguns dos fenômenos reportados pelos relatórios financeiros são muito complexos e difíceis de serem representados, mas mesmo assim devem ser relatados, a fim de se garantir a representação fidedigna das informações.

Dessa forma, a IFAC reconhece que pode ser necessário que alguns usuários busquem ajuda para entender a informação apresentada pelos relatórios financeiros, mas ressalta que,

todo esforço deve ser realizado, para que a informação apresentada seja compreensível para uma ampla gama de usuários.

Nas discussões para a elaboração da estrutura conceitual (IPSASB, 2010), alguns respondentes sugeriram que a transparência fosse incluída como uma característica qualitativa adicional, entretanto o IPSASB opinou que a transparência, dentre outros atributos solicitados na inclusão, é um requisito importante para a qualidade dos relatórios financeiros, mas que, no entanto, não existe como característica qualitativa por conta própria, pois alcançar essa qualidade é o produto da aplicação do conjunto completo das características qualitativas identificadas no quadro conceitual das IPSAS.

### ***2.1.3 Demonstrações financeiras aplicadas ao setor público***

O desempenho dos órgãos públicos, pode ser verificado por meio da análise dos relatórios contábeis, que demonstram, entre outros itens, a situação patrimonial e financeira da entidade, fornecem informações para a tomada de decisão além de possibilitar a instrumentalização do controle social e a responsabilização (*accountability*) dos gestores públicos (CFC, 2016).

A respeito disto Augustinho e Oliveira (2014) dizem:

No ambiente contábil o processo de comunicação, da evidenciação e da transparência dos atos e fatos administrativos registrados pela contabilidade ocorre por meio das demonstrações contábeis, representações que evidenciam as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público (Augustinho & Oliveira, 2014, p. 50).

No setor público, estes relatórios devem ser divulgados por meio dos portais da transparência, permitindo amplo acesso a todos os interessados.

No contexto das informações que devem ser divulgadas pelos entes públicos, estão as demonstrações financeiras. Segundo a STN (2017), são demonstrações obrigatórias do setor público: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa e notas explicativas, sendo que para cada demonstração constam os itens que devem ser explicados nas notas a fim de se aumentar a compreensibilidade dessas demonstrações.

O balanço orçamentário, permite evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, através da evidenciação das receitas e despesas, confrontando-as com a previsão inicial e suas alterações com o que foi executado. O seu resultado possibilita

verificar o resultado orçamentário do exercício, ou seja, se a entidade arrecadou ou gastou mais do que foi previsto.

O balanço patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.

O balanço financeiro evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, bem como as entradas e saídas extraorçamentária, demonstrando os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o próximo.

A demonstração das variações patrimoniais evidencia as variações verificadas no patrimônio e indica o resultado patrimonial do exercício.

A demonstração do fluxo de caixa permite a projeção de fluxos de caixa futuros e a elaboração de análises em torno da capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos.

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras, devem conter informações adicionais a estas e serem divulgadas. Tem por objetivo facilitar a compreensão das demonstrações contábeis pelos usuários, ser claras, sintéticas e objetivas. Podem ser elaboradas na forma descritiva, em quadros analíticos, ou até englobar outras demonstrações complementares. Devem conter: declaração de alinhamento com as normas contábeis, os critérios utilizados para contabilização e demais informações adicionais julgadas relevantes (STN, 2017).

As informações evidenciadas nas notas explicativas, devem ser necessárias para a compreensão dos usuários, fornecer informações acerca do contexto da entidade e seu ambiente operacional e ter relação clara e comparável com a informação a que se relaciona nas demonstrações contábeis (CFC, 2016).

O MCASP estabelece que as demonstrações (com exceção do Balanço Orçamentário) sejam elaboradas demonstrando-se os valores correspondentes ao ano anterior, exigência que acarreta um ganho na capacidade de veicular a informação. A divulgação de informações que possam ser comparadas aumenta a compreensibilidade da informação.

Augustinho e Oliveira (2014) afirmam que:

O conteúdo das demonstrações contábeis permite ao usuário, interno ou externo, não apenas conhecer e avaliar a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade, como também fazer inferências sobre a tendência futura quanto ao atendimento à demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade (Augustinho & Oliveira, 2014, p. 57).

As normas contábeis relativas ao setor público, vêm passando por profundas mudanças, decorrentes da convergência com as normas internacionais do setor público, as

IPSAS. O que se espera com estas mudanças é aproximar a contabilidade pública àquela praticada pelo setor privado, de modo a se tornar mais transparente e acessível aos seus usuários. Entretanto a questão que permeia é, até que ponto as alterações normativas estão preocupadas em assegurar que as informações fornecidas pelas organizações sejam de fato compreendidas por seus usuários? Pois, conforme já abordado, nem todos os interessados na informação podem ter o “conhecimento razoável” estabelecido como necessário pelas normas.

A estrutura conceitual (CFC, 2016) traz alguns itens que melhoram a compreensão dos usuários da informação, tais como aprimoramento, ou seja, a informação pode ser aprimorada se for comparável com outras informações, além da utilização de quadros e gráficos que aprimoram a compreensão da informação narrativa; a similaridade, ou seja, a conciliação entre dois montantes diferentes pode aprimorar a compreensão do usuário sobre as finanças da entidade; e o agrupamento de informações, que auxilia os usuários a encontrar informações importantes.

Diante da necessidade de se fornecer informações que possam ser lidas e compreendidas, e no caso específico da informação contábil, para que ela cumpra o seu papel, é necessário que o usuário consiga ler e compreender a mensagem que está sendo transmitida. Para tanto, nas ciências sociais, dois conceitos advindos da educação tem sido utilizados para medir a legibilidade e a compreensibilidade das informações, sendo que, a legibilidade é a capacidade de leitura da informação pelo usuário e a compreensibilidade está relacionada à sua capacidade de interpretação do significado da mensagem que está sendo transmitida.

Ante o exposto, percebendo a existência de possíveis problemas na forma de comunicação das informações do setor público e, por se considerar dentro do escopo da pesquisa que estes dois conceitos são fundamentais para o seu desenvolvimento e a construção do instrumento de pesquisa, estes serão retomados nos itens 2.3 Legibilidade e 2.4 Compreensibilidade, dada sua importância ao constructo.

#### *2.1.3.1 Objetivos e usuários dos relatórios financeiros do setor público*

As entidades do setor público têm de satisfazer uma gama complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais e estão sujeitas a formas de prestação de contas para as várias partes interessadas, que são diferentes das que existem no setor privado. As partes interessadas no setor público podem incluir: ministros, funcionários do governo, o eleitorado, os clientes e o público em geral, cada um com um interesse legítimo sobre a entidade do setor público (IFAC, 2001). Dessa forma, no setor público podem ser considerados como potenciais usuários da informação toda a sociedade.

Segundo o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), organização que estabelece os padrões contábeis e de relatórios financeiros para os governos estaduais e locais dos Estados Unidos, existem três grupos de usuários principais de relatórios governamentais: a) aqueles a quem o governo é principalmente responsável – os cidadãos; b) aqueles que representam diretamente os cidadãos – o legislativo e órgãos de supervisão; c) aqueles que emprestam ou prestam serviços – investidores e credores (GASB, 1987).

Neste sentido o CFC (2016, p. 11) aborda que os relatórios contábeis do setor público “devem ser elaborados e divulgados para atender à necessidade de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos” e que “os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público” e são os provedores da maior parte destes recursos, sendo eles considerados usuários primários destes relatórios.

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, sendo que os relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público (RCPGs) fornecem informações aos seus usuários para tomada de decisão e responsabilização (CFC, 2016). Clark (2010) em referência às IPSAS afirma que o objetivo dos relatórios financeiros das entidades do setor público é fornecer informações sobre a entidade relatora que sejam úteis aos usuários para fins de responsabilização e para fazer alocações de recursos e decisões políticas e sociais.

O objetivo dos RCPGs é fornecer informações úteis aos seus usuários, não sendo um fim em si mesmo. Dessa forma, os objetivos dos relatórios financeiros do setor público são determinados conforme seus usuários e suas necessidades de informação (IPSASB, 2010).

Conforme o GASB (1987), os relatórios financeiros governamentais, são utilizados na tomada de decisões econômicas, sociais, políticas e na avaliação da responsabilidade. Eles possibilitam a comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente aprovado; a avaliação da situação financeira e os resultados das operações; ajudam a determinar o cumprimento das leis, regras e regulamentos relacionados às finanças e na avaliação da eficiência e eficácia.

É necessário ressaltar entretanto que os relatórios financeiros do setor público ultrapassam o objetivo básico da contabilidade como geradora de informações para a tomada de decisão. Exemplo disso é, conforme relatado por Clark (2010) que as IPSAS ao tratar dos objetivos dos relatórios financeiros para as entidades do setor público, coloca em primeiro lugar a responsabilização.

Assim, o GASB (1987) afirma que a responsabilização é a pedra angular dos relatórios financeiros do setor público, sendo necessário explicar aos cidadãos a utilização dos recursos

públicos e que, o relatório financeiro desempenha um papel importante no cumprimento do dever do governo de ser publicamente responsável em uma sociedade democrática.

Sendo assim, dentro do escopo deste trabalho, denomina-se como objetivo dos relatórios financeiros do setor público a prestação de contas visando à responsabilização, assim entendido como a necessidade dos órgãos públicos em disponibilizar informações de amplo acesso por meio das prestações de contas, em contrapartida aos cidadãos as utilizarem para fins de responsabilização, isto é, a verificação do papel desempenhado pelos gestores na sua atividade delegada de administração dos recursos públicos.

## **2.2 A divulgação da informação no setor público**

A palavra divulgação, em seu sentido mais amplo, quer dizer veiculação da informação e a quantidade de informação a ser divulgada depende do conhecimento do leitor que a recebe. Com relação ao nível de divulgação, três conceitos são propostos: divulgação adequada, justa e completa. A divulgação adequada, é aquela suficiente para evitar que as demonstrações sejam enganadoras. A divulgação justa, refere-se ao tratamento igualitário que todos os potenciais usuários da informação devem ter e, o conceito de divulgação completa, pressupõe que toda informação considerada relevante deve ser divulgada (Hendriksen & Van Breda, 1999).

A falta de informação nos leva a ter incertezas, que nada mais é do que a quantidade de respostas possíveis que conhecemos, mas não sabemos qual é a verdadeira. A informação possibilita a redução da incerteza. “O conteúdo informacional de uma mensagem é a medida da mudança da incerteza do receptor antes de receber a mensagem para depois de recebê-la” (Epstein, 1988, pp. 35-36).

No setor público, o termo divulgação pode ser visto como sinônimo de transparência, uma vez que a publicidade dos atos públicos é princípio constitucional da administração pública e que, com o avanço das normas, atrelado à tecnologia da informação, essa divulgação tem se tornado cada vez mais ampla. Michener e Bersch (2011) definem transparência como uma palavra administrativa para tudo que é aberto, confiável, participativo e responsável.

Bart e Schipper (2008), por sua vez, definem o termo transparência, como a medida em que os relatórios financeiros revelam a economia subjacente de uma entidade, de forma que seja facilmente compreensível pelos seus usuários, sendo esta uma característica desejável dos relatórios financeiros. Afirmam ainda que, no sentido puramente físico, a transparência permite a transmissão de luz para que objetos transparentes possam ser vistos,

sendo que essa ideia conhece a visibilidade e se transporta para as noções de abertura e comunicação, ao contrário do segredo e da ocultação.

A evidenciação de informações contábeis, sociais e administrativas ajuda os cidadãos a obterem informações sobre os entes públicos quanto aos resultados e desempenhos obtidos pelos projetos e programas efetivamente implementados, de modo a garantir não só a sustentabilidade financeira, como também a manutenção da legitimidade na sociedade em que estão inseridos. Assim, há a necessidade de uma maior transparência nas informações contábeis, a fim de torná-las compreensíveis a todos os usuários interessados (Avelino, Colauto & Angotti, 2012, p. 48).

A administração pública passa por diversas transformações, institucionais e ideológicas, impulsionadas pelos avanços tecnológicos e nos meios de comunicação, sendo necessárias ferramentas de comunicação que permitam que as informações tenham maior nível de eficiência, confiabilidade e transparência (Cezar, Barbosa & Reis, 2013).

Concernente a isto os autores afirmam que:

A partir da institucionalização da “Nova Administração Pública” ou do “Modelo Gerencialista” no Estado, mudanças vêm ocorrendo visando a aproximação da população às ações governamentais, estimulando maior controle e afinidade da população para as decisões públicas. As diferentes ferramentas de comunicação ganham o caráter de utilidade pública visto que diminuem as barreiras entre os projetos e as ações elaboradas pelos gestores públicos em consonância com a necessidade de resposta de que a população carece (Cezar et al., 2013, p. 126).

Para Koçouski (2013, p. 54):

Comunicação pública é uma estratégia ou ação comunicativa que acontece quando o olhar é direcionado ao interesse público, a partir da responsabilização que o agente tem (ou assume) de reconhecer e atender o direito dos cidadãos à informação e participação em assuntos relevantes à condição humana ou vida em sociedade. Ela tem como objetivos promover a cidadania e mobilizar o debate de questões afetas à coletividade, buscando alcançar, em estágios mais avançados, negociações e consensos.

“A comunicação governamental pode ser entendida como a comunicação gerada pelos governos para a sociedade, visando publicitar suas ações de governança, buscando transparência, *accountability* e eficiência por meio das informações” (Cezar et al., 2013, p. 132).

A instituição pública deve interagir com a sociedade através dos meios de comunicação, sendo que os governos têm de prestar contas à sociedade e ao cidadão, pois esta é finalidade do Estado. “Ela precisa atuar como um órgão que extrapola os muros da burocracia para chegar ao cidadão comum, graças a um trabalho conjunto com os meios de comunicação” (Kunsch, 2013, p. 4).

“Uma comunicação significativa de dados contábeis exige, entre outras coisas, que os responsáveis por sua preparação e aqueles que irão utilizá-los atribuam aproximadamente o mesmo significado para os símbolos adotados” (Dias & Nakagawa, 2001 p. 51).

Ao tratar da contabilidade, Dias (2013, p. 8) afirma que “pode-se considerar que essa disciplina não deve contribuir apenas para a maximização da riqueza, mas também para satisfazer interesses sociais mais amplos, pelo menos sob a ótica do conceito de *accountability*. Isso nos leva a questionar que tipo de informação contábil deve ser fornecida em uma sociedade que precisa resgatar valores éticos e morais, a quem deve ser fornecida e sob quais conceitos de evidenciação, ou ainda que tipo de linguagem deve ser adotada para permitir melhor diálogo entre as organizações e os diversos agentes que com ela se relacionam”.

O direito à transparência dos atos públicos é assegurado no Brasil desde a Constituição Federal (1988), a qual expressa que todos têm direito de receber dos órgãos públicos informações. Com a LRF (2000) a obrigatoriedade da transparência dos atos públicos ganhou destaque com a ampla divulgação ao público dos planos, orçamentos e prestações de contas. Anos depois, a LRF passou por alterações culminando com a Lei Complementar n. 131 (2009) que amplia a necessidade da transparência e o acesso facilitado às informações pelos cidadãos.

Neste sentido, Dias (2013) aborda que:

No que se refere às organizações públicas, observa-se que o ordenamento jurídico do País também põe em destaque o papel da contabilidade como instrumento de apoio à construção da ordem social. Um dos exemplos mais recentes pode ser encontrado na Lei de Responsabilidade Fiscal. Ao tratar da transparência da gestão fiscal, essa Lei estabelece que se dê ampla divulgação a instrumentos de evidenciação, tais como planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias, pareceres de prestações de contas e relatórios de gestão fiscal. A Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para consagrar o relacionamento entre o governo, o público e a informação contábil. Com isso, a sociedade é guinada à condição de usuário privilegiado das informações contábeis, e estas, por sua vez, assumem claramente o status de instrumento de cidadania (Dias, 2013, p. 14).

Foi, entretanto com a aprovação da Lei n. 12.527 (2011), conhecida como lei de acesso a informação (LAI) que o Brasil deu o seu mais importante passo na consolidação de sua democracia, ao ampliar os meios de acesso aos cidadãos e fortalecer os instrumentos de controle da gestão pública.

A legislação vem se adequando aos anseios da sociedade, ao evoluir para a criação de políticas de acesso à liberdade de informação, quando editou a lei da transparência, que determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a

execução orçamentária e financeira da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios e a LAI, que cria mecanismo oportunizando ao cidadão o acesso às informações públicas, o que fortalece a *accountability* (Souza et al., 2013).

O principal objetivo é implantar no país uma cultura de acesso, na qual a administração pública deve ter consciência de que a informação pública é direito do cidadão e a ele pertence, cabendo ao Estado provê-la de forma tempestiva e de modo compreensível, pois de nada valem informações que não podem ser compreendidas.

“Na cultura de acesso, o fluxo de informações favorece a tomada de decisões, a boa gestão de políticas públicas e a inclusão do cidadão” (CGU, 2011, p. 13). A obrigatoriedade de maior transparência no setor público decorre da necessidade de munir a sociedade de informações que possam ser úteis no cumprimento de seu papel fiscalizador dos atos públicos.

Michener e Bersch (2011) afirmam que para existir de fato a transparências duas condições são necessárias: a visibilidade e a inferência. A visibilidade refere-se à divulgação de informações que sejam completas e possam ser facilmente localizadas e a inferência, refere-se à capacidade de as informações divulgadas serem úteis, possibilitando deduções sobre o que é informado. Os referidos autores afirmam ainda que, a transparência de alta qualidade depende não somente da visibilidade, mas de quão bem ela se presta a uma inferência precisa, e que avaliar a inferência envolve avaliar a qualidade da informação.

Assim como os governos têm sido obrigados a adotar mecanismos de transparência, seja de forma voluntária ou por obrigações legais, os cidadãos e os políticos buscam cada vez mais por maior transparência, e estas obrigações estão se tornando cada vez mais multidimensionais. Entretanto, a resistência à transparência sempre implicou relutância em tornar a informação visível, ficando claro que muitas vezes os divulgadores estão dispostos a obscurecer a transparência, limitando a sua inferência, sendo que a falsa transparência e as divulgações ininteligíveis permanecem problemas permanentes. A transparência deve ser apropriada para o público-alvo. (Michener & Bersch, 2011).

### ***2.2.1 E-government e os portais da transparência***

Para legitimar suas políticas, os governos devem proporcionar transparência sobre as ações do Estado, bem como sobre os procedimentos que sustentam a execução dessas ações. A tecnologia da informação pode ser utilizada para melhorar a capacidade do governo em responder às demandas da sociedade, sendo denominada de *e-government*. Estes serviços incluem uma melhor divulgação da informação e melhor coordenação do processo de

planejamento, facilitando o atingimento dos objetivos e do desenvolvimento. (United Nations, 2007).

Ao tratar do dever de prestar contas por parte da administração pública Augustinho e Oliveira (2014, p. 54) dizem que:

O dever de prestar contas compreende a responsabilidade dos gestores públicos e busca comprovar e dar conhecimento, por meio da apresentação das contas públicas, da boa e regular utilização dos recursos públicos, o que, evidentemente, demanda controle e fiscalização dos atos do Estado.

Os sistemas *e-gov* vêm sendo implantados em diversos países, sendo uma ferramenta de comunicação proveniente dos avanços ocorridos nas tecnologias de informação e comunicação, que possibilita aos governos atender às necessidades de burocracia estatal e estabelecer um canal direto com a sociedade inculindo maior transparência na relação entre Estado e cidadão (Maia, 2014).

O *e-gov* pode ser visto como uma estratégia fundamental para a melhoria dos serviços públicos e para a eficácia das políticas públicas (Avelino, Cunha, Lima & Colauto, 2014), pois facilita o acesso dos cidadãos às informações sobre a gestão pública. Esta abertura governamental pode ser entendida como uma medida da capacidade de resposta do governo às demandas de informações e serviços governamentais pelos cidadãos e como medida de responsabilidade (Pina, Torres & Royo, 2007).

A existência dos portais da transparência é possibilitada devido à evolução das tecnologias da informação. Segundo a United Nations (2007), a tecnologia da informação pode ser utilizada para melhorar a capacidade do governo em responder às demandas da sociedade, sendo denominada de *e-governance*. Estes serviços incluem uma melhor divulgação da informação e melhor coordenação do processo de planejamento, facilitando o atingimento dos objetivos e do desenvolvimento. Souza, Boina e Avelar (2013) afirmam que o *e-government* visa reforçar a transparência e a prestação de contas dos governos e promover alterações no papel da sociedade, proporcionando mecanismos para a sua participação social.

Pina et al. (2007) afirmam que os governos em todo o mundo reconhecem as Tecnologias da Informação como ferramentas poderosas para aumentar o envolvimento dos cidadãos na formulação de políticas públicas e como forma de aumentar a confiança dos cidadãos nos governos.

A internet constitui um incentivo para as organizações do setor público serem mais abertas e publicar informações sobre o seu desempenho (Quiles, Galera & Rodríguez, 2014).

Na prática, um governo pode desenvolver um *site* informativo que também ofereça serviços eletrônicos para cidadãos e empresas, fazendo com que a internet surja como uma nova encruzilhada entre os formuladores de políticas e os atores da sociedade civil e do setor privado (United Nations, 2007).

Neste sentido, Amorim (2007, p. 23) aborda que “a comunicação contábil tem uma forte orientação para o uso de tecnologias de informação”, o que propicia a velocidade dos processamentos da informação, entretanto as tecnologias da informação se desenvolvem largamente a frente do conhecimento dos usuários. Sendo assim, segundo a autora, da mesma forma “como ocorreu na Ciência da Informação, também na evolução da comunicação contábil observa-se a busca de melhoria de processos procedendo a busca das necessidades dos usuários”.

A importância em se tratar a transparência no escopo deste trabalho decorre do fato de que a divulgação de informações é fator antecedente à sua compreensibilidade, pois é necessário que os usuários tenham acesso à informação para que possam dizer se são compreensíveis ou não. Barth e Schipper (2008) afirmam que para serem de fato transparentes os relatórios financeiros precisam incluir informações que sejam compreensíveis para os utilizadores.

Neste sentido Avelino et al. (2014, p. 578) afirmam que “a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de forma que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado, após o poder de representação que lhes foi confiado”.

### **2.3 Legibilidade das demonstrações financeiras – conceitos e características**

O termo legibilidade (*readability*) é usado como medida objetiva e quantitativa da facilidade de compreensão da matéria escrita. A medida abrange a soma total de todos os elementos dentro de um material impresso que afeta o sucesso que um grupo de leitores terá com este material (Smith & Smith, 1971).

Nos campos da comunicação, da psicologia e da educação, o termo legibilidade tem sido usado para indicar a facilidade de compreensão de uma mensagem devido ao estilo de escrita (Barnett & Leoffler, 1979). A legibilidade e a compreensibilidade a princípio estiveram associadas como parte de um mesmo conceito, entretanto a compreensão de uma passagem narrativa é diferente da sua legibilidade (Smith & Taffler, 1992).

Riahi-Belkaoui (1995) afirma que o sucesso da mensagem transmitida pela linguagem contábil baseia-se no nível de legibilidade dessas mensagens e sua percepção correta pelos

usuários, sendo que a legibilidade é uma das qualidades da informação procurada pelos usuários.

A legibilidade é centrada no texto, enquanto a compreensão mede a interação entre o texto e o leitor. A legibilidade mede assim a dificuldade textual de uma passagem, enquanto a compreensão mede a capacidade de um leitor adquirir conhecimento de um texto, e é dependente não só da dificuldade sintática, mas também das características do leitor, tais como conhecimento prévio, interesse e capacidade geral de leitura. A legibilidade ou complexidade sintática de um texto, no entanto, é essencialmente fixa. A legibilidade é um pré-requisito da compreensão agregada, mas não garante a compreensibilidade (Jones, 1997).

Loughran e McDonald (2014) definem legibilidade como a comunicação eficaz de informações relevantes para a avaliação. Fakhfakh (2014) a define como sendo a facilidade com que o texto pode ser lido e compreendido. Para Peleias (2017, p. 25) legibilidade é “a qualidade da escrita, ligada à qualidade da informação contábil, cujo objetivo é facilitar a leitura e a compreensão das demonstrações financeiras, resultando em uma comunicação mais fácil e rápida das informações contábeis para seus usuários”.

A maioria dos estudos de pontuação de legibilidade foi realizada em textos em inglês. Entretanto, o estudo realizado por Martins, Ghiraldelo, Nunes e Oliveira (1996) mostrou que estas fórmulas originalmente desenvolvidas para o inglês, também podem ser utilizadas em textos em português brasileiro.

As fórmulas de legibilidade podem ser aplicadas às notas das demonstrações financeiras, pois estas são escritas na forma de sentenças, sendo passível de se aplicar a legibilidade. Essas notas são parte integrante das mensagens da demonstração financeira e são necessárias para muitas atribuições de significado (Smith & Smith, 1971).

A utilidade das divulgações narrativas dependerá em parte da complexidade da exibição (sua legibilidade) e também da capacidade dos usuários de discernir o significado apropriado (sua compreensão). Se a mensagem pretendida pelos preparadores de divulgações contábeis deve ser transmitida com êxito, o receptor deve ser capaz de ler e entender (Smith & Taffler, 1992).

A respeito da legibilidade nos relatórios do setor público, Marsh e Montondon (2005) afirmam que a importância desta está na necessidade dos preparadores dos relatórios em explicar a posição financeira da entidade governamental de forma simples e clara. As unidades governamentais devem fornecer informações úteis aos cidadãos e, para tanto devem considerar a legibilidade básica dos relatórios. Os preparadores devem fazer um esforço para adaptar o relatório popular à educação e aos antecedentes de seus cidadãos.

A avaliação da dificuldade do vocabulário contribui para medir a compreensão dos textos, sendo a complexidade do vocabulário um parâmetro que determina a inteligibilidade de um texto. Quando a complexidade do vocabulário é alta, textos e relatórios escritos são ininteligíveis (Fakhfakh, 2014).

### **2.3.1 Métricas de legibilidade**

As fórmulas de legibilidade são modelos matemáticos que atribuem uma pontuação a uma passagem selecionada. Essencialmente medem a dificuldade da frase contando o número de palavras por frase e a dificuldade das palavras por número de letras ou a quantidade de sílabas por palavras (Fakhfakh, 2014; Marsh & Montondon, 2005; Silva & Fernandes, 2009). Concentram-se na previsão da complexidade do texto usando características sintáticas e de vocabulário. Essas fórmulas são passivas e não exigem a participação do leitor (Jones, 1997; Rodrigues & Silva, 2015).

Existem várias fórmulas de legibilidade disponíveis, como o *Dale-Chall*, *Flesch Reading Ease Score*, *Fog Index* e *Lix* (Marsh & Montondon, 2005). A ferramenta mais comum utilizada nos estudos em legibilidade tem sido a fórmula de *Flesch*.

A fórmula de *Flesch* foi criada em 1948 por *Rudolf Flesch*. A partir de sua criação, muitos editores descobriram que ao produzir textos considerados legíveis utilizando este índice, seus leitores aumentariam de 40% a 60% (Dubay, 2004). A fórmula indica três aspectos da escrita conhecidos por afetar a legibilidade: voz passiva, complexidade da frase e complexidade do vocabulário (Jones, 1997).

Ela produz uma pontuação que pode ser alinhada ao nível de dificuldade de leitura, quanto mais baixa a pontuação, mais difícil é a leitura da passagem narrativa. Textos com pontuação acima de 70 são considerados relativamente fáceis de ler; pontuações entre 50 e 30 são classificados como difíceis e as narrativas com menos de 30 pontos são muito difíceis (Clarke, Hrasky, & Tan, 2009; Marsh & Montondon, 2005).

Martins et al. (1996) adaptaram o índice de *Flesch* originalmente utilizado para aplicação em textos em inglês para os níveis de escolaridade no Brasil, para que pudessem ser igualmente aplicados a textos brasileiros. A tabela 1 demonstra as classificações conforme os escores de *Flesch*, a facilidade de leitura e o nível de instrução.

Tabela 1  
**Escores de *Flesch* aplicado a textos brasileiros**

<b>Escore <i>Flesch</i></b>	<b>Legibilidade</b>	<b>Nível de instrução</b>
100 – 75	Muito fácil	1ª à 4ª série do Ensino Fundamental
74 – 50	Fácil	5ª à 8ª série do Ensino Fundamental
49 – 25	Difícil	Ensino Médio e Nível Superior
24 – 0	Muito difícil	Textos acadêmicos

*Nota.* Adaptado de Martins et al. (1996)

A popularidade da fórmula de *Flesch* é decorrente de sua facilidade de aplicação. Atualmente é possível saber o nível de legibilidade de um texto utilizando-se a ferramenta de revisão ortográfica do *Microsoft Word*, através da seleção da opção “mostrar estatísticas de legibilidade”. Esta ferramenta traz a aplicação da fórmula de *Flesch* no texto selecionado, possibilitando que se saiba qual o nível de dificuldade do texto e seja possível assimilar se o público-alvo estará apto para leitura no nível de dificuldade indicado.

Existem algumas discussões sobre a eficácia das fórmulas de legibilidade. Jones (1997) afirma que se trata de uma aplicação mecânica que não permite medir se o usuário compreendeu ou não determinada informação, elas só possibilitam medir o nível de dificuldade de leitura do texto, e como já visto legibilidade não necessariamente garante a compreensibilidade. Mas a sua validade é justificada por Smith e Smith (1971) ao afirmarem que a legibilidade fornece um tipo de *feedback* imediato ao escritor, a fim de verificar se o texto é apropriado ao nível de educação do público selecionado. Sendo que a importância da pesquisa em legibilidade é destacada pelo fato de que os índices de legibilidade poderiam fornecer *benchmarks* objetivos para medir a legibilidade das narrativas contábeis (Jones & Shoemaker, 1994).

### **2.3.2 Estudos sobre a legibilidade**

O estudo de Barnett e Leoffler (1979) examinou a legibilidade de determinadas mensagens contábeis e de auditoria contida nos relatórios anuais, com o uso da fórmula de *Flesch*. A análise das notas de rodapé das demonstrações contábeis permitiu as conclusões de que a legibilidade das notas das demonstrações e dos relatórios de auditoria estão em um nível extremo de dificuldade; a legibilidade diminui com o passar dos anos e está associada ao auditor que emite o relatório.

Smith e Taffler (1992) em seu estudo distinguiram legibilidade de compreensibilidade. Utilizaram os testes de *FOG*, *Lix* e *Flesch* para medir a legibilidade de narrativas contábeis e o teste de *CLOZE* para medir a compreensibilidade. Diante dos resultados correlacionaram os

achados da legibilidade e compreensibilidade afirmando que estes conceitos são diferentes quanto ao que analisam.

Jones e Shoemaker (1994) em seu estudo realizaram análise de conteúdo e de legibilidade em narrativas contábeis. Foram analisados 32 estudos sobre legibilidade e segundo os autores, os estudos em legibilidade focam em cinco questões básicas: (1) quão difícil é ler os relatórios anuais? (2) Algumas partes dos relatórios anuais são mais difíceis de ler do que outras? (3) Alguns tipos de relatórios anuais são mais difíceis do que outros? (4) Os relatórios anuais ficam mais difíceis de ler com o tempo? (5) Existe uma associação entre a legibilidade e outras variáveis? As conclusões à análise são de que em linhas gerais os relatórios anuais são difíceis ou muito difíceis de ler; a legibilidade equivale à compreensibilidade (suposição que não foi comprovada); é necessária uma educação de nível superior para entender completamente os relatórios anuais, dessa forma a maioria da população não é capaz de compreendê-lo.

Kinnersley e Fleischman (2001) avaliaram a legibilidade das cartas de transmissão do governo estadual e local em comparação aos relatórios de gestão das empresas de capital aberto. As cartas de transmissão são um resumo escrito sobre as demonstrações financeiras, utilizadas pelo governo com a finalidade de fornecer informações aos usuários das demonstrações financeiras que não possuem conhecimento financeiro.

Os resultados encontrados por Kinnersley e Fleischman (2001), a partir da aplicação dos índices de legibilidade, sugerem que ambos os relatórios são difíceis de ler, requerendo um nível de conhecimento superior ao que a população detém, se tornando assim, um método de comunicação ineficaz para cerca de 80% da população devido à dificuldade de leitura. Concluíram ainda que as cartas de transmissão do governo, utilizadas para facilitar o entendimento sobre as informações financeiras, estão em nível maior de dificuldade de leitura do que os relatórios das empresas de capital aberto.

Marsh e Montondon (2005) compararam a legibilidade dos relatórios financeiros anuais com a dos relatórios populares de uma mesma entidade do setor público. Verificaram que muitas vezes os relatórios populares eram mais difíceis de ler do que os relatórios anuais e que este nível de dificuldade estava relacionado à utilização de sentenças em voz passiva, complexidade das palavras e duração das sentenças.

Li (2008) examinou a relação entre a legibilidade do relatório anual e a persistência dos ganhos nas empresas. Utilizando-se do índice de FOG e do tamanho do relatório anual (que o autor denominou como duração do relatório), a partir da presunção de que relatórios mais longos são mais difíceis de ler e exigem maiores custos de processamento de

informações, o autor afirma suas hipóteses de que os relatórios anuais das empresas com menores ganhos são mais difíceis de ler e que as empresas com ganhos persistentes possuem relatórios mais legíveis. A pesquisa foi realizada em uma amostra de 50 mil relatórios e as evidências encontradas sugerem clara correlação entre as características linguísticas dos relatórios anuais e o desempenho da empresa.

Clark et al. (2009), compararam a complexidade textual entre os relatórios dos governos e empresas listadas na bolsa da Austrália. Partindo do pressuposto de que o público interessado nas informações do governo *versus* empresas listadas são diferentes e que também podem ser diferentes os incentivos e habilidades que cada público possui em relação à compreensão do conteúdo dos relatórios, segundo os autores deve haver diferenças sistemáticas nas características relacionadas à complexidade textual, tais como a legibilidade, a fim de se verificar se os preparadores dos relatórios estão levando em consideração as características do público.

Os autores fizeram uso da métrica de *Flesch* e concluíram que os relatórios do governo são mais fáceis de ler do que os relatórios das empresas listadas, conforme era esperado, uma vez que o público dos relatórios do governo é menos sofisticado, entretanto mesmo apresentando *scores* de *Flesch* maiores, os relatórios do governo apresentaram resultados na categoria “difícil de ler”. Além de que, ao contrário das expectativas, os relatórios do governo apresentaram maior uso de construções passivas do que as narrativas dos relatórios corporativos, sendo que o uso de construções passivas é um fator que dificulta a compreensão.

O estudo de Silva e Fernandes (2009) analisou a facilidade de leitura dos textos de 4.533 fatos relevantes divulgados nos anos de 2002 a 2006 pelas companhias de capital aberto no Brasil. Os resultados demonstram que apenas 10% dos textos são de fácil leitura e que com o passar dos anos a legibilidade se torna menor, ao mesmo tempo em que os relatórios ficam maiores.

Rodrigues e Silva (2015) identificaram em seu estudo quais são os fatores determinantes que têm influenciado a evolução das informações divulgadas nos relatórios da administração das companhias abertas brasileiras no período de 1997 a 2010. Utilizaram as técnicas de análise de conteúdo, análise do formato do texto e análise de legibilidade, concluindo que os relatórios são difíceis de ler e que com o passar dos anos as empresas vem aumentando o volume dos relatórios e das informações divulgadas.

Peleias (2017) buscou verificar os mecanismos (des)favoráveis nas demonstrações financeiras do exercício de 2015 das empresas do IBRX50 (BOVESPA), com base nas características gramaticais, semânticas e pragmáticas da língua. Utilizou a métrica de *Flesch* e

análise de conteúdo no software Atlas TI para as três demonstrações financeiras com maior índice de *Flesch*, concluindo que a métrica de *Flesch*, sozinha, é insuficiente para a legibilidade das demonstrações, sendo necessário observar outros atributos qualitativos.

Yusuf e Jordan (2017) buscaram analisar quão acessíveis são os relatórios anuais do governo aos cidadãos a partir de três dimensões de acessibilidade: tamanho, legibilidade e pontualidade na divulgação. A dimensão tamanho foi analisada contando-se a quantidade de páginas, palavras e sentenças. Para a mensuração da legibilidade foi utilizado o índice de *Flesch* que retornou um alto nível de dificuldade de leitura, demonstrando que para o cidadão ler os relatórios anuais do governo precisa possuir escolaridade em nível superior, o que está muito acima da capacidade de leitura do cidadão-médio.

Os referidos autores analisaram também se a apresentação de informações em formato de tabela poderia melhorar a legibilidade, mas não apresentaram quanto a isso uma conclusão, afirmando que simplesmente converter a informação textual em um formato tabular diferente, não necessariamente melhorará a legibilidade e a compreensão, pois mesmo se tratando de apresentação em formato diferente, continua se tratando de informações técnicas e altamente especializadas. Por fim, a dimensão da pontualidade foi analisada considerando o prazo em que os relatórios anuais eram emitidos, sendo adequado um prazo de dois a quatro meses após o encerramento do ano fiscal.

Os autores concluíram o estudo afirmando que é necessário por parte dos reguladores incluir itens relacionados à acessibilidade em suas normas, para assim produzir uma comunicação efetiva com os cidadãos, sendo uma alternativa o fornecimento de relatórios financeiros direcionados especificamente a este público.

Diante do exposto e das relações encontradas a partir dos estudos anteriores sobre legibilidade e as características dos relatórios financeiros e seus usuários, foi elaborada a Tabela 2, que demonstra as principais relações encontradas e que serviram de base para a elaboração do questionário e serão posteriormente utilizadas para a análise dos resultados:

Tabela 2  
**Relação entre legibilidade e os relatórios financeiros**

Autor (es)	Principais Relações
Barnett e Leoffler (1979)	As notas das demonstrações estão em um nível extremo de dificuldade.
Smith e Taffler (1992)	Legibilidade e compreensibilidade são conceitos diferentes quanto ao que analisam.
Jones e Shoemaker (1994)	Os relatórios anuais são muito difíceis de ler; é necessária uma educação de nível superior para entender os relatórios.
Kinnersley e Fleischman (2001)	As cartas de transmissão do governo são mais difíceis de ler do que os relatórios das empresas de capital aberto.
Marsh e Montondon (2005)	O nível de dificuldade dos relatórios está na utilização de sentenças em voz passiva, complexidade das palavras e duração das sentenças.
Li (2008)	Correlação entre as características linguísticas do relatório anual e os ganhos nas empresas.
Clark et al. (2009)	Os relatórios do governo estão em um nível “difícil de ler”.
Silva e Fernandes (2009)	Os fatos relevantes divulgados no Brasil são de difícil leitura.
Rodrigues e Silva (2015)	Os relatórios da administração são difíceis de ler.
Peleias (2017)	A métrica de <i>Flesch</i> sozinha é insuficiente para a legibilidade das demonstrações.
Yusuf e Jordan (2017)	Os relatórios do governo apresentam alto nível de dificuldade de leitura, sendo uma alternativa a preparação de relatórios distintos, conforme o público.

### 2.3.3 Plain language (linguagem simples)

Como forma de orientação para que os textos sejam escritos em linguagem clara e simples, existem alguns movimentos mundiais conhecidos como *plain english* ou *plain language*, que consistem na elaboração de manuais de orientação sobre como escrever em linguagem simples e como consequência aumentar a compreensão dos usuários acerca da informação.

Cotrim (2012) afirma que os debates sobre a utilização de linguagem clara e objetiva, sendo uma necessidade para viabilizar a compreensão das informações contábeis, não é algo recente, como por exemplo o *Plain English Campaign*, movimento britânico de 1979 que busca a comunicação das entidades públicas e privadas de forma clara e transparente com os seus usuários.

Nos Estados Unidos tem-se o movimento do *Plain Language Action and Information Network* (PLAIN) que é um grupo formado por servidores federais norte-americanos que apoiam o uso da comunicação clara na escrita no governo. Com origem em meados da década de 1990, o objetivo do PLAIN é promover o uso da linguagem simples em todas as comunicações do governo, pois acreditam que assim o governo economiza tempo e dinheiro na geração das informações e o público tem melhor atendimento de suas necessidades informacionais (Plainlanguage, 2017).

A linguagem simples é a comunicação na qual o público pode entender pela primeira vez o que lê ou escuta, entretanto a linguagem que é clara para um público pode não ser para outro. O material pode ser considerado escrito em linguagem simples se o público puder encontrar o que precisa, compreender e ser útil para as suas necessidades. Nenhuma técnica define linguagem simples. Um idioma simples é definido por resultados, ou seja, deve ser fácil de ler, compreender e usar (Plainlanguage, 2017).

O uso da linguagem simples está se espalhando em muitas áreas da cultura norte-americana, mas existem diversos países ao redor do mundo que também apoiam esse movimento. A Suécia possui um dos movimentos mais antigos; o Reino Unido possui dois grupos diferentes do setor privado que tratam da linguagem simples *The Plain Language Commission* e *The Plain English Campaign*; o governo do México iniciou em 2004 um programa promovendo a utilização da linguagem simples nas redações do governo; na Austrália a linguagem simples tornou-se um sucesso comercial; a Comissão Europeia criou um guia para escrita clara em diversas línguas; o governo de Portugal possui o programa SIMPLEGIS, com o objetivo de simplificar seu sistema legal e torná-lo mais claro (Plainlanguage, 2017).

Semelhante a estes movimentos que buscam promover o uso da linguagem clara nos comunicados do governo, no Brasil tem-se o Manual de Redação da Presidência da República. Com o objetivo de uniformizar e simplificar as normas de redação de atos e comunicações do governo, o manual foi publicado em 1992, revisado e atualizado em 2002, sendo mantido até hoje (Peleias, 2017).

Mendes e Forster (2002, p.7) afirmam que não é aceitável que um documento do governo seja escrito de forma incompreensível pelos cidadãos, pois “a transparência do sentido dos atos normativos, bem como sua inteligibilidade, são requisitos do próprio Estado de Direito” e que “a publicidade implica, pois, necessariamente, clareza e concisão”.

Os referidos autores afirmam ainda que “as comunicações que partem dos órgãos públicos federais devem ser compreendidas por todo e qualquer cidadão brasileiro” e que “para atingir esse objetivo, há que evitar o uso de uma linguagem restrita a determinados grupos” (Mendes & Forster, 2002, p. 8).

É neste sentido, ao tratar da necessidade da comunicação clara e compreensível aos cidadãos que este manual se assemelha aos movimentos de linguagem clara existentes ao redor do mundo, bem como se enquadra no escopo deste trabalho.

Ao tratar da clareza na linguagem Mendes e Forster (2002, p. 9) afirmam que:

A clareza deve ser a qualidade básica de todo texto oficial. Pode-se definir como claro aquele texto que possibilita imediata compreensão pelo leitor. No entanto a clareza não é algo que se atinja por si só: ela depende estritamente das demais características da redação oficial. Para ela concorrem: a) a impessoalidade, que evita a duplicidade de interpretações que poderiam decorrer de um tratamento personalista dado ao texto; b) o uso do padrão culto da linguagem, em princípio, de entendimento geral e por definição avesso a vocábulos de circulação restrita, com a gíria e o jargão; c) a formalidade e a padronização, que possibilitam a imprescindível uniformidade dos textos; d) a concisão, que faz desaparecer do texto os excessos linguísticos que nada lhe acrescentam (Mendes & Forster, 2002 p. 9).

O Manual da Presidência da República tem como foco os aspectos relacionados à sintaxe, ou seja, especificamente os aspectos gramaticais da escrita, tais como emprego de ortografia correta, acentuação gráfica, uso de sinais e demais problemas relacionados à construção de frases. Entretanto também é abordada a importância da semântica, ou seja, o sentido das palavras em um texto. Assim, os autores abordam que é preciso analisar o sentido das palavras e o contexto em que elas ocorrem, sendo adequado verificar a existência de palavras desnecessárias ou redundantes e a utilização de sinônimos, com o objetivo de deixar sempre o texto mais claro (Mendes & Forster, 2002).

### 2.3.3.1 Elementos que facilitam a legibilidade

A partir das pesquisas que tratam sobre a legibilidade e a compreensibilidade dos relatórios financeiros, normas e recomendações para as entidades do setor privado e normas do setor público, foi realizado um levantamento sobre os elementos que podem tornar as narrativas financeiras mais legíveis e conseqüentemente mais compreensíveis. Como base para a elaboração foram pesquisados:

- *A Plain English Handbook* (1998) um material criado pela SEC nos Estados Unidos, visando à orientação de como criar documentos claros de divulgação para investidores do mercado;
- Manual de Redação da Presidência da República, elaborado por Mendes e Forster (2002), que orienta a escrita em linguagem clara dos atos normativos e comunicações oficiais do governo;
- O estudo realizado por Dubay (2004), no qual o autor enumera diversos estudos sobre a legibilidade e a compreensibilidade de informações contábeis e levanta o que denominou como “regras de ouro” para a boa escrita;
- *Language Claro* (2007) um manual desenvolvido pela Ministério da Função Pública no México orientando os funcionários públicos em como produzir informações claras

e compreensíveis a fim de promover a transparência, a responsabilização e a melhoria da gestão;

- *Federal Plain Language Guidelines* (2011), um documento elaborado pelo movimento *Plain Language* nos Estados Unidos, com o objetivo de auxiliar o governo na escrita simples e clara;
- Orientação Técnica OCPC 07 (2014) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que trata sobre a evidenciação na divulgação dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral;
- Pronunciamento de Orientação nº 19 (2016), que trata sobre melhores práticas de divulgação em notas explicativas, do CODIM, um órgão formado por várias entidades que tem como objetivo discutir e sugerir a utilização de melhores formas de divulgação de informações das companhias abertas para os seus mais diferentes usuários e;
- Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação da Informação Contábil no Setor Público (CFC, 2016).

Dos materiais citados foram selecionados os itens denominados como os elementos que auxiliam na elaboração dos relatórios financeiros a fim de que sejam mais claros e compreensíveis ao maior número de usuários, sendo possível formular a Tabela 3:

Tabela 3

**Elementos que facilitam a legibilidade**

Características	Autor (es)
Utilização de palavras e frases curtas, simples, familiares e precisas.	SEC (1998); Mendes e Forster (2002); Dubay (2004); <i>Lenguage Claro</i> (2007); <i>Plainlanguage</i> (2011).
Evitar o uso do jargão.	SEC (1998); Mendes e Forster (2002); Dubay (2004); <i>Plainlanguage</i> (2011).
Gramática, pontuação e ortografia corretas.	Mendes e Forster (2002); Dubay (2004); <i>Lenguage Claro</i> (2007).
Voz ativa	SEC (1998); Dubay (2004).
Tempo presente.	Dubay (2004); <i>Plainlanguage</i> (2011).
Iniciar frases no modo imperativo, utilizando verbos de ação.	Dubay (2004).
Utilização de elementos gráficos, listas, tabelas, diagramas e quadros que tornem as informações mais acessíveis visualmente.	SEC (1998); Dubay (2004); <i>Lenguage Claro</i> (2007); <i>Plainlanguage</i> (2011); CFC (2016).
Agrupamento de informações – natureza, especificidade e conexão	OCPC 07 (2014); CFC (2016).
<i>Layout</i> – espaço em branco, largura das colunas, espaçamento de linhas, comprimento do parágrafo, tipo de letra.	SEC (1998); <i>Lenguage Claro</i> (2007).
Eliminar informações redundantes ou irrelevantes a fim de se não desviar a atenção do usuário. Relevância aumenta a compreensão.	SEC (1998); <i>Lenguage Claro</i> (2007); Mendes e Forster (2002); OCPC 07 (2014); CODIM (2016).
Utilização de linguagem pessoal; uso de “você” e “nós”.	<i>Lenguage Claro</i> (2007); SEC (1998); <i>Plainlanguage</i> (2011).
Manter a neutralidade em relação às informações divulgadas, sem manifestar pessimismo ou otimismo.	<i>Lenguage Claro</i> (2007); CODIM (2016).
Uso de cabeçalhos.	SEC (1998); <i>Lenguage Claro</i> (2007); <i>Plainlanguage</i> (2011);
Comparabilidade aumenta a compreensão.	CODIM (2016); CFC (2016).
Lista de siglas no início do relatório e um glossário no final.	OCPC 07 (2014).
Declaração de conformidade, resumo das políticas contábeis e informações de suporte.	OCPC 07 (2014); CFC (2016).

A utilização dos elementos acima elencados, pode ser um diferencial na elaboração dos relatórios financeiros, em especial as notas explicativas, que são narrativas financeiras, podendo ser utilizados pelos elaboradores das informações financeiras como ferramenta de auxílio para divulgarem relatórios mais claros, sucintos, relevantes e inteligíveis e que possam ser utilizados por um maior número de usuários.

Os benefícios do uso da linguagem simples são tangíveis e intangíveis. Dentre eles pode-se elencar, segundo o Plainlanguage (<https://www.plainlanguage.gov/about/> recuperado em 03 de setembro de 2017).

- A mensagem é transmitida no menor tempo possível;
- Mais pessoas entendem a mensagem;
- Há menos chances de má interpretação, como consequência, se gasta menos tempo dando explicações;
- Economia de tempo, recursos e pessoal;
- Melhor atendimento aos usuários.

#### **2.4 Compreensibilidade das demonstrações financeiras – conceitos e características**

A seguir algumas definições do que é a compreensibilidade das demonstrações financeiras.

A estrutura conceitual para elaboração e divulgação das informações no setor público, define compreensibilidade como a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado (CFC, 2016).

Cotrim (2012) a define como sendo a qualidade daquilo que é compreensível, que pode ser compreendido ou entendido e afirma que, para que o leitor de um relatório contábil e financeiro possa considerá-lo compreensível, precisa ter a percepção de que o entendeu.

Smith e Taffler (1992) definem a compreensibilidade como sendo a capacidade do usuário de discernir o significado da mensagem e sustentam que para que de fato haja a compreensão o receptor precisa ser capaz de ler e entender a mensagem.

Linguisticamente, a compreensão está relacionada à percepção do significado correto dos textos e a inteligibilidade assume que os leitores são capazes de ler o conteúdo da informação e o significado das ideias. A compreensão como característica qualitativa é condicionada por vários fatores, tais como: habilidades de escrita, confiabilidade na comunicação e habilidades de leitura (Fakhfakh, 2014).

Neste sentido, Jones e Smith (2014) abordam que a compreensão mede a capacidade de um leitor adquirir conhecimento de um texto, e é contingente não só da dificuldade sintática, mas também das características do leitor, tais como, conhecimento prévio sobre o assunto, interesse e capacidade geral de leitura.

Dessa forma, a compreensibilidade das demonstrações financeiras irá depender da capacidade do usuário em ler e compreender o significado da mensagem, bem como de suas experiências anteriores, tais como conhecimento do assunto e facilidade de leitura.

Outros autores, afirmam ainda, que a compreensibilidade depende não somente da capacidade do usuário e de suas habilidades, mas está relacionada também ao emissor da mensagem. Santos e Mascarenhas (2007) afirmam que o ato de compreender está intimamente

ligado com quem escreve e com quem lê a mensagem, sendo necessário que exista sintonia entre emissor e receptor, de modo que aquele que comunica consiga efetivamente transmitir a mensagem desejada.

Neste esteio, Jones (1997) afirma que a compreensão mede a interação entre o texto e o leitor, ou seja, ambos devem se utilizar de um significado comum para que haja a compreensibilidade da mensagem, mas que diferentes leitores podem apresentar níveis diferentes de compreensão por causa de suas habilidades individuais de leitura.

Adelberg (1979) aborda que, se a linguagem da contabilidade é usada para uma comunicação eficaz, deve haver um consenso entre os preparadores e os usuários dos relatórios financeiros sobre as regras sintáticas e semânticas a serem utilizadas.

Neste sentido, Fakhfakh (2014) acrescenta que o tamanho de um texto é uma variável que afeta a sua compreensão e o desempenho da comunicação e que a dificuldade sintática e a complexidade semântica podem predizer problemas de compreensão.

Diante do exposto apresenta-se a Tabela 4 que resume os principais conceitos de compreensibilidade:

Tabela 4

**Conceitos de compreensibilidade**

Autor (es)	Definição
Smith e Taffler (1992) Cotrim (2012)	Capacidade do usuário de discernir o significado da mensagem Qualidade daquilo que é compreensível, que pode ser compreendido ou entendido
Jones e Smith (2014) Fakhfakh (2014)	Capacidade de um leitor adquirir conhecimento Capacidade de um leitor ler o conteúdo da informação e o significado das ideias
CFC (2016)	Qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado

Dentro do escopo deste estudo a definição de compreensibilidade para as demonstrações financeiras do setor público é: a capacidade do leitor em interpretar o que é informado e está baseada no entendimento da mensagem pelo leitor e na sua utilidade, com o objetivo de ser ferramenta para o controle social.

**2.4.1 Métricas de compreensibilidade – a técnica de CLOZE**

Considerando que as fórmulas de legibilidade medem apenas fatores textuais, o procedimento de CLOZE tem sido utilizado por muitos autores como instrumento de avaliação da compreensibilidade (e.g. Adelberg, 1979; Cotrim, 2012; Jones & Smith, 2014; Santos & Mascarenhas, 2007; Smith & Taffler, 1992; Stead, 1977).

A compreensão de um texto depende tanto da sua complexidade quanto da educação e da experiência do leitor, e constitui uma medida diferente dos índices de legibilidade calculados de forma independente do contexto ou usuário (Smith & Taffler, 1992). “A técnica de CLOZE consiste em uma técnica da psicolinguística, . . . fundamentada na teoria da informação e na noção de amostra aleatória, cujo objetivo é a mensuração da compreensibilidade” (Santos & Mascarenhas, 2007).

Foi desenvolvido por Wilson L. Taylor em 1953, sendo designado como uma nova ferramenta psicológica para medir a eficácia da comunicação. Taylor definiu CLOZE como sendo um método de interceptar uma mensagem de um transmissor (escritor), apagando suas partes, e administrá-las aos receptores (leitores) para que pudessem refazê-la produzindo unidades de CLOZE (Adelberg, 1979).

O procedimento de CLOZE depende do texto e de fatores relacionados ao leitor, resultando em uma medida de compreensibilidade a partir da interação entre os dois. É um procedimento simples que envolve a supressão de passagens narrativas por um espaço em branco, onde os leitores são incentivados a prever de forma correta a palavra suprimida, com base no contexto do texto (Smith & Taffler, 1992).

Neste sentido, Jones (1997) aborda que a compreensão mede a capacidade de um leitor obter conhecimento a partir de um texto e é dependente não só da dificuldade sintática, mas também das características do leitor, como conhecimento, interesse e capacidade geral de leitura.

O procedimento usa o princípio de que, se os indivíduos puderem entender uma parte do texto, eles poderão preencher as palavras que faltam corretamente (Jones & Smith, 2014), sendo que o nível de compreensão será a soma ou a porcentagem dos espaços em branco preenchidos corretamente pelos leitores (Stead, 1977). Se o idioma do leitor e do escritor corresponder, isto é, se ambos usarem as mesmas regras sintáticas para chegar ao significado, o pressuposto é de que haverá um grande número de preenchimentos corretos (Adelberg, 1983).

Adelberg (1979) apresenta algumas vantagens do teste de CLOZE:

- São testes econômicos, fáceis de fazer e marcar;
- Fornece resultados válidos, confiáveis e facilmente interpretáveis.
- São feitos a partir de operações mecânicas, não estando sujeito a vieses do investigador.

- A capacidade de prever a palavra exata utilizada pelo escritor é indicativo da compreensão do leitor do total da escrita (significado semântico e sintático).

Porém, algumas críticas são tecidas à utilização do teste de CLOZE como instrumento de avaliação da compreensibilidade. Jones e Smith (2014) afirmam que o teste de CLOZE é uma medida da previsibilidade das narrativas contábeis e da redundância textual, não mensurando necessariamente a compreensão do texto. Estes mesmos autores abordam a necessidade de explorar medidas alternativas de compreensão, como fizeram em sua pesquisa. Jones (1997) afirma que este procedimento pode não estar medindo realmente a compreensão, mas somente a capacidade do leitor de adivinhar corretamente as palavras faltantes ou suprimidas.

#### ***2.4.2 Compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público***

Compreender a informação é necessidade primária para que ela possa ser útil na tomada de decisão, e todas as demais características da informação lhes serão acessórias neste sentido. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) a característica do usuário é fator essencial na determinação de quais informações serão divulgadas e de que forma serão, sendo que a inteligibilidade ou a compreensibilidade da informação depende da natureza e características do usuário.

A estrutura conceitual dos relatórios financeiros afirma que os usuários destes devem possuir razoável conhecimento das atividades da entidade relatora e de seus negócios, para que possam ler e analisar as informações apresentadas com razoável diligência. Clark et al. (2009) abordam que no setor público, os usuários da informação contábil são um público maior do que os usuários da informação no setor privado, entretanto um elevado percentual deste público pode não ter conhecimentos razoáveis que lhes permitam uma adequada compreensão sobre os relatórios, ficando tais usuários em desvantagem se estes apresentarem baixa facilidade de leitura.

Barth e Schipper (2008) afirmam que o critério utilizado pela estrutura conceitual normativa como o “conhecimento razoável” que é necessário para que os usuários compreendam a informação é muito subjetivo, sendo que os normatizadores precisam lutar para tornar a informação compreensível a todos os usuários.

A respeito disto, a estrutura conceitual para elaboração e divulgação dos relatórios contábeis do setor público diz que:

A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. Por exemplo, as explicações acerca das informações financeiras e não financeiras e as informações adicionais acerca da prestação de serviços e outros resultados durante o exercício, além das expectativas para os períodos futuros, devem ser escritas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta. A comparabilidade pode também aprimorar a compreensibilidade (CFC, 2016, p. 20).

Conforme Gallon, Trevisan, Pfitscher e Limongi (2011, p. 92), "um dos requisitos essenciais para que ocorra uma efetiva transparência das contas públicas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública, é que as informações disponibilizadas ao cidadão sejam compreensíveis e relevantes". Os autores afirmam ainda que "a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidencição de quem as produz do que as características do usuário que as interpreta".

Hall (2001) aborda que a compreensibilidade, uma das seis características da informação que deve estar contida nos relatórios financeiros, representa um grande problema. Segundo este autor, a compreensibilidade é um fator limitante que determina a classe de usuários dos relatórios financeiros do setor público, afirmando que o grau de compreensão pode impedir ou limitar os usuários destes relatórios e os usos que podem ser feitos dos mesmos.

O autor prossegue afirmando que a maior dimensão do problema está na comunicação, na qual um idioma comum não é usado pelo remetente e nem compreendido pelo destinatário. O remetente, no caso específico do setor público, caracterizado pelo especialista em finanças, contador ou auditor, informa o destinatário, os cidadãos ou o público em geral, nos termos exigidos pela lei, mas que este problema é complexo, pois o vocabulário utilizado pelo remetente não é comumente usado pelo receptor (Hall, 2001).

Ainda segundo Hall (2001), a complexidade dos relatórios financeiros do setor público é um problema difícil de ser superado, quando se trata da compreensão e usabilidade destes pelo público em geral, pois usuários sem conhecimento de dados técnicos terão uma grande dificuldade em superar o uso da linguagem técnica para que possa compreender os relatórios. Em contrapartida, os responsáveis pela elaboração destes relatórios financeiros do setor público também possuem grande dificuldade em mudar seu estilo de apresentação e linguagem, a fim de se comunicar claramente com o público em geral.

### ***2.4.3 Pesquisas sobre a compreensibilidade***

Adelberg (1979) buscou em sua pesquisa uma metodologia para mensuração da compreensibilidade dos relatórios financeiros. Utilizou-se do procedimento de CLOZE que segundo ele tem potencial para ser aplicado em pesquisas acadêmicas e uso prático em contabilidade e pode ser adaptado para o estudo de qualquer componente do processo de comunicação contábil.

As hipóteses propostas por Adelberg (1979) foram de que a) o nível de compreensibilidade das divulgações narrativas variam conforme os diferentes tipos de mensagens dos relatórios financeiros; b) os usuários dos relatórios não entendem os diferentes tipos de mensagens dos relatórios financeiros; c) o nível de compreensibilidade das divulgações narrativas varia significativamente entre diferentes classes de usuários e d) as divulgações narrativas não são bem compreendidas pelas diferentes classes de usuários dos relatórios financeiros.

As conclusões são de que os usuários não entendem as notas de contabilidade e as análises gerenciais das operações e que as divulgações não são compreendidas de forma igual por todos os usuários, sendo que segundo a pesquisa, usuários mais sofisticados têm melhor compreensão do que os estagiários, por exemplo.

Hall (2001) realizou um estudo sobre a disponibilidade, divulgação e usabilidade dos relatórios financeiros anuais do setor público nas cidades dos Estados Unidos. A tese é dividida em três partes: primeiro foi realizada uma análise descritiva dos documentos; segundo, uma pesquisa com os diretores de finanças solicitando informações sobre a divulgação dos relatórios, suas percepções sobre a usabilidade dos mesmos e suas opiniões sobre a evolução da teoria e prática da contabilidade governamental; a terceira parte da pesquisa consistiu em aplicação de questionário a um público que se ofereceu para completar a pesquisa e participar de um teste prático de usabilidade dos relatórios financeiros anuais.

Os objetivos do estudo foram três: (1) examinar a disponibilidade, divulgação e usabilidade dos relatórios financeiros dos governos das cidades nos Estados Unidos; (2) explorar os problemas relacionados à compreensão e apresentação como fatores que limitam a usabilidade dos relatórios financeiros; (3) determinar a partir das percepções dos diretores financeiros e dos cidadãos quais os tipos de informações que os relatórios financeiros anuais devem fornecer.

A amostra selecionada é composta por 509 cidades, propositalmente escolhidas com base em um esforço para obter representação geográfica e proporcional de cada um dos cinquenta estados que compõem os Estados Unidos.

O desenvolvimento do estudo possibilitou ao autor às seguintes conclusões:

- a) Quanto às características necessárias à informação contábil, a compreensão requer uma mudança filosófica dos profissionais da contabilidade, os quais precisam fazer uso de uma linguagem e terminologia que o cidadão compreenda;
- b) A utilidade dos relatórios financeiros será altamente dependente da compreensão;
- c) A crença de que mesmo que o cidadão médio quisesse desempenhar um papel ativo na análise de questões contábeis e monitoramento de desempenho, uma barreira real é implementada para evitar tal participação;
- d) É necessário que os governos emitam um relatório popular, com conteúdo e forma de divulgação que assegurem o uso eficiente por parte do leitor;
- e) Os resultados encontrados validam a informação encontrada na literatura de que o cidadão médio tem grande dificuldade em entender as questões financeiras públicas e na utilização dos relatórios financeiros anuais nas cidades americanas;
- f) Os respondentes, público em geral, se sentiram incomodados com a forma de organização e terminologias utilizadas nos relatórios financeiros, não sendo claras para a grande maioria;
- g) Alguns diretores de finanças afirmam que a prática ou a metodologia da contabilidade do setor público é muito complexa, havendo a necessidade de simplificar essas práticas;
- h) A educação e a experiência profissional foram consideradas fatores que aumentariam a usabilidade dos relatórios financeiros;
- i) A linguagem utilizada nos relatórios financeiros anuais é extremamente difícil e confusa;
- j) Os diretores de finanças têm a responsabilidade em suas cidades de garantir a responsabilidade fiscal e fornecer informações de qualidade ao público em geral. O seu papel como provedor de informações vai além do conteúdo real dos relatórios financeiros e deve incluir a educação, através de um esforço para informar o público sobre a ampla variedade de questões de finanças e fiscalização do governo.
- k) Os administradores públicos precisam assumir uma posição mais forte sobre as práticas dos relatórios financeiros do setor público. Devem aprender e educar seus

eleitores, mas também deve aprender a desenvolver, testar e comercializar serviços e produtos.

Santos e Mascarenhas (2007) buscaram analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal, jurisdicionadas à CGU Regional/AM e ao TCE.SECEX/AM, utilizando-se da técnica de *CLOZE*.

Foram pesquisados os relatórios de gestão de 12 unidades jurisdicionadas aos órgãos citados. Foi selecionada uma lauda de cada relatório e estruturada segundo a técnica de *CLOZE*, havendo variação de 42 a 80 lacunas a serem preenchidas. O teste foi aplicado a 52% dos analistas e técnicos de finanças e controle que atuam na área de auditoria e de 57% dos analistas de controle externo. As respostas foram consideradas corretas quando as lacunas foram preenchidas pelo vocábulo adequado ou sinônimo. Os pontos obtidos foram interpretados como uma mensuração da compreensibilidade dos relatórios de gestão.

Os escores do teste de *CLOZE* indicam que os relatórios analisados apresentam um nível de compreensibilidade parcialmente satisfatório. Isso demonstra a necessidade de melhoria na qualidade das informações apresentadas nesses relatórios, levando-se em consideração que o público pesquisado apresenta a) interesse sobre o assunto abordado nos relatórios de gestão; b) alta familiaridade/conhecimento dos conteúdos abordados; c) elevada prática de leitura; e d) vasto conhecimento ortográfico e vocabular. Tendo em vista que a análise dos fatores que influenciam a compreensibilidade, os níveis de compreensão atingidos no teste de *CLOZE* podem estar relacionados ao público pesquisado.

Athayde (2002) em sua dissertação, buscou a partir da aplicação de questionário e entrevistas às instituições do município de Luziânia/GO, fundamentos para reflexão sobre a eficácia da evidenciação contábil aplicada ao setor público, além de testar sua capacidade de transmissão de informações na comunidade. As análises pautaram-se a partir das características dos entrevistados e das instituições das quais faziam parte, sobre a percepção dos respondentes às condições sociais do município e sua familiaridade com a linguagem contábil. Foram questionados aos usuários internos sobre as características da informação contábil, bem como suas formas de divulgação.

Os resultados da pesquisa de Athayde (2002) confirmaram a importância da informação contábil como elemento de controle que beneficia socialmente a população, porém forem evidenciados percalços no processo de comunicação contábil. Os respondentes afirmaram a falta de divulgação de informações sociais e, quanto à informação contábil, apresentaram dificuldade na interpretação de sua terminologia, até mesmo dentre os usuários

com bom nível de conhecimento. Com relação à evidenciação, a comunidade revelou ter acesso somente às informações obrigatórias por lei e, que mesmo com conhecimento restrito em contabilidade gostariam de ter acesso a relatórios sobre a arrecadação e aplicação dos recursos municipais.

O autor (Athayde, 2002) pode concluir em seu estudo que a contabilidade pública no município de Luziânia/GO, apresentava restrições quanto ao seu objetivo de fornecer informações aos seus usuários, uma vez que foi verificada carência na divulgação das informações, associada a dificuldade de entendimento da linguagem contábil utilizada pelo setor público, dificultando o exercício da *accountability* por parte dos cidadãos.

Miranda et al. (2008), replicaram de forma adaptada os estudos de Kinnersley e Fleischman (2001), Hall (2001) e Athayde (2002), focando a compreensibilidade das informações produzidas pela contabilidade do setor público. O objetivo do estudo foi avaliar se os cidadãos compreendem as informações divulgadas nos demonstrativos das entidades públicas, tendo como foco o balanço orçamentário.

Os autores aplicaram um questionário a fim de verificar se os cidadãos conseguiam compreender as informações acerca da execução orçamentária. A amostra selecionada foi composta por 58 cidadãos da região metropolitana de Recife, cidadãos estes com nível educacional acima da média nacional, pois os autores consideraram que estes estariam mais capacitados a entender a informação e mais interessados em acompanhar a situação das contas públicas. A amostra incluía alunos dos últimos períodos dos cursos de graduação em administração e ciências contábeis, alunos de pós-graduação, professores e doutores, membros de organizações da sociedade civil e representantes do legislativo do estado e de municípios.

Buscou-se verificar se existia relação entre o conhecimento dos respondentes em contabilidade governamental e a compreensibilidade das informações. Os resultados possibilitaram afirmar que independente do grau de conhecimento em contabilidade pública, a maioria dos cidadãos consideram a linguagem utilizada difícil, mas apesar disso, a grande maioria dos respondentes considera importante saber como o governo gasta os seus recursos. Os resultados mostram também que a maioria dos cidadãos não compreendem as informações apresentadas no balanço orçamentário e que o grau de compreensibilidade não está relacionado ao conhecimento em contabilidade do setor público.

Félix e Silva (2009) realizaram sua pesquisa voltada aos relatórios gerenciais dos regimes próprios de previdência social buscando analisar o grau de conhecimento e compreensão dos servidores públicos do Rio de Janeiro vinculados a este regime de

previdência. Com arcabouço teórico na teoria dos signos, teoria da comunicação e teoria do agir comunicativo, os pesquisadores utilizaram-se de questionário para a consecução do objetivo da pesquisa.

O questionário, dividido em duas partes buscou primeiramente identificar a situação funcional e o perfil socioeconômico dos respondentes e a segunda parte com questões focadas em aspectos relativos à acessibilidade, compreensibilidade, utilidade e conhecimento das informações contábeis e gerenciais produzidas e disponibilizadas pelo regime de previdência.

Foram formuladas hipóteses tendo em vista o problema da pesquisa que em suma objetivavam responder se as informações geradas pelo regime previdenciário são completas, úteis e com qualidade necessária à compreensão da situação econômico-financeiro e atuarial do regime previdenciário; com questões subjacentes que buscavam verificar se: a) há transparência nas informações; b) o servidor público compreende as informações geradas; c) o servidor público conhece as fontes de financiamento e a situação patrimonial do sistema previdenciário municipal.

A população amostral foi composta por 194 respondentes e os resultados demonstram que os servidores possuem um baixo interesse em receber informações do regime próprio de previdência do Rio de Janeiro, PREVI-RIO/FUNPREVI, e que esta falta de interesse advém de fatores como a dificuldade de acesso e pouco conhecimento dos temas abordados nos relatórios. Com relação aos demonstrativos contábeis os respondentes afirmaram que as prestações de contas são de difícil compreensão e pouco auxiliam na tomada de decisão.

Os achados corroboram com a teoria da comunicação, ficando clara a necessidade de utilização de palavras menos técnicas, de forma a aproximar os usuários das informações fornecidas pela contabilidade.

Gallon, Trevisan, Pfitscher e Limongi (2011) realizaram seu estudo com o objetivo de verificar o grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos aos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais de um município gaúcho.

Foi utilizado o questionário como instrumento à coleta dos dados. O universo de estudo foi constituído pelos eleitores de um município gaúcho, de um total de 5.154 eleitores, dos quais foi extraída amostra não probabilística de 230 munícipes. Foram anexadas ao instrumento de pesquisa cópias dos demonstrativos, buscando-se identificar primeiramente a compreensibilidade destes demonstrativos publicados em jornais e em um segundo momento, buscou-se identificar demais informações pertinentes à administração pública que os cidadãos gostariam que fossem divulgadas. Os dados foram tabulados e analisados estatisticamente.

Os resultados da pesquisa indicam que o nível médio de compreensão dos respondentes é baixo, sendo que os 230 respondentes demonstraram nível de compreensão abaixo de 5, em uma escala de 0 a 10. Os autores concluíram que a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidenciação de quem produz a informação do que as características do usuário que as interpreta.

Os respondentes não conseguiram identificar nos demonstrativos as informações que eles se propõem a evidenciar e afirmaram ser necessária a utilização de notas explicativas, glossários e gráficos para que pudessem ser melhor compreendidos. Por fim, os respondentes afirmaram que gostariam de ter informações mais simples sobre a administração pública, que estivessem relacionadas ao seu cotidiano ao contrário das informações de cunho técnico-fiscal.

O estudo de Cotrim (2012) teve como objetivo conhecer a percepção dos usuários investidores sobre a compreensibilidade dos relatórios contábeis e financeiros, de companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA, investigando possíveis fatores explicativos e comparando as percepções do usuário investidor pessoa física com a percepção de outros grupos envolvidos. Foi utilizado questionário como instrumento de pesquisa e os resultados demonstram a importância dos relatórios financeiros no processo decisório, mas que na realização do teste de *CLOZE* ficou evidente que a compreensão destes relatórios por parte dos investidores pessoa física é baixa.

Augustinho e Oliveira (2014) em sua pesquisa buscaram verificar se a prestação de contas por meio da informação contábil é percebida pelo cidadão médio como ferramenta de acompanhamento da atuação do agente público.

Partindo do pressuposto de que no ambiente contábil a comunicação e a transparência dos atos e fatos administrativos ocorrem por meio das demonstrações contábeis e que o controle social depende do acesso à informação, os autores afirmam que para os usuários conseguirem exercer o seu papel de controle e que de fato a instrumentalização do controle social seja atingida, o problema está em como tornar a terminologia da ciência contábil acessível à compreensão do cidadão e como consequência útil à atividade dos cidadãos em controlar os gestores públicos.

Os autores realizaram pesquisa de campo e teve o questionário como instrumento de coleta de dados. A população escolhida foram os líderes comunitários da cidade de Curitiba/PR, segundo os autores, por se tratar de pessoas interessadas em participar da vida pública e em exercer a cidadania. A aplicação do questionário foi feita de forma presencial no

ano de 2013, totalizando 103 questionários válidos. Para análise dos dados foram utilizadas análises univariada, bivariada e teste Qui-quadrado.

Foram observadas três variáveis em relação às informações contábeis do setor público: entendimento, interesse e utilidade da informação. Os resultados demonstram que a grande maioria dos respondentes percebe a utilidade das informações e possui interesse em conhecer o seu conteúdo. Com relação à compreensibilidade, os autores concluíram que conhecer a terminologia contábil não é suficiente para compreender a informação evidenciada, sendo necessário contextualizar as informações e apresentá-las em uma linguagem acessível, de forma a adequar a mensagem contábil às características e necessidades dos cidadãos.

Finalizando o estado da arte sobre o tema desta pesquisa e análogo ao que foi feito no item 2.3.2 sobre os estudos de legibilidade, e diante do exposto sobre as principais pesquisas pertinentes a compreensibilidade a partir das relações encontradas e as características dos relatórios financeiros e seus usuários, foi elaborada a Tabela 5, que demonstra as principais relações encontradas e que serviram de base para a elaboração do questionário e serão posteriormente utilizadas para a análise dos resultados:

Tabela 5  
**Relação entre compreensibilidade e os relatórios financeiros**

Autor (es)	Principais Relações
Adelberg (1979)	Os usuários não compreendem as notas de contabilidade; as divulgações não são compreendidas de forma igual por todos os usuários.
Hall (2001)	O cidadão médio tem grande dificuldade em entender os relatórios financeiros do setor público; a forma de organização e terminologias utilizadas não são claras; a educação e a experiência profissional são fatores que aumentam a usabilidade dos relatórios financeiros; é necessária a emissão de um relatório popular, com conteúdo e forma de divulgação que assegurem o uso eficiente por parte do leitor.
Santos e Mascarenhas (2007)	Interesse sobre o assunto, alta familiaridade e conhecimento dos conteúdos abordados, elevada prática de leitura e vasto conhecimento ortográfico e vocabular são fatores que contribuem para a compreensão dos relatórios.
Miranda et al. (2008)	A compreensibilidade dos relatórios do setor público independe do conhecimento em contabilidade pública; a linguagem utilizada é difícil; a maioria dos cidadãos não compreende as informações apresentadas.
Félix e Silva (2009)	Necessidade de uso de palavras menos técnicas de forma a aproximar os usuários das informações fornecidas pela contabilidade.
Gallon et al. (2011)	A compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidenciação de quem produz a informação do que as características do usuário que as interpreta; necessária a utilização de notas explicativas, gráficos e glossário para melhorar a compreensão.
Cotrim (2012)	Os usuários não compreendem os relatórios.
Augustinho e Oliveira (2014)	É necessário apresentar a informação em linguagem acessível, de forma a adequar a mensagem contábil às características e necessidades dos cidadãos.

Conforme já citado e demonstrada a importância, a legibilidade e a compreensibilidade, são conceitos fundamentais para a definição das variáveis desta pesquisa e a construção do questionário. Dessa forma, apresentados os conceitos, características, métricas e estudos anteriores relativos a ambos, a seguir apresenta-se a metodologia da pesquisa.

### **3 Metodologia da Pesquisa**

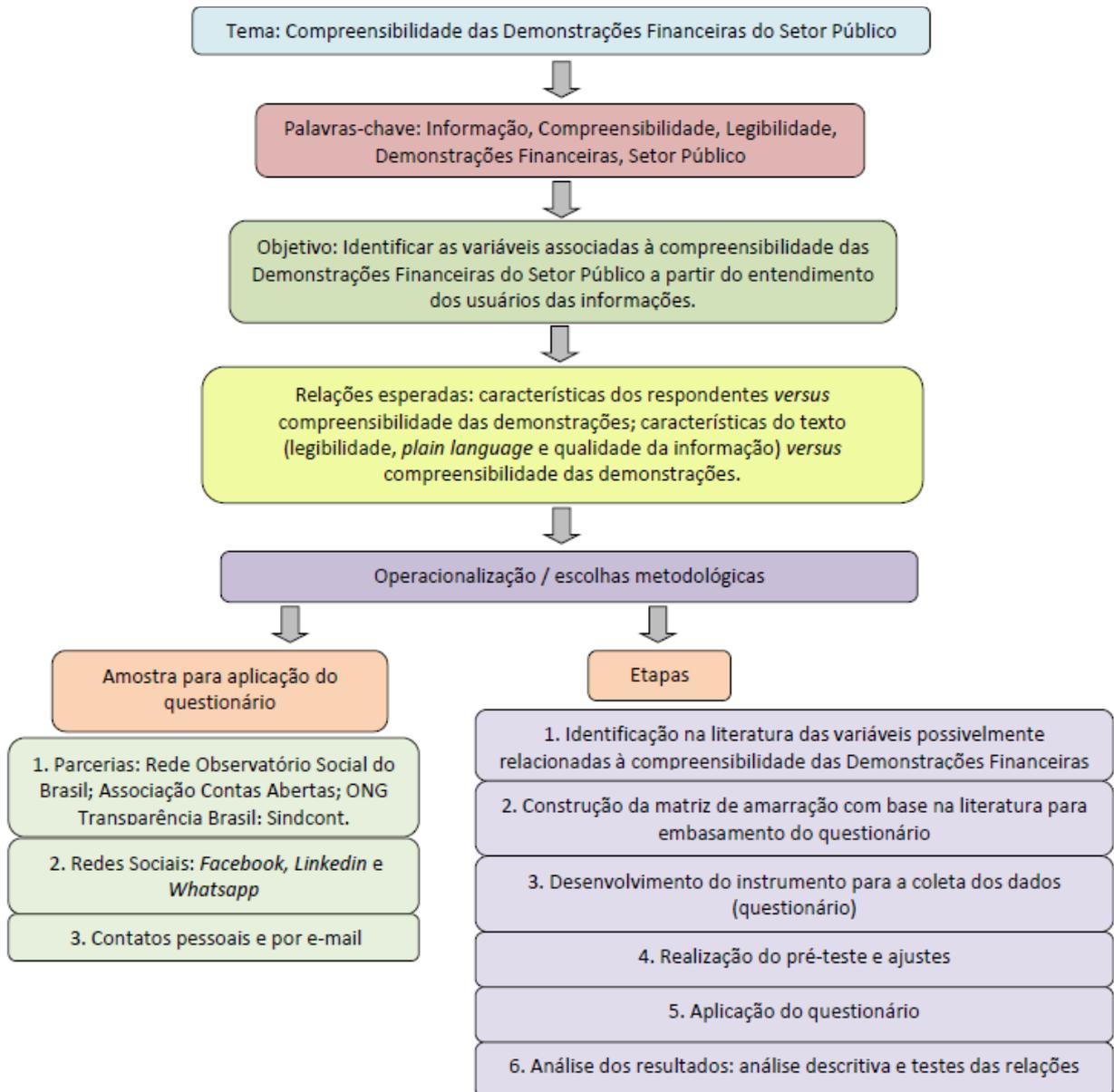
Neste capítulo apresentam-se o planejamento desta pesquisa e os procedimentos metodológicos utilizados, que se subdividem em: escolha da estratégia de pesquisa, técnica de coleta e tratamento dos dados, limitações encontradas e o traçado para análise dos resultados.

#### **3.1 Planejamento da pesquisa**

O planejamento da pesquisa desdobrou-se em duas partes: a primeira consistiu na pesquisa bibliográfica, apresentada no capítulo 2, onde foram apresentadas e analisadas as literaturas mais relevantes localizadas que se associam com a temática da pesquisa. Desta etapa resultou o arcabouço teórico desta pesquisa, servindo de suporte para elaboração do instrumento de pesquisa que será abordado adiante.

A segunda parte do planejamento trata da metodologia da pesquisa com vistas ao desenvolvimento do instrumento para a coleta dos dados, a busca por potenciais respondentes, a avaliação dos resultados obtidos e a apresentação das conclusões com as principais contribuições da pesquisa.

A Figura 2, demonstra o planejamento da pesquisa:



**Figura 2.** Planejamento da pesquisa

### 3.2 Procedimentos metodológicos

Conforme abordado por Martins e Theóphilo (2009, p. 37) “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos processos e critérios utilizados na pesquisa”, sendo o método o caminho que será seguido para se chegar ao objetivo da pesquisa. Esses autores afirmam ainda ao tratar sobre o método, que não existem receitas para investigação, mas sim estratégias de investigação, sendo estas uma maneira de construir boa ciência.

Com base nesta abordagem, frente as opções disponíveis, à questão de pesquisa e os objetivos da pesquisa tratados no capítulo 1 Introdução, foram avaliadas as estratégias que se adequaram ao desenvolvimento desta pesquisa e que são apresentadas a seguir.

### ***3.2.1 Estratégias de pesquisa***

As estratégias da pesquisa, conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 53), são “as diferentes maneiras de abordar e analisar dados empíricos no contexto das Ciências Sociais Aplicadas”. Para este estudo foram escolhidas duas estratégias de pesquisa: a pesquisa bibliográfica e a pesquisa exploratória utilizando-se como instrumento para a coleta dos dados um questionário ou levantamento.

A pesquisa bibliográfica “trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”, . . . busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema (Martins & Theóphilo, 2009, p. 54). No contexto deste estudo, a pesquisa bibliográfica foi fundamental para estabelecer as bases teóricas que propiciaram a construção do questionário como instrumento para a coleta dos dados.

A pesquisa bibliográfica consistiu no levantamento de diversas obras que foram sintetizadas ao longo do capítulo 2 Referencial Teórico, e formaram o arcabouço de sustentação à pesquisa. Três frentes podem ser identificadas na fundamentação teórica: a primeira trata da contabilidade aplicada ao setor público e da contabilidade como linguagem, as características da informação e os objetivos e usuários dos relatórios financeiros do setor público, buscando ambientar o leitor sobre o campo de estudo da pesquisa.

A segunda frente trata da divulgação das informações, por meio das plataformas de governo eletrônico, o que permite chegar à terceira frente e objetivo do estudo, que é especificamente a compreensibilidade das informações do setor público, utilizando-se os conceitos de compreensibilidade e legibilidade, com base em um robusto levantamento da literatura sobre o tema. Destaque aqui para os trabalhos de Augustinho e Oliveira (2014); Hall (2001) e Miranda et al. (2008), que foram os norteadores desta pesquisa por se assemelharem ao seu objetivo.

A partir da revisão bibliográfica, foi possível enquadrar este estudo como pesquisa exploratória, uma vez que segundo Babbie (2011) esta abordagem é utilizada quando se pesquisa um novo interesse ou um assunto relativamente novo. A utilização desta estratégia de pesquisa no escopo deste estudo, é decorrente de não ter sido localizadas pesquisas anteriores com o mesmo arcabouço conceitual aqui abordado e por não ter sido encontrado

um instrumento ou método para a coleta dos dados que pudesse ser reproduzido neste contexto, sendo necessária a construção do instrumento de pesquisa.

Neste sentido, Babbie (2011, p. 96) diz que “os estudos exploratórios são tipicamente realizados para três propósitos: satisfazer a curiosidade e desejo do pesquisador de melhor compreensão; testar a viabilidade de realizar um estudo mais extenso e desenvolver os métodos a serem empregados em estudos subsequentes”.

Assim, foi construído o instrumento para a coleta dos dados, a partir da elaboração da matriz de amarração, conforme demonstrado no Apêndice A, onde se apresentam as questões utilizadas na pesquisa, bem como a sua relação com as pesquisas desenvolvidas pelos autores citados no referencial teórico.

Diante do objetivo da pesquisa, o instrumento para a coleta dos dados que mais se demonstrou adequado foi o questionário, uma vez que, para identificar as variáveis que possam estar associados à compreensibilidade das informações, é necessário questionar aos potenciais usuários destas informações, o seu entendimento sobre este fenômeno.

Ao tratarem sobre a pesquisa tendo como instrumento o questionário, Martins e Theóphilo (2009, p. 60) dizem que “os levantamentos são próprios para os casos em que o pesquisador deseja responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais”.

Relacionando-se especificamente a forma como esta pesquisa foi estruturada, os autores abordam ainda que “o conteúdo das perguntas de levantamento cobre quatro áreas fundamentais de conteúdo: dados pessoais, dados sobre comportamento, dados relativos ao ambiente e dados sobre o nível de informações, opiniões, atitudes, mensurações e expectativas” (Martins & Theóphilo, 2009, p. 61), e que os questionários que buscam o estudo conjunto desses dados, são muito mais produtivos do que os que focam em apenas um aspecto.

Com relação as pesquisas de levantamento, Cozby e Bates (2011) afirmam que estas são claramente um método comum e importante de se estudar comportamento, sendo possível estudar com este método como as pessoas pensam e se comportam em um dado momento, mas é útil também em pesquisas que buscam estudar a relação entre variáveis e maneiras pelas quais as atitudes e os comportamentos mudam ao longo do tempo.

Porém, Cozby e Bates (2011) tecem críticas a este método, afirmando que nem sempre as pessoas estão dispostas ou são capazes de fornecer respostas verdadeiras e precisas à pesquisa e que isso acaba resultando em vieses nos resultados obtidos. Os autores afirmam

que as pessoas tendem a fornecer um conjunto de respostas chamado de desejabilidade social, ou seja, respondem em sua maioria da maneira mais socialmente aceitável e não o que de fato pensam ou como se comportam com relação ao que está sendo pesquisado. Por fim abordam que uma possível solução para este tipo de problema seria o pesquisador comunicar de forma aberta e honesta os propósitos da pesquisa e assegurar o *feedback* sobre os resultados e a confidencialidade, esperando-se assim que os participantes deem respostas honestas.

Dessa forma, considerando os pontos favoráveis e desfavoráveis à aplicação do questionário optou-se por utilizá-lo no desenvolvimento desta pesquisa, considerando que o único meio de obter o entendimento dos usuários acerca do fenômeno estudado é a partir do questionamento ao próprio usuário, além desta metodologia possibilitar que se tenha acesso ao maior número possível de respondentes dentro do escopo da pesquisa.

A coleta dos dados foi realizada através de questionário eletrônico com a utilização da ferramenta *SurveyMonkey*®, acessível na internet no endereço eletrônico: <[www.surveymonkey.com](http://www.surveymonkey.com)>. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 93) “o questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social”, sendo que é importante despertar o interesse do informante para que ele sinta vontade em dar o retorno esperado pelo pesquisador, para isso devem ser fornecidas explicações sobre o objetivo da pesquisa e sua finalidade.

Foi escolhido o questionário eletrônico por este possuir diversas vantagens: menores custos; maior velocidade e possibilidade de maior número de respondentes (Martins & Theóphilo, 2009). Neste caso, os respondentes poderiam ser os mais diversos possíveis, sendo que, quanto mais diversificada a amostra, maiores informações e inferências seriam possíveis sobre o fenômeno estudado.

Por meio da utilização dos serviços da ferramenta *SurveyMonkey*®, foi possível desenvolver o questionário eletrônico, que se encontra no Apêndice D da pesquisa, a criação e aplicação do pré-teste, bem como a criação de canais específicos de distribuição para as entidades que suportaram a pesquisa, permitindo o gerenciamento dos retornos das respostas e por fim o tratamento dos dados coletados que puderam ser extraídos em planilha em formato Excel na íntegra.

Por fim, para a análise dos dados utilizou-se predominantemente a abordagem qualitativa, fazendo-se uso também da abordagem quantitativa no teste de relações entre as variáveis. Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 85) a avaliação qualitativa busca “descrever, compreender e explicar comportamentos, discursos e situações” e a avaliação quantitativa procura “mensurar ou medir variáveis”.

Sobre a utilização das avaliações qualitativa e quantitativa, em conjunto, Martins e Théóphilo (2009, pp. 142-143), dizem que “hoje o pensamento predominante é o de que os limites da pesquisa qualitativa podem ser contrabalançados pelo alcance da quantitativa e vice-versa” e que “vários autores defendem a ideia de combinar métodos quantitativos e qualitativos com o intuito de proporcionar uma base contextual mais rica para interpretação e validação dos resultados”.

Neste tocante Babbie (2011, p. 442) aborda que “embora seja importante e apropriado distinguir entre pesquisas qualitativas e quantitativas e discuti-las separadamente, elas não são de forma alguma incompatíveis ou em competição”.

### *3.2.1.1 Elaboração do instrumento de pesquisa*

Conforme já mencionado anteriormente, o primeiro passo para a elaboração do questionário foi a revisão bibliográfica, com o objetivo de embasar os questionamentos e possibilitar o cruzamento dos achados com os apontamentos da literatura.

O segundo passo, dada a ideia de que os respondentes tivessem acesso de fato às demonstrações financeiras do setor público da forma como ocorrem na realidade, foram incluídas no questionário partes destas demonstrações e, solicitado a estes que apontassem se conseguiam localizar ou não determinada informação e se as consideravam ou não compreensíveis, de acordo com o seu entendimento.

Considerando, com base na literatura, que a transparência é um pré-requisito para a compreensibilidade das informações (e.g. Barth & Schipper, 2008; Michener & Bersch, 2011), para a escolha dos municípios sobre os quais as demonstrações seriam inseridas no questionário, buscou-se encontrar um índice sobre a transparência das informações. Dessa forma foi realizada uma pesquisa sobre os indicadores de transparência já existentes no Brasil e duas metodologias de mensuração da transparência foram identificadas.

A primeira delas a “Escala Brasil Transparente” (EBT), trata-se de uma metodologia para medir a transparência em estados e municípios brasileiros, desenvolvida para subsidiar a CGU na avaliação do cumprimento dos dispositivos da LAI.

Segundo informações do site da CGU (<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/escala-brasil-transparente>, recuperado em 27 de novembro, 2017), a partir da EBT pretende-se aprofundar o monitoramento da transparência pública e gerar um produto que possibilite o acompanhamento das ações empreendidas por estados e municípios no tocante ao direito de acesso à informação. Os itens avaliados referem-se à adequação de cada estado ou

município à LAI, meios pelos quais os usuários podem solicitar informações, formas de acompanhamento dos pedidos e prazo de resposta.

A segunda metodologia encontrada está disponível no site do Ministério Público Federal (MPF) e a partir de seus resultados foi elaborado o “Ranking Nacional da Transparência” (<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking/o-projeto-new/ranking/itens-avaliados>, recuperado em 27 de novembro, 2017). As avaliações para compor este ranking foram realizadas em duas etapas, sendo a primeira delas em 2015 e a segunda em 2016 a fim de se verificar a melhora nos índices de transparência dos estados e municípios do Brasil.

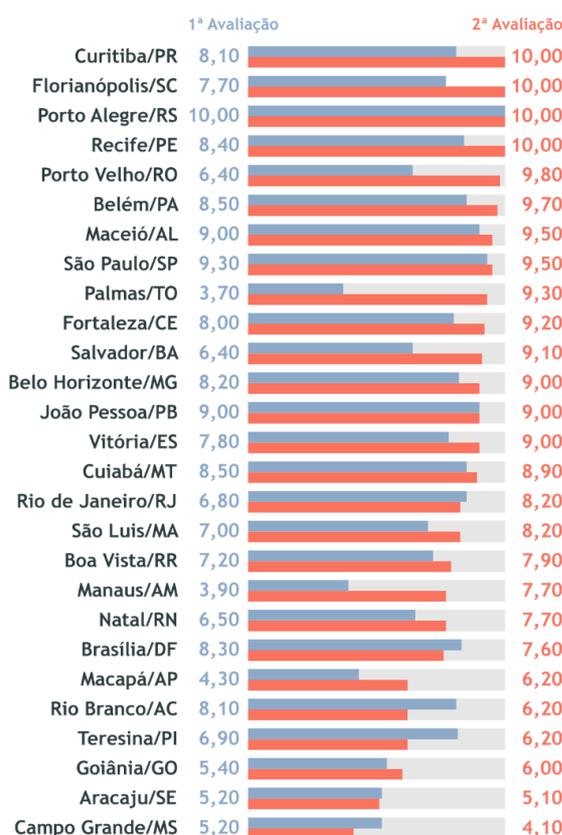
O questionário foi aplicado pelo MPF e elaborado por representantes do Ministério Público Federal (MPF), Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização, sendo essencialmente baseado nas exigências legais, acrescidos de itens que foram considerados como “boas práticas de transparência”.

Os itens avaliados neste questionário foram:

- Geral: se o ente possui informações sobre transparência na internet e se o *site* possui ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação;
- Receita: se há informações sobre a receita nos últimos seis meses, incluindo natureza, valor de previsão e valor arrecadado;
- Despesa: se as despesas apresentam dados nos últimos seis meses de forma detalhada;
- Licitações e contratos: se o *site* apresenta dados nos últimos seis meses de editais de licitações, resultados dos editais e contratos na íntegra;
- Relatórios: se o *site* apresenta as prestações de contas do ano anterior, relatório resumido da execução orçamentária; relatório de gestão fiscal e relatórios estatísticos sobre pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos e ainda a possibilidade de gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto (CSV) de modo a facilitar a análise das informações;
- Serviço de Informações ao Cidadão: por meio da transparência passiva, na qual o cidadão por meio de um canal eletrônico (e-SIC) pode solicitar informações que não foram disponibilizadas de forma ativa pelo ente;
- Divulgação da estrutura e forma de contato com o ente;

- Boas práticas de transparência: se o *site* apresenta remuneração individualizada dos agentes públicos e divulga informações de diárias e passagens por nome do favorecido, constando data, destino, cargo e motivo da viagem.

A partir dos resultados e comparando-se a evolução entre a primeira e a segunda avaliação, foi elaborado, dentre outros, o índice de transparência para as capitais, conforme Figura 3:



**Figura 3.** Índice de transparência capitais

Fonte: <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking/resultados/ranking/resultados>, recuperado em 27 de novembro, 2017

Diante do exposto optou-se por utilizar a variável transparência a partir dos resultados da metodologia do MPF, por se tratar de avaliações mais próximas ao que se busca nesta pesquisa, pois foram avaliados itens como: receitas, despesas, relatórios e informações sobre transparência de modo geral. Assim, foram selecionadas duas capitais: uma com maior transparência e uma com menor transparência, tendo como base a primeira avaliação.

A partir do índice de transparência das capitais, é possível visualizar que a capital com maior transparência é Porto Alegre/RS, entretanto na busca pelas demonstrações financeiras no portal da transparência deste município não foram localizadas as notas explicativas, o que

prejudicaria o desenvolvimento da pesquisa. Sendo assim, foi utilizada para a elaboração do questionário as demonstrações financeiras da 2<sup>o</sup> colocada, que é São Paulo/SP. Por sua vez, a capital com menor transparência neste *ranking* é Manaus/AM, e por possuir todas as demonstrações financeiras em seu portal da transparência teve suas informações utilizadas para compor o questionário, como a capital menos transparente.

Selecionados os municípios a serem utilizados, a quarta etapa consistiu na aplicação do teste de *Flesch* em determinadas notas explicativas, a fim de se analisar a relação entre compreensibilidade e as características do texto, tais como a legibilidade. O objetivo desta etapa foi incluir no questionário passagens das notas explicativas que tivessem índices de *Flesch* diferentes (fácil de ler e difícil de ler), buscando analisar se as notas com maior índice de *Flesch* são mais compreensíveis e notas com menor índice de *Flesch* são menos compreensíveis, segundo a percepção do respondente.

Por fim, a escolha das variáveis a serem observadas foi realizada com base no referencial teórico e em estudos anteriores e estão demonstradas na matriz de amarração, Apêndice A.

O questionário foi estruturado em seis blocos:

- Bloco 1 – Perfil do respondente. O objetivo deste bloco composto pelas questões 01 a 06 era analisar se “existe relação entre o nível de compreensibilidade e as características dos usuários”, sendo estas características idade; gênero; escolaridade; se possui ensino superior, qual é o curso; ocupação principal e auto avaliação do respondente sobre seu conhecimento em contabilidade do setor público.
- Bloco 2 – Percepção dos usuários quanto ao interesse e usabilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público. O objetivo deste bloco, composto pelas questões 07 a 13 era analisar se “existe relação entre o nível de compreensibilidade e o interesse, importância e usabilidade dada pelo usuário às informações das demonstrações do setor público”, sendo as variáveis interesse, importância e usabilidade. Buscou-se compreender se os respondentes já procuraram ou procurariam informações sobre as contas públicas, onde procuraram ou procurariam, quais os tipos de informações de interesse e para que usariam tais informações.
- Bloco 3 – Percepção dos usuários quanto à compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público. O objetivo deste bloco composto pelas questões 14 a 26 era analisar se “existe relação entre o nível de compreensibilidade e as diferentes demonstrações financeiras do setor público”.

A primeira parte deste bloco foi composta pelas questões 14 a 21, e buscou analisar se os respondentes compreendiam as informações que lhes foram solicitadas a partir do acesso às demonstrações financeiras. Para tanto foi utilizado o balanço orçamentário, balanço patrimonial e balanço financeiro do município de São Paulo/SP. Optou-se nesta primeira etapa por disponibilizar somente as demonstrações do município de São Paulo/SP por serem as demonstrações padronizadas, sendo que, se o respondente conseguir localizar as informações solicitadas em um município deduz-se que conseguiria fazer o mesmo em outro município, evitando também que o questionário se tornasse muito extenso.

Foi incluído na questão 18 um gráfico (elaborado pela autora) com dados extraídos do balanço orçamentário, a fim de verificar se as informações retratadas em forma de gráficos possibilitam uma maior compreensibilidade, conforme exposto na literatura.

A segunda parte do Bloco 3 foi composta pelas questões 23 a 26 e referem-se às notas explicativas. Para estas questões foram analisadas as notas explicativas de São Paulo/SP e Manaus/AM, buscando-se encontrar notas semelhantes, uma vez que as notas explicativas do setor público não são padronizadas. Sendo assim, foram selecionadas notas referentes ao balanço orçamentário; balanço financeiro e balanço patrimonial. Foi aplicada a métrica de *Flesch* e as notas apresentaram índices que vão do nível fácil ao muito difícil, se demonstrando adequadas para atingir o objetivo da pesquisa.

- Bloco 4 – Elementos que facilitam a compreensibilidade. O objetivo deste bloco composto pelas questões 27 e 28 foi analisar se “existe relação entre o nível de compreensibilidade pelo usuário e a utilização dos elementos que facilitam a legibilidade (*plain language*), dessa forma, foram listadas características de uma escrita simples e elementos que facilitam a leitura para que o respondente pudesse selecionar os itens que considera úteis para melhorar a compreensão das informações financeiras do setor público.
- Ao final foram incluídos campos para que o respondente deixasse seu e-mail caso desejasse receber os resultados da pesquisa e campo para participar de um sorteio, utilizado como incentivo a ampliar os potenciais respondentes.

Em um primeiro momento foi desenvolvida uma versão preliminar do instrumento de pesquisa, que foi submetido a um pré-teste, com o objetivo de levantar pontos de discussão e melhorias com relação ao questionário. Foi solicitado aos respondentes desta fase de pré-teste,

que acessassem o questionário eletrônico, buscando levantar pontos fortes e pontos fracos, críticas e sugestões.

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 94) “depois de redigido, o questionário precisa passar por testes antes de sua utilização definitiva, escolhendo-se uma pequena amostra de 3 a 10 colaboradores” sendo que “a análise dos dados coletados, como resultado deste trabalho, evidenciará possíveis falhas, inconsistências, complexidade de questões formuladas, ambiguidade” e assim conseguir o “aprimoramento da confiabilidade e viabilidade” do instrumento.

Para esta etapa forem selecionados três públicos-alvo diferentes: o primeiro deles, quatro membros do observatório social de São Paulo, como representantes dos cidadãos; o segundo grupo composto por doze alunos do curso de pós-graduação em gestão e controladoria pública da FECAP/SP e o terceiro grupo composto por docentes do curso de graduação em ciências contábeis, totalizando vinte e dois possíveis respondentes.

Desta fase do pré-teste, doze respostas foram recebidas, realizando-se as alterações no questionário pertinentes às sugestões apresentadas por estes respondentes. Muito se foi falado sobre a extensão do questionário, considerado o gargalo da pesquisa. Os respondentes desta fase afirmaram ser o questionário muito longo, o que poderia desmotivar os potenciais respondentes. Algumas alterações neste sentido foram realizadas, mas acredita-se que não suficientes para tornar o questionário tão convidativo. Entretanto, optou-se por manter questões julgadas essenciais para atingir o objetivo da pesquisa, em contrapartida a possivelmente reduzir o número de pessoas dispostas a respondê-lo de forma completa.

### *3.2.1.2 Planejamento da amostra*

No processo de planejamento da amostra uma questão bastante discutida foi quem seriam os respondentes do questionário. Dado o fato de que são potenciais usuários dos relatórios financeiros do setor público todos os cidadãos, e que seria inviável a aplicação a toda a população, era necessário realizar a aplicação do questionário junto a uma amostra de cidadãos.

Dessa forma e com o objetivo de atingir o maior público possível de respondentes, buscou-se a realização de parcerias com entidades e organizações com atividades afins ao objetivo desta pesquisa. Neste sentido foram realizados diversos contatos, por meio de e-mails e telefone, com entidades e organizações tais como: observatório social de São Paulo; Tribunal de Contas do Estado de São Paulo; CGU; Escola Nacional de Administração Pública; Associação Contas Abertas; ONG Transparência Brasil; associações comerciais de

diversos municípios; sindicatos, tais como de contabilistas e de servidores públicos e Associação Brasileira de ONGs – ABONG.

Dentre os mencionados, retornaram contato e se dispuseram a divulgar o *link* para o questionário:

- Observatório Social de São Paulo – disponibilização nos sites dos cento e trinta observatórios que compõem a rede nacional;
- Associação Contas Abertas – disponibilização em sua página oficial do *facebook* que conta com quase noventa e cinco mil seguidores;
- ONG Transparência Brasil – disponibilização em sua página oficial do *Facebook* que conta com mais de vinte e oito mil seguidores;
- Sindicato dos Contabilistas de São Paulo – envio de e-mail aos seus associados.

Desse modo, por não ser viável a aplicação do questionário a toda a população (que são os potenciais usuários das informações do setor público), bem como em uma amostra dessa população, pois seriam necessários tempo, recursos e métodos mais abrangentes para a coleta dos dados, os quais a pesquisa não dispunha, utilizou-se uma amostra por abordagem não probabilística intencional, que segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 123) “são amostragens em que há uma escolha deliberada dos elementos da amostra”.

Babbie (2011, p. 123) diz, neste sentido, que “há momentos em que a amostragem probabilística não seria apropriada, mesmo que fosse possível” exigindo assim que se utilize a abordagem não probabilística” e que a amostragem intencional ocorre quando “de acordo com determinado critério é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra”.

Assim, esta pesquisa pautou-se em uma abordagem não probabilística intencional, porém aleatória, devido à disseminação propiciada pelas parcerias firmadas, não sendo possível estimar/prever o público que teve acesso ao questionário.

Desta forma, não é possível generalizar os resultados da amostra para a população, pois amostras não probabilísticas não garantem a representatividade da população (Martins & Theóphilo, 2009).

### **3.2.2 Limitações da pesquisa**

As limitações à realização desta pesquisa estão associadas a fatores como:

1. O hábito pouco frequente da população brasileira em participar de pesquisa para o fornecimento de informações primárias. Isto é comprovado pela grande taxa de

evasão à conclusão da pesquisa e a maioria dos respondentes estar entre os que possuem escolaridade a nível de graduação e superiores.

2. A disponibilidade e acessibilidade à cidadãos que de fato demonstrassem interesse pela pesquisa. Para superar essa limitação buscou-se a realização das parcerias, com o objetivo de maior divulgação da pesquisa.
3. A disponibilidade de tempo e recursos financeiros limitam a extensão, o aprofundamento e procedimentos mais sofisticados de análise dos resultados da pesquisa.

## 4 Análise dos Resultados

Neste capítulo é realizada a análise dos dados coletados e apresentados os resultados e principais achados.

### 4.1 Informações gerais sobre os dados coletados

O questionário foi composto por quatro blocos, que se subdividiram em vinte e oito questões. Os blocos foram divididos segundo o que objetivaram identificar, do seguinte modo:

- Bloco 1 – Perfil do respondente – Questões 01 a 06
- Bloco 2 – Percepção dos usuários quanto ao interesse e a importância das demonstrações financeiras do setor público – Questões 07 a 13
- Bloco 3 – Percepção dos usuários quanto à compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público – Questões 14 a 26
- Bloco 4 – Percepção dos usuários quanto aos elementos que facilitam a legibilidade (elementos do *plain language*) – Questões 27 e 28

#### 4.1.2 Retornos de respostas por canais de distribuição

A divulgação do questionário foi realizada por meio do envio do *link* às entidades que se dispuseram a auxiliar neste sentido, sendo da seguinte forma:

- Observatório Social do Brasil, em parceria com o observatório social de São Paulo – foi encaminhado e-mail com o *link* para acessar ao questionário aos 134 observatórios que compõem a rede de observatórios sociais do Brasil;
- Associação Contas Abertas e ONG Transparência Brasil – disponibilizaram o *link* em suas páginas oficiais do *Facebook*;
- Sindicato dos contabilistas de São Paulo (Sindcont) – enviou e-mail solicitando aos seus associados que colaborassem com a pesquisa.

Além das entidades mencionadas, os *links* foram encaminhados para contatos de e-mail da pesquisadora; alunos de graduação em ciências contábeis e administração; alunos e ex-alunos da pós-graduação em controladoria e gestão pública da FECAP/SP; alunos e ex-alunos do mestrado da FECAP/SP; redes sociais, tais como *Facebook*, *LinkedIn* e *Whatsapp*; e ainda a distribuição de questionários impressos.

As parcerias realizadas, bem como a ampla divulgação por meio das redes sociais, objetivaram atingir o maior número possível de respondentes, uma vez que são

usuários das informações do setor público todos os cidadãos (CPC, 2016; GASB; 1987; IPSAS, 2010), não sendo possível estimar ou prever qual o público que teve acesso e/ou conhecimento da pesquisa.

A Tabela 6, demonstra os canais de distribuição, as formas de divulgação e o retorno obtido:

Tabela 6  
**Retorno de respostas por canal de distribuição**

Canal de distribuição	Retorno	Forma de Divulgação
Alunos graduação em ciências contábeis e administração	73	Convites pessoais (e-mail)
Contatos por e-mail	280	Convites pessoais (e-mail)
Coleta manual	71	Convites pessoais - entrega do questionário impresso
Observatório Social do Brasil	31	Divulgação institucional (e-mail)
Associação Contas Abertas	40	Divulgação institucional - página <i>Facebook</i>
Pós Graduação em Controladoria e Gestão Pública da FECAP/SP	7	Convites pessoais (e-mail)
Rede Social <i>Facebook</i>	69	Convites pessoais e postagem em grupos
Rede Social <i>Linkedin</i>	34	Convites pessoais e postagem em grupos
Rede Social <i>WhatsApp</i>	28	Convites pessoais (contatos)
Sindcont	14	Divulgação institucional (e-mail)
ONG Transparência Pública	6	Divulgação institucional - página <i>Facebook</i>
Total	653	

Foram obtidas 653 respostas, das quais 415 completas, especificamente as que foram utilizadas na análise dos dados. O percentual de conclusão das respostas foi de 63,55%, ou seja, 36,45% dos que acessaram o questionário, não o responderam até o final. Esse resultado era esperado, devido ao questionário ter sido considerado longo, pelos respondentes na fase do pré-teste. Entretanto optou-se por assumir o risco de se ter menos respondentes, em contrapartida a reduzir o número de questões e deixar de coletar informações que pudessem contribuir com o desenvolvimento da literatura sobre o tema pesquisado. Cotrim (2012) em pesquisa semelhante a esta, porém voltada ao setor privado, obteve um retorno de 72,64% de seus respondentes.

Evans e Mathur (2005), pesquisaram sobre o uso de questionários por meio da internet como instrumento de coleta de dados e afirmam que a baixa taxa de retorno é uma das desvantagens deste tipo de pesquisa, entretanto o pesquisador que opta por

utilizá-lo está sujeito a uma taxa de retorno menor se comparado a outros métodos de coleta.

Entretanto, o total dos questionários válidos foi considerado bastante relevante, quando comparado a outros estudos semelhantes, que tiveram como amostra um público bem menor. A exemplo de Augustinho e Oliveira (2014) com 103 questionários válidos; Athayde (2002) e Hall (2001), ambos com 50 respondentes; Gallon et al. (2011), que tiveram 230 respondentes e Miranda et al. (2008) que questionaram 58 pessoas.

A tabela 7, apresenta o total de retornos por canais de distribuição, os questionários válidos e os excluídos da base de análise:

Tabela 7

**Questionários válidos por canal de distribuição**

Canal de distribuição	Retorno	Excluídos	Válidos	% de exclusão	% de validação
Alunos graduação em ciências contábeis e administração	73	32	41	43,84	56,16
Contatos e-mail	280	98	182	35,00	65,00
Coleta Manual (questionários impressos)	71	11	60	15,49	84,51
Observatório Social do Brasil	31	9	22	29,03	70,97
Associação Contas Abertas	40	14	26	35,00	65,00
Pós-graduação em Controladoria e Gestão Pública da FECAP/SP	7	2	5	28,57	71,43
Rede Social <i>Facebook</i>	69	39	30	56,52	43,48
Rede Social <i>Linkedin</i>	34	14	20	41,18	58,82
Rede Social <i>WhatsApp</i>	28	12	16	42,86	57,14
Sindcont	14	5	9	35,71	64,29
ONG Transparência Pública	6	2	4	33,33	66,67
<b>Total</b>	<b>653</b>	<b>238</b>	<b>415</b>	<b>36,45</b>	<b>63,55</b>

O maior percentual de validação 84,51%, está nos questionários coletados de forma manual. Isto decorre do contato pessoal entre a pesquisadora e os respondentes, podendo explicar de forma clara o objetivo da pesquisa e a importância da participação do respondente neste processo, solicitando a devolução do questionário preenchido completamente. Este achado é pertinente à literatura de Cozby e Bates (2011) quando comparam questionários entregues de forma pessoal e questionários que são enviados por e-mail, afirmam que estes últimos são mais fáceis de serem encaminhados, entretanto as taxas de respostas podem ser menores.

A seguir tem-se como maiores retornos em termos de proporção entre questionários acessados e questionários considerados válidos, os enviados aos alunos e ex-alunos do curso de pós-graduação em controladoria e gestão pública da FECAP/SP com validação de 71,43%, seguidos pelos retornos do Observatório Social do Brasil 70,97%, ONG Transparência Pública 66,67% e Associação Contas Abertas 65%.

Neste sentido, é possível afirmar que os respondentes alcançados por estes canais de distribuição possuem maior interesse no tema pesquisado, primeiro devido ao maior retorno de respostas completas e segundo por serem canais onde são tratados temas com estrito relacionamento ao tema abordado nesta pesquisa.

Os outros dois percentuais de validação acima do total alcançado pela pesquisa, estão entre os respondentes contatados por e-mail pessoal da pesquisadora totalizando 65,00% e o *link* divulgado pelo Sindcont com validação de 64,29%.

## **4.2 Perfil do respondente**

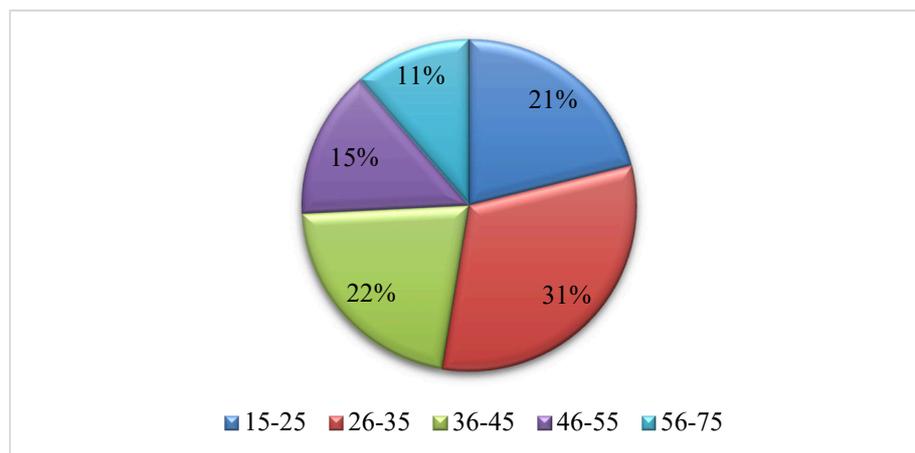
O Bloco 1 do questionário buscou identificar o perfil do respondente, sendo composto por 6 questões:

- Qual é a sua idade?
- Qual é o seu sexo?
- Qual é o seu grau de escolaridade? (Curso completo)
- Se você tem escolaridade em nível superior (graduação), qual é o curso?
- Qual a sua ocupação principal?
- Como você avalia seu conhecimento em contabilidade do setor público?

Nos subitens 4.2.1 a 4.2.6 são apresentados os resultados para cada uma das questões relacionadas ao perfil do respondente.

### **4.2.1 Idade**

A Questão 1 era do tipo aberta, e do mesmo modo como feito nas pesquisas de Cotrim (2012) e Hall (2001) buscou identificar a faixa etária dos respondentes. A distribuição observada é apresentada na Figura 4:

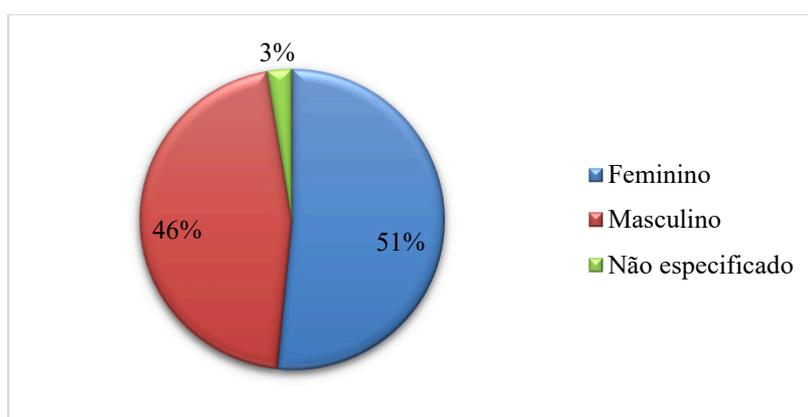


**Figura 4.** Distribuição dos respondentes por faixa etária

Os respondentes em sua maior parte, 31,45% possuem entre 26 e 35 anos. As faixas etárias de 15 a 25 anos e de 36 a 45 anos apresentaram representações semelhantes, sendo 21,13% e 21,62% respectivamente. Os que possuem entre 46 e 55 anos foram 14,50% dos respondentes e os que possuem 56 anos ou mais, ficaram agrupados por demonstrarem menor representatividade, sendo 11,30% do total.

#### 4.2.2 Sexo

A Questão 2 era do tipo dicotômica (masculino e feminino), e baseada nas pesquisas de Augustinho e Oliveira (2014); Cotrim (2012); Gallon et al. (2011); Miranda et al. (2008) e Hall (2001), buscou identificar o sexo dos respondentes. Os percentuais obtidos são apresentados na Figura 5:



**Figura 5.** Distribuição dos respondentes por sexo

A participação por sexo correspondeu a 51% de representantes do sexo feminino, 46% do sexo masculino e 3% que não se identificaram, números próximos aos encontrados nas pesquisas de Gallon et al. (2011) e Miranda et al. (2008).

### 4.2.3 Grau de escolaridade

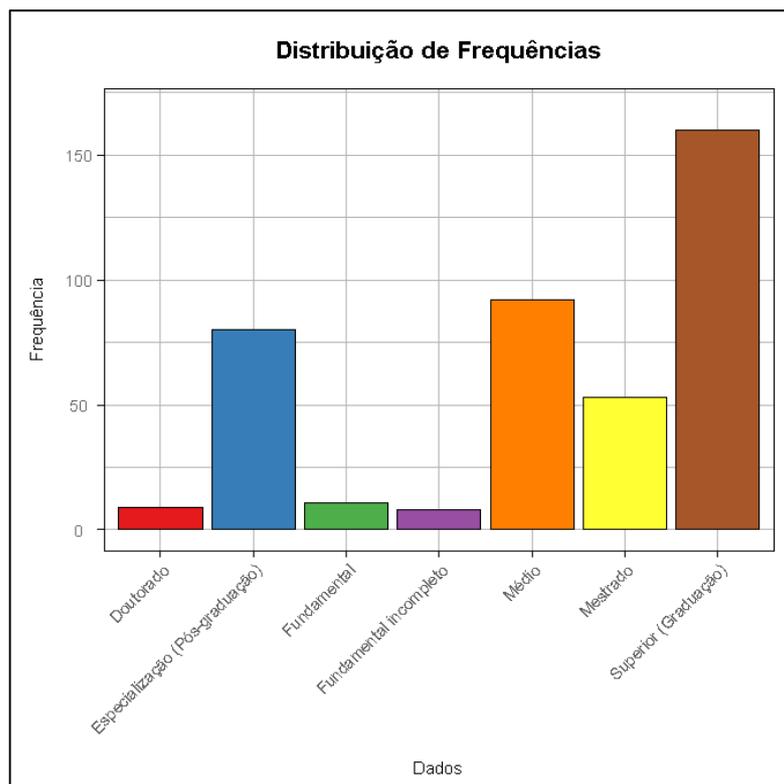
A Questão 3, buscou identificar o grau de escolaridade dos respondentes, solicitando que estes assinalassem a opção correspondente ao nível de escolaridade com curso completo que possuíam. Este mesmo questionamento foi realizado nas pesquisas de Augustinho e Oliveira (2014); Cotrim (2012); Miranda et al. (2008) e Hall (2001).

No escopo desta pesquisa, este questionamento possibilitou a relação do nível de escolaridade do respondente, com a legibilidade e a compreensibilidade das informações, uma vez que era esperado que pessoas com maior escolaridade demonstrassem maior compreensibilidade das informações (Jones & Shoemaker, 1994; Kinnersley & Fleischman, 2001; Yusuf & Jordan, 2017).

Os resultados obtidos são demonstrados na Tabela 8 e na Figura 6:

Tabela 8  
**Grau de escolaridade**

	Frequência	Freq. Rel.	Freq. Perc.	Freq. Acum.
Doutorado	9	0,021791768	2,179176755	2,179176755
Especialização (Pós-graduação)	80	0,1937046	19,37046005	21,5496368
Fundamental	11	0,026634383	2,663438257	24,21307506
Fundamental incompleto	8	0,01937046	1,937046005	26,15012107
Médio	92	0,222760291	22,27602906	48,42615012
Mestrado	53	0,128329298	12,83292978	61,2590799
Superior (Graduação)	160	0,387409201	38,7409201	100
Total	413			



**Figura 6.** Distribuição dos respondentes por grau de escolaridade

A maior parte dos respondentes 38,74%, possuem escolaridade em nível superior (graduação); 22,28% possuem escolaridade de nível médio, seguidos por 19,37% que possuem nível de especialização (pós-graduação) e 12,83% com mestrado. Os menores grupos estão nos que possuem escolaridade de nível fundamental 2,66%, seguidos pelos que possuem doutorado 2,18% e nível fundamental incompleto 1,94%.

Dessa forma, os respondentes em sua grande maioria 73,13% possuem escolaridade em nível igual ou acima do superior completo, em contrapartida aos 26,87% que possuem nível igual ou abaixo do médio, ou seja, os respondentes da pesquisa são compostos em sua maior representatividade por um público considerado especializado.

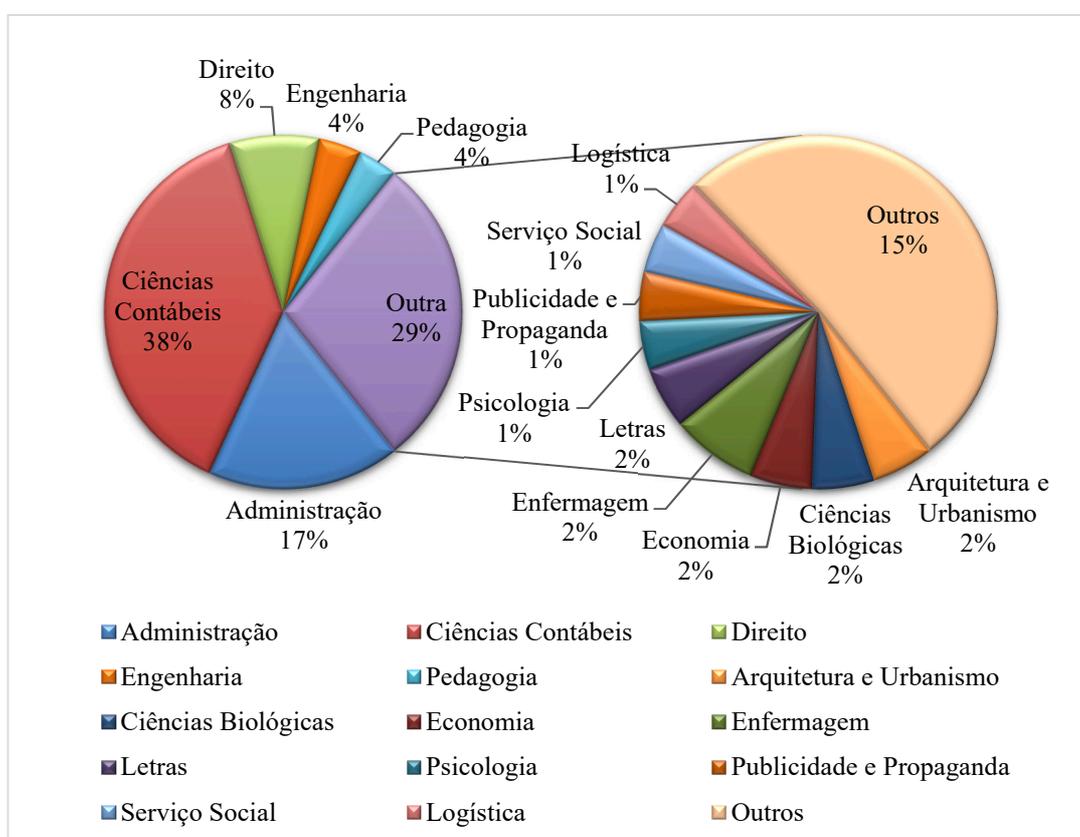
Do mesmo modo como na pesquisa realizada por Miranda et al. (2008), entretanto no caso desta pesquisa de modo não intencional, pode-se dizer que se trata de uma amostra não representativa da população brasileira, pois a maior parte dos respondentes não representam o cidadão comum, mas sim um estrato dos cidadãos mais esclarecidos e que possuem maior grau de escolaridade.

#### 4.2.4 Área de formação acadêmica

A Questão 4, do tipo aberta, buscou identificar nos respondentes que afirmaram possuir nível de escolaridade de graduação ou acima deste, qual a sua área de formação (graduação).

Questionamento semelhante a este foi realizado nas pesquisas de Cotrim (2012) e de Hall (2001), e sua inclusão no escopo desta pesquisa decorreu da relação esperada em que pessoas com graduação nas áreas de contabilidade, finanças e economia, pudessem compreender melhor as demonstrações financeiras.

Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 7:



**Figura 7.** Distribuição dos respondentes por área de formação acadêmica

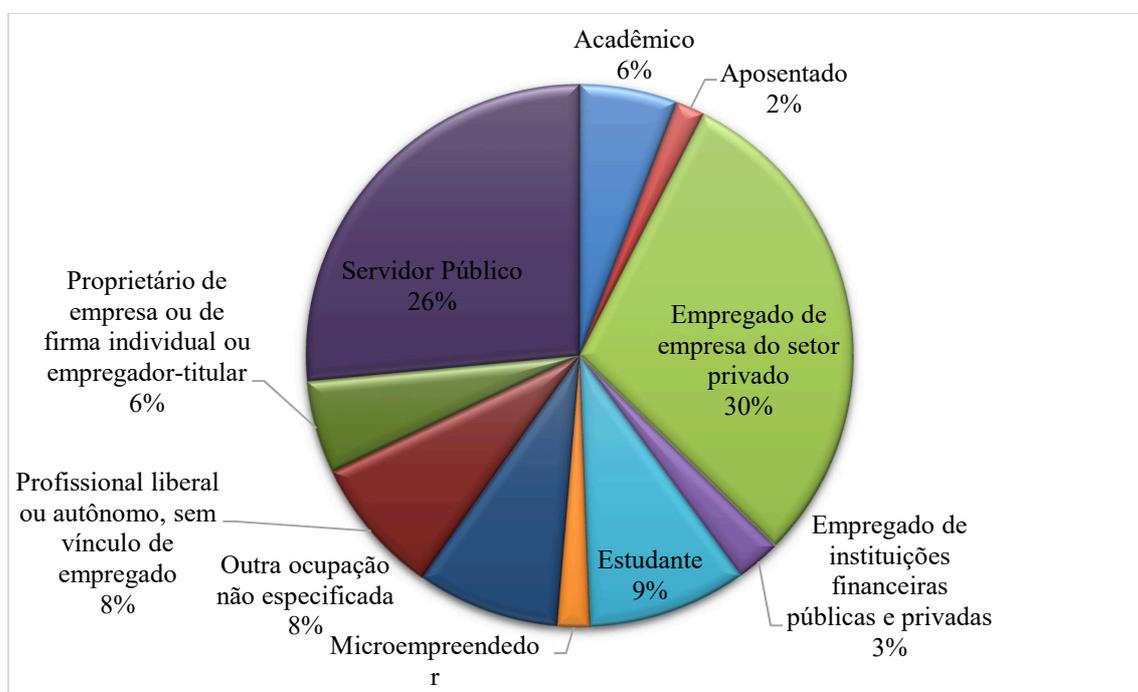
Três áreas de formação predominaram neste cenário: Ciências Contábeis representando 38%, Administração com 17%, seguida por Direito com 8%, que juntos totalizam 63%. Os outros 37% são representados por uma grande disseminação em cursos distintos: Engenharia (4%), Pedagogia (4%); Arquitetura e Urbanismo, Ciências Biológicas, Economia, Enfermagem e Letras com 2% de representantes em cada curso; Logística, Psicologia, Publicidade e Propaganda e Serviço Social com 1% de representatividade em cada.

Os outros 15% apresentaram de 1 a 3 respondentes por curso, não tendo grande representatividade, sendo agregados em um único grupo. Neste grande grupo aparecem áreas como Farmácia, Gestão Ambiental, Geografia, História, Matemática, Química, Nutrição, dentre outras diversas.

Cotrim (2012) encontrou resultado semelhante a este, sendo os respondentes de maior representatividade em sua pesquisa, os graduados em ciências contábeis (39%) e administração (23%).

#### 4.2.5 Ocupação

A Questão 5 teve por objetivo identificar quem eram os respondentes em sua ocupação profissional. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 8:



**Figura 8.** Distribuição dos respondentes por ocupação

As maiores representações obtidas foram de empregados de empresa do setor privado 30%, e de servidores públicos 26%. Os estudantes representam 9%, seguidos pelos profissionais liberais ou autônomos, sem vínculo de empregado (8%); acadêmicos (6%); proprietário de empresa ou firma individual (6%); empregados de instituições financeiras (3%); aposentados e microempreendedores (2% cada) e 8% que assinalaram outra ocupação não especificada.

#### 4.2.6 Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público

A Questão 6 buscou identificar a percepção que o usuário possuía do seu conhecimento em contabilidade do setor público. Do mesmo modo como feito na pesquisa de Miranda et al. (2008), buscou-se analisar se, pessoas com maior conhecimento em contabilidade do setor público, compreendem melhor as demonstrações financeiras deste setor.

Foram dadas cinco opções de resposta e os resultados obtidos são demonstrados na Tabela 9 e na Figura 9:

Tabela 9

#### Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público

	Frequência	Freq. Rel.	Freq. Perc.	Freq. Acum.
Bom	53	0,128953771	12,89537713	12,89537713
Excelente	5	0,01216545	1,216545012	14,11192214
Nenhum	66	0,160583942	16,05839416	30,1703163
Pouco	174	0,423357664	42,33576642	72,50608273
Razoável	113	0,274939173	27,49391727	100
Total	411			

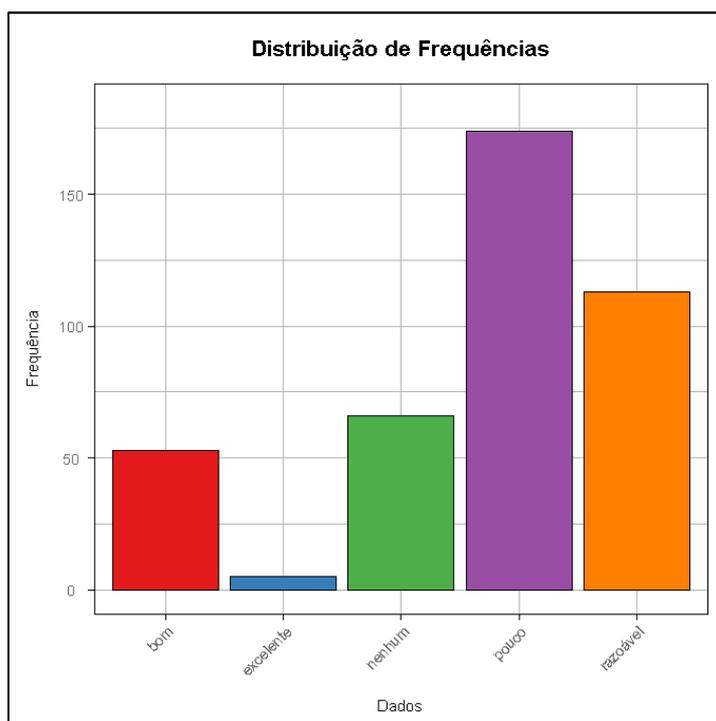


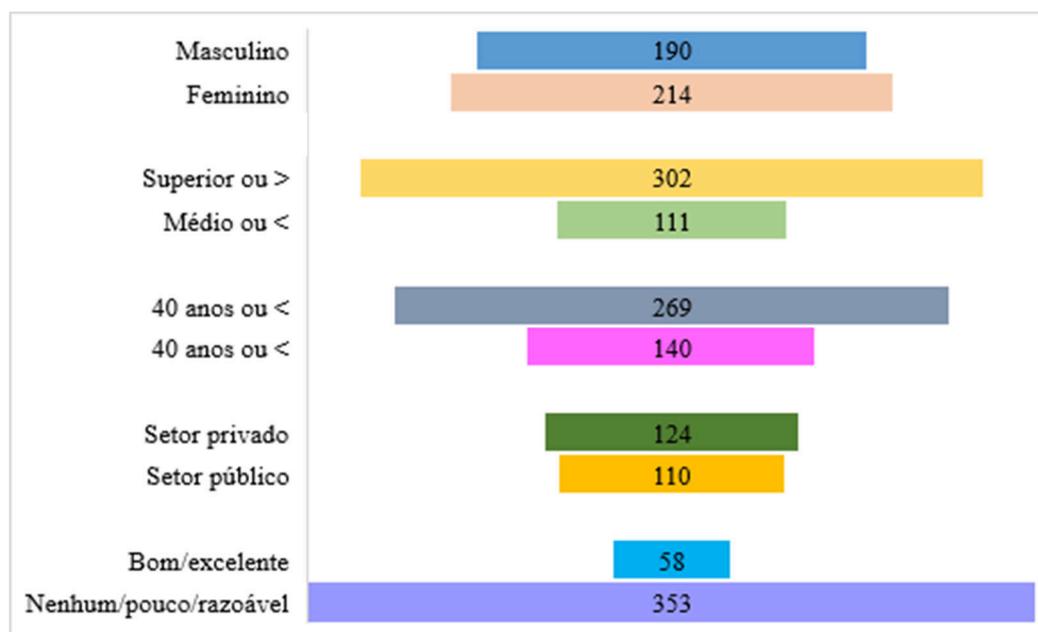
Figura 9. Auto avaliação do conhecimento em contabilidade do setor público

Os resultados obtidos demonstram que, segundo a percepção dos usuários, 14,11% possuem conhecimento bom ou excelente em contabilidade do setor público; 16,05% assumiram não possuir nenhum conhecimento e 69,83% disseram possuir

razoável ou pouco conhecimento desta área. Dos 415 respondentes, 4 não responderam a este questionamento. Na pesquisa de Miranda et al. (2008) este mesmo questionamento revelou que 60% dos respondentes se consideravam com baixo grau de conhecimento em contabilidade governamental.

#### 4.2.7 Quadro geral dos respondentes

Diante dos dados apresentados sobre o perfil do respondente é possível traçar um quadro geral dos respondentes da pesquisa, conforme demonstrado na Figura 10:



**Figura 10.** Quadro geral dos respondentes

Os respondentes em sua maioria são do sexo feminino, embora haja pouca diferença entre ambos os sexos. Grande parte possui escolaridade de nível superior ou acima deste e estão na faixa etária de 40 anos de idade ou menos. Referente as ocupações de maior destaque há certa proximidade entre os empregados do setor privado e os servidores públicos, sendo os dois grandes grupos representativos nesta questão. Quanto ao conhecimento em contabilidade do setor público, o quadro geral demonstra que 85,89% assumiram possuir nenhum, pouco ou razoável conhecimento.

Dessa forma, é possível afirmar que, embora a pesquisa não tenha atingido o perfil considerado como o de cidadãos comuns, pois a maioria da população brasileira não possui escolaridade de nível superior, esta conseguiu alcançar um percentual

significativo de pessoas que afirmam não ter conhecimento em contabilidade do setor público, o que possibilita atingir o objetivo da pesquisa.

Diante do exposto, o perfil geral dos respondentes é de cidadãos com nível de escolaridade especializado, mas que não possuem em sua maioria conhecimentos específicos sobre a contabilidade do setor público.

#### **4.3 Entendimento dos usuários quanto ao interesse e a usabilidade das demonstrações financeiras**

O Bloco 2 do questionário buscou verificar a percepção dos respondentes quanto ao interesse e a usabilidade das demonstrações financeiras, sendo composto por 5 questões:

- Com que frequência você procura informações sobre as contas públicas? (arrecadação e/ou gastos)
- Onde você já procurou ou procuraria informações sobre as contas públicas do seu município?
- Você já procurou e/ou utilizou as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades governamentais?
- Que tipo de informação você já procurou nas demonstrações financeiras do setor público? Ou caso fosse utilizar, que tipo de informação você procuraria nas demonstrações financeiras do setor público?
- Para que você usou estas informações? Ou para que você usaria estas informações?

Questões semelhantes às utilizadas neste bloco foram aplicadas por Augustinho e Oliveira (2014); Jordan, Ysuf, Mayer e Mahar (2016) e Hall (2011) em suas pesquisas. O objetivo destes questionamentos foi o de verificar o interesse, a usabilidade e a acessibilidade das informações por parte dos respondentes, uma vez que estes são fatores que podem ser associados à transparência e conseqüentemente à compreensibilidade das informações do setor público.

Foi permitido identificar assim, o canal utilizado na comunicação de informações (Dias & Nakagawa, 2012; Shannon, 1948; Shannon & Weaver, 1964); bem como às necessidades de informações por parte dos usuários, pois para ser compreensível, a informação deve ser apresentada de maneira que corresponda às necessidades dos usuários (CFC, 2016).

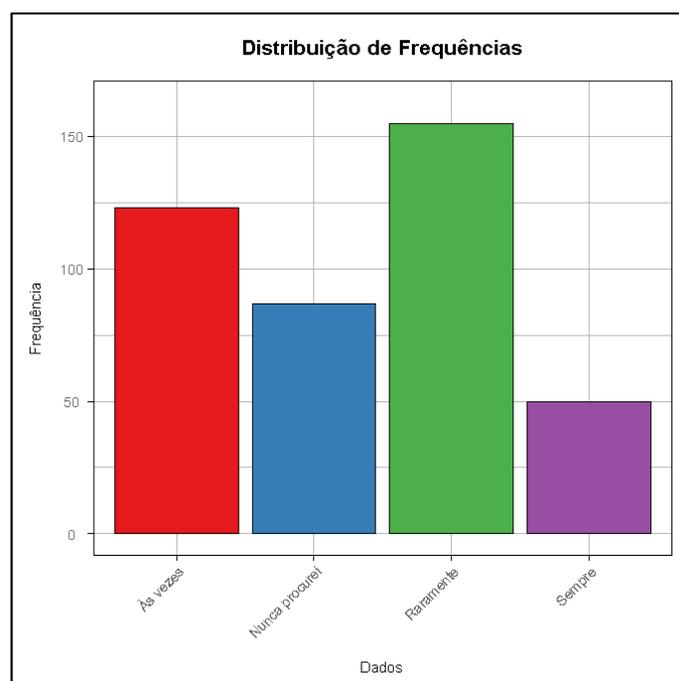
### 4.3.1 Frequência com que os usuários procuram informações sobre as contas públicas

A Questão 7 teve por objetivo verificar se os respondentes, como potenciais usuários das informações do setor público, já procuraram informações sobre as contas públicas, especificamente informações sobre arrecadação e/ou gastos. Havia quatro opções de respostas e os resultados obtidos estão demonstrados na Tabela 10 e na Figura 11:

Tabela 10

#### Frequência com que os respondentes procuram informações sobre as contas públicas

	Frequência	Freq. Rel.	Freq. Perc.	Freq. Acum.
Às vezes	123	0,296385542	29,63855422	29,63855422
Nunca procurei	87	0,209638554	20,96385542	50,60240964
Raramente	155	0,373493976	37,34939759	87,95180723
Sempre	50	0,120481928	12,04819277	100
Total	415			



**Figura 11.** Frequência na procura de informações sobre as contas públicas

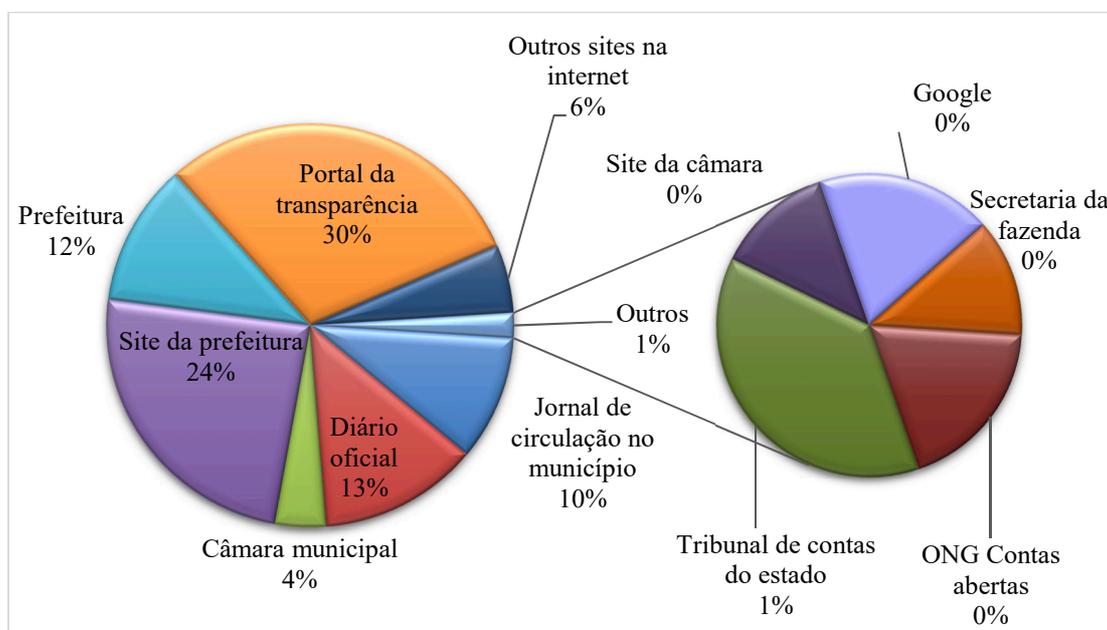
Nesta questão, 242 respondentes afirmaram que nunca procuraram ou procuram raramente informações sobre as contas públicas, equivalente a 58,31% em contrapartida aos 173 respondentes que afirmaram que procuram tais informações sempre ou às vezes, que equivalem a 41,69% do total.

Augustinho e Oliveira (2014) em questionamento semelhante verificaram em sua pesquisa que 60% dos respondentes nunca ou raramente haviam buscado informações sobre o dinheiro público.

#### 4.3.2 Meios de acesso às informações do setor público

A Questão 8 buscou verificar onde os respondentes já procuraram ou procurariam informações sobre as contas públicas do município em que residem. Foram dadas opções de respostas fechadas e deixado um campo em aberto para que pudessem colocar outros meios que não os das opções, nos quais já fizeram a busca por tais informações.

Nesta questão os respondentes podiam assinalar mais de uma opção de resposta e os resultados obtidos estão demonstrados na Figura 12:



**Figura 12.** Meios de acesso às informações do setor público

O meio mais utilizado para acessar as informações sobre as contas públicas, diante dos dados retornados, é o portal da transparência do município, sendo que 30% das respostas foram neste sentido. Em seguida o meio mais utilizado é o site da prefeitura, representando 20% e o diário oficial com 13%. Os respondentes ainda afirmaram que já procuraram ou procurariam informações na própria prefeitura (12%), em jornal de circulação no município (10%) ou ainda na câmara municipal (4%). A opção outros sites na internet, foi escolhida por 6% dos respondentes.

No campo aberto, os respondentes tinham a opção de especificar outros meios onde procuraram ou procurariam tais informações, onde foram obtidas as respostas: tribunal de contas do estado (6 respostas); ONG Contas Abertas e *Google* (3 respostas cada); *site* da câmara e secretaria da fazenda (2 respostas cada).

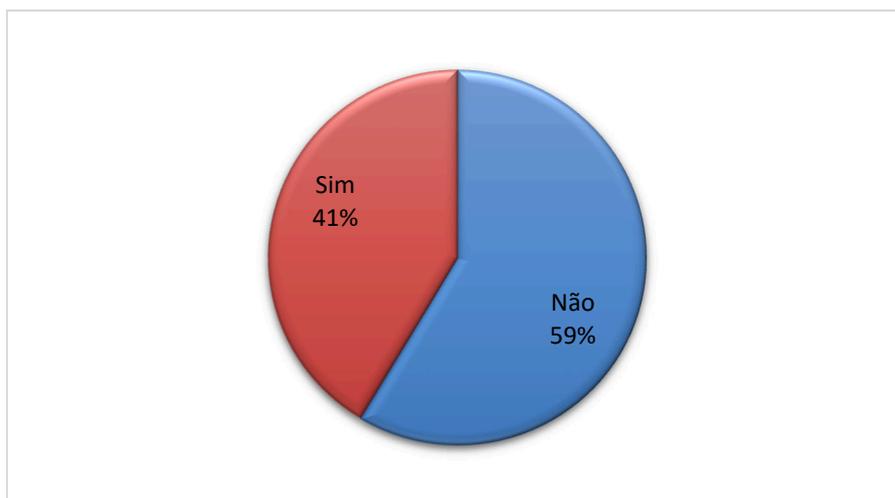
Assim, a partir deste grupo de respondentes e da lei de acesso a informação (2011), é possível indicar que o canal (Dias & Nakagawa, 2012; Shannon, 1948; Shannon & Weaver, 1964) utilizado para disponibilizar as informações do setor público, conforme regulamentação, é o mesmo no qual os usuários em sua maior parte buscam estas informações, sendo este, o portal da transparência.

Este é um fator importante, uma vez que o primeiro passo para se compreender as informações é saber onde procurá-las e ainda que estejam disponíveis neste canal de forma íntegra e tempestiva (CFC, 2016; Eppler, 2006; Lesca & Lesca, 1995).

#### ***4.3.3 Interesse e usabilidade das demonstrações financeiras do setor público***

Buscou-se avaliar o interesse e a usabilidade das demonstrações financeiras do setor público a partir das premissas estabelecidas na pesquisa de Jordan et al. (2016), em especial, quando afirmam que há uma lacuna de informação entre os cidadãos e seus governos, e que uma melhor compreensão dos desejos e das percepções sobre quais informações os cidadãos estariam mais interessados, é fundamental para o fechamento do hiato da informação entre usuários e provedores das informações financeiras do setor público.

Diante do exposto, a Questão 9, do tipo dicotômica (sim ou não) teve por objetivo identificar se os respondentes já procuraram e/ou utilizaram as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades do setor público e os resultados obtidos encontram-se na Figura 13:



**Figura 13.** Procura e/ou utilização das demonstrações financeiras do setor público

Do total de 413 respostas obtidas nesta questão, 171 afirmaram que já procuraram e/ou utilizaram as demonstrações financeiras do setor público e 242 respondentes afirmaram que nunca as procurou e/ou utilizou.

A escolha das opções “sim” ou “não” na questão 9 direcionava o respondente a outras 2 questões. Se a resposta fosse “sim” o respondente era direcionado para as questões:

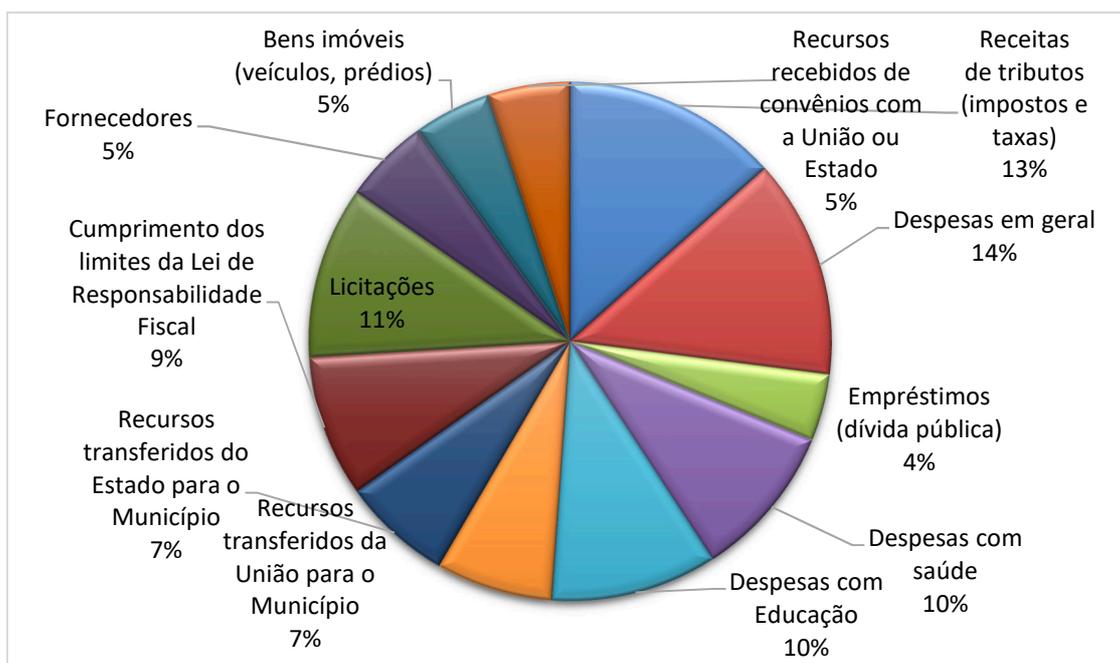
10. Que tipos de informação você já procurou nas demonstrações financeiras do setor público?
11. Para que você usou estas informações?

Caso o respondente assinalasse a opção “não” na questão de número 9, era direcionado para as seguintes questões:

12. Caso fosse utilizar, que tipo de informação você procuraria nas demonstrações financeiras do setor público?
13. Para que você usaria estas informações?

#### *4.3.3.1 Interesse nas informações das demonstrações financeiras do setor público*

Os resultados obtidos com relação aos respondentes que disseram já ter procurado e/ou utilizado das informações nas demonstrações financeiras do setor público estão demonstrados na Figura 14:



**Figura 14.** Informações procuradas nas demonstrações financeiras do setor público

Foram dadas aos respondentes, opções de respostas, bem como um campo onde pudessem especificar outras informações procuradas que não as especificadas. As informações mais procuradas são as que se referem às despesas em geral (14%) e receitas de tributos (impostos e taxas), com 13% de representatividade. As informações sobre licitações representam 11%; seguida pelas despesas com saúde educação (10%) e despesas com saúde (10%).

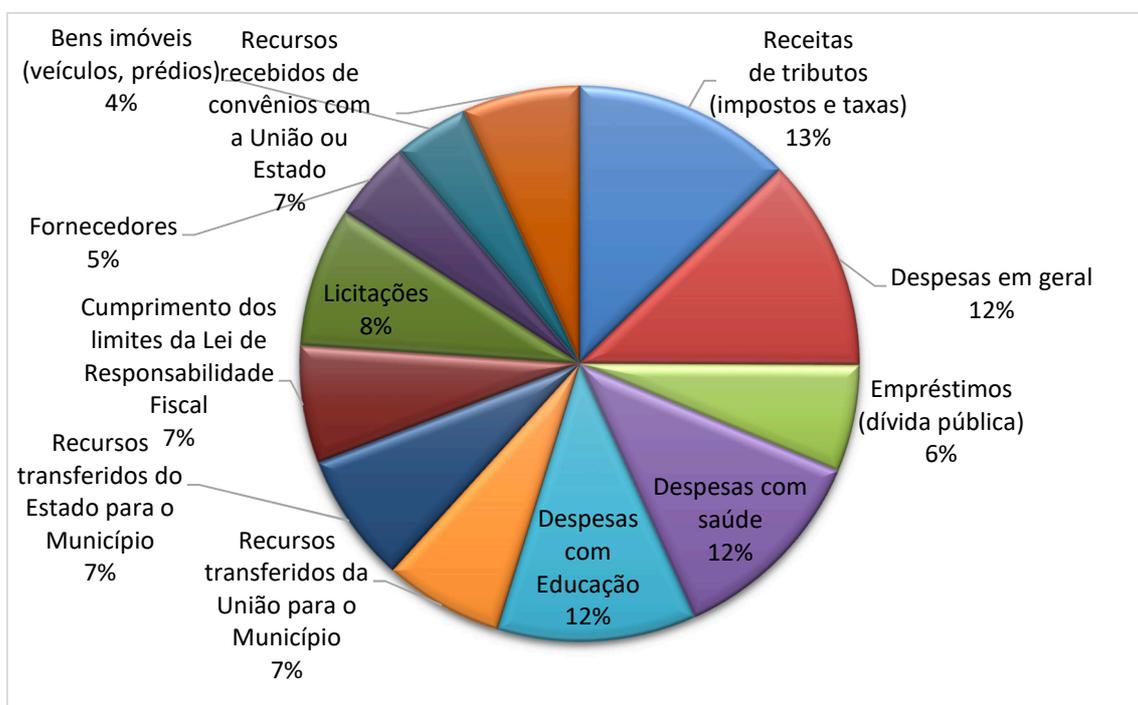
Estes resultados demonstram o interesse dos respondentes nas informações que tratam sobre as receitas do município e as despesas, em especial despesas com saúde e educação, dois grandes gargalos no nosso país. As informações sobre licitações também apresentaram grande representatividade.

Os respondentes também demonstraram ser interessados nas informações que certificam se os gestores cumprem com os limites impostos pela lei de responsabilidade fiscal (9%), bem como nos recursos repassados da união para os municípios e dos estados para os municípios (7% em ambos).

As informações sobre os fornecedores que o município possui; bens imóveis (veículos, prédios) e recursos recebidos de convênios entre a união ou estado com os municípios, aparecem com 5% de interesse entre os que já buscaram algum tipo de informação. Dentre as opções dadas, as informações menos procuradas são as que se referem aos empréstimos, ou seja, a dívida pública, que representou 4%.

No campo aberto para especificação de outras informações que os respondentes já buscaram, a mais citada foi sobre as despesas com folha de pagamento (cargos e salários). Os respondentes afirmaram ainda que já buscaram informações sobre as despesas com a merenda; pagamentos realizados às parcerias público privadas; situação do município perante os órgãos fiscalizadores (tribunal de contas) e recursos transferidos às instituições de previdência dos servidores municipais.

Aos usuários que afirmaram nunca ter procurado informações nas demonstrações financeiras do setor público, foi questionado que tipo de informação teriam interesse em procurar. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 15:



**Figura 15.** Informações de interesse nas demonstrações financeiras do setor público

Dentre as informações de potencial interesse dos respondentes, caso fossem utilizar as informações das demonstrações financeiras do setor público, o destaque está nas informações sobre as receitas de tributos (impostos e taxas) que representaram 13%. Seguidas pelas informações sobre despesas em geral, despesas com educação e despesas com saúde, representando 12% de potencial interesse em cada item.

Da mesma forma que os respondentes que já procuraram as informações mencionadas, os que procurariam em algum momento de interesse, demonstraram ter maior preocupação com as receitas e as despesas do município, em especial saúde e educação.

Neste esteio, 8% demonstraram ter potencial interesse nas informações sobre licitações. Informações sobre o cumprimento dos limites da lei de responsabilidade fiscal, recursos transferidos do estado para o município, recursos transferidos da união para o município e recursos recebidos de convênios com a união ou o estado apresentaram 7% de potencial interesse em cada categoria.

Diferente dos resultados obtidos dentre os respondentes que já procuraram informações nas demonstrações, aqui foi demonstrado maior interesse nas informações sobre os empréstimos (dívida pública) do município (6%) quando comparadas às informações sobre os fornecedores do município (5%) e os bens imóveis (veículos, prédios), com 4%.

No campo aberto para especificação de outras informações que potencialmente teriam interesse, foram respondidas: informações sobre o funcionalismo público (cargos e salários); investimentos do governo; comprovantes de pagamentos e aposentadorias.

Os resultados encontrados são condizentes com os achados da pesquisa de Jordan et al. (2016), onde demonstram que os cidadãos estão mais interessados em alguns tipos de informações do que outras, sendo estas especificamente as que tratam sobre as receitas e despesas do governo.

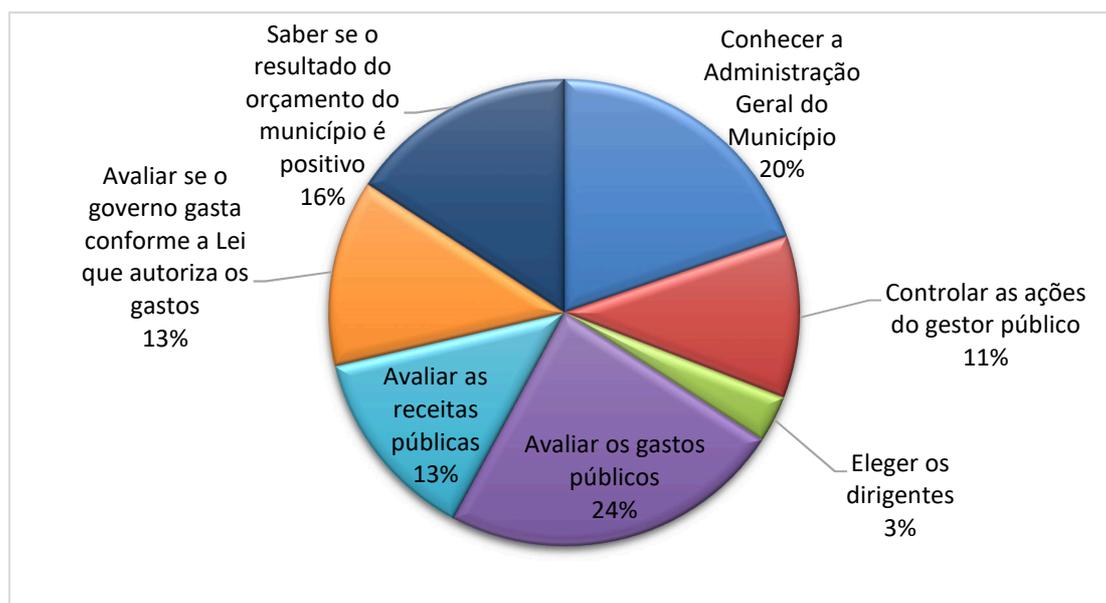
Desta forma, Jordan et al. (2016) afirmam ainda que a divulgação destas informações, em especial, de forma oportuna, relevante e contextualizada, visando auxiliar os cidadãos, podem aumentar a confiança destes no governo, bem como aumentar a sua percepção sobre o desempenho do governo.

Augustinho e Oliveira (2014) também identificaram em sua pesquisa que os respondentes percebem a utilidade da informação contábil, bem como possui interesse pelo seu conteúdo.

#### *4.3.3.2 Usabilidade das informações das demonstrações financeiras do setor público*

Dentre os respondentes que afirmaram na Questão 9 já ter procurado e/ou utilizado as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades governamentais, foi questionado para que estas informações foram utilizadas, sendo que dentre as opções apresentadas, o respondente poderia assinalar quantas opções desejasse, além de um campo aberto deixado ao final da questão para que pudessem colocar outros usos que tenham feito das informações, que não os citados nas opções.

Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 16:



**Figura 16.** Usabilidade das demonstrações financeiras do setor público

A maior parte dos respondentes afirmou ter procurado e/ou utilizado as informações do setor público para avaliar os gastos públicos (24%), seguidos pelos que afirmaram ter feito este uso com o objetivo de conhecer a administração geral do município (20%). O uso e/ou procura foi feito por 16% dos que afirmaram ter interesse em saber se o resultado do orçamento do município é positivo, seguidos por 13% dos respondentes que disseram fazer uso desta informação para avaliar se o governo gasta conforme a lei que autoriza os gastos e a avaliar as receitas públicas. Há ainda os que afirmaram utilizar estas informações para controlar as ações dos gestores públicos (11%) e os que as usam para eleger os dirigentes (3%).

No campo aberto para especificação de outros usos já realizados, alguns respondentes afirmaram que o fizeram para a realização de trabalhos acadêmicos (graduação, TCC e mestrado), outros afirmaram ser funcionários públicos e fazer uso destas informações no desempenho de suas funções; e ainda outros afirmaram ter feito uso para participar de licitações com o órgão público e realizar análise financeira da entidade.

Dentre os respondentes que afirmaram não ter procurado e/ou utilizado as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades governamentais, foi questionado para que usariam estas informações. Foram dadas as mesmas opções de respostas aos que afirmaram já ter feito a procura e/ou uso das informações, bem como deixado um campo em branco para especificação de outros usos que possivelmente fariam. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 17:



**Figura 17.** Usabilidade das demonstrações financeiras do setor público

Dos respondentes que afirmaram nunca ter procurado e/ou utilizado informações sobre as demonstrações financeiras do setor público, 21% afirmaram que fariam seu uso para avaliar os gastos públicos e o mesmo percentual (21%) disse que as utilizariam para conhecer a administração geral do município. Há ainda 14% que as utilizariam para avaliar se o governo gasta conforme a lei que autoriza os gastos; 13% que utilizaria para saber se o resultado do orçamento do município é positivo; 12% para avaliar as receitas públicas; 10% para controlar as ações do gestor público e 9% as utilizariam para eleger os dirigentes.

No campo aberto para outras especificações, foram deixadas respostas tais como: utilizar as informações para comparar os gastos com saúde e educação; administrar o município e ainda a afirmação de um respondente que disse que somente conseguiria utilizar tais informações se estas fossem bem claras.

Desta forma, fica evidente que a preocupação tanto dos que já procuraram e/ou utilizaram as informações financeiras do setor público, quanto os que procurariam e/ou usariam estas informações, é referente à avaliação dos gastos públicos, bem como conhecer a administração geral do município. Resultados condizentes mais uma vez com os achados da pesquisa de Augustinho e Oliveira (2014) e Jordan et al. (2016).

#### **4.4 Entendimento dos usuários sobre a compreensibilidade das demonstrações financeiras**

O Bloco 3 do questionário foi composto por 13 questões. Nele, foram apresentados aos respondentes, partes das demonstrações financeiras do setor público, visando proporcionar-lhes um contato direto com a informação como ocorre na realidade. Foram apresentados o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e as notas explicativas, e solicitado que respondessem se conseguiam ou não evidenciar os questionamentos com base nas demonstrações apresentadas.

Diante do fato de que os relatórios financeiros do setor público têm por finalidade evidenciar o desempenho dos órgãos públicos (Augustinho & Oliveira, 2014); fornecendo informações aos seus usuários para tomada de decisão e responsabilização (Clark, 2010; CFC, 2016); tendo de satisfazer uma gama complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais (CFC, 2016; GASB, 1987; IPSAS, 2010), e ainda que, a qualidade da informação está relacionada com determinadas características da informação (Eppler, 2006) e depende das diferentes percepções e necessidades dos usuários (Parker et al., 2006), buscou-se verificar neste bloco de questões o entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade destas informações, sendo os resultados posteriormente relacionados às características deste grupo de respondentes.

##### ***4.4.1 Compreensibilidade do balanço orçamentário***

As questões 14 a 17 tiveram por objetivo analisar a compreensibilidade do balanço orçamentário. Para tanto, foram utilizadas partes do balanço orçamentário do município de São Paulo/SP e feito alguns questionamentos acerca da informação apresentada.

A compreensibilidade do balanço orçamentário já havia sido analisada na pesquisa de Augustinho e Oliveira (2014), concluindo os autores, dentro do seu grupo pesquisado, que os cidadãos não compreendem as informações comunicadas por esta demonstração.

Na Questão 14 foi selecionada a parte das receitas e questionado aos respondentes se ao observarem o balanço orçamentário, eles percebiam que as receitas arrecadadas eram menores do que as receitas que foram inicialmente previstas.

O balanço orçamentário trazia na coluna “Previsão Inicial” de receitas e na “Previsão Atualizada” o valor de R\$ 46.194.126.551,00 e, na coluna “Receitas Realizadas” o valor de R\$ 46.131.677.376,72. Na coluna “Saldo” havia a informação de que este era composto pela receita realizada menos a previsão atualizada, sendo no montante negativo de R\$ 62.449.174,28.

Aos respondentes que compreendessem as informações sobre a receita, era de se esperar que respondem “sim”, pois as receitas arrecadadas foram de fato menores do que as receitas inicialmente previstas.

Os resultados obtidos desse questionamento, são demonstrados na Figura 18:



**Figura 18.** Compreensibilidade das receitas arrecadadas *versus* receitas previstas

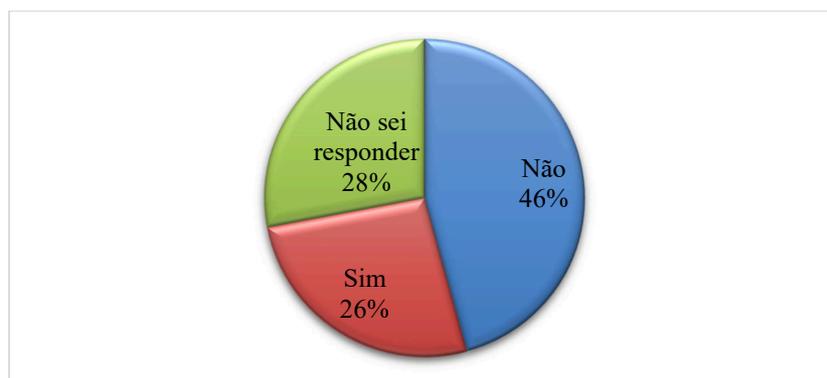
Houve 413 respostas a este questionamento, sendo que 220 dos respondentes selecionaram “sim”, significando que com base nos dados apresentados percebiam que as receitas arrecadadas foram menores do que as previstas. Em contrapartida 105 respondentes disseram que “não” e 88 que “não sabiam responder”. Dessa forma, 53% dos respondentes demonstram compreender as informações sobre as receitas arrecadadas *versus* as receitas previstas.

Para a Questão 15 foi utilizada a parte que trata das despesas no balanço orçamentário e questionado aos respondentes se ao observarem o balanço orçamentário, eles percebiam que o município realizou mais despesas do que foram previstas.

O balanço orçamentário na parte das despesas é composto por seis colunas. Para responder ao questionamento dado, deveriam ser comparados os valores das colunas “Dotação Inicial” que corresponde às dotações inicialmente disponíveis para a realização de despesas e a coluna “Despesas Empenhadas”, pois segundo a Lei n. 4.320 (1964) artigo 35 “pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”.

Diante da tabela disponibilizada aos respondentes é possível verificar que o município de São Paulo/SP teve com relação às despesas correntes, R\$ 44.244.313.916,00 de dotação inicial e R\$ 44.409.509.112,21 de despesas empenhadas.

Dessa forma a resposta esperada ao questionamento era de que “sim”, pois o município realizou mais despesas do que foram previstas. As respostas obtidas são demonstradas na Figura 19:

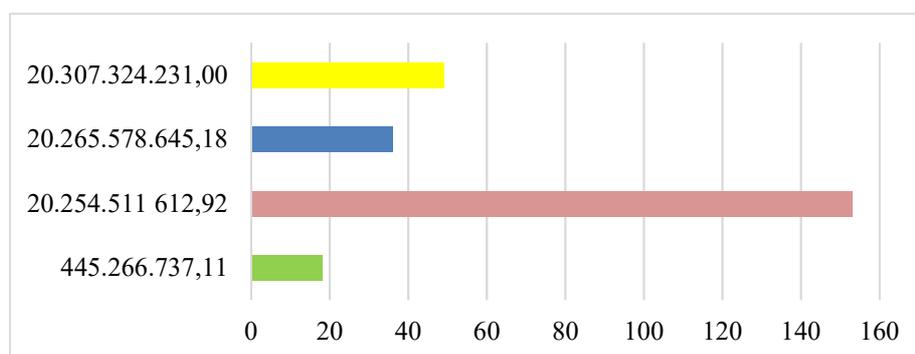


**Figura 19.** Compreensibilidade das despesas realizadas *versus* despesas previstas

Esta questão obteve 411 respostas, das quais 188 foram no sentido de que o município “não” realizou mais despesas do que foram previstas. Em contrapartida 108 respondentes afirmaram que o município realizou “sim” mais despesas do que as previstas e 115 disseram não saber responder. Dessa forma, 46% dos respondentes demonstraram não compreender as informações referentes às despesas realizadas *versus* as despesas previstas.

A Questão 16, do tipo aberta, teve como objetivo verificar se os que responderam corretamente à Questão 15, sabiam exatamente a quais valores se referiam o termo “despesas realizadas”. Para tanto questionou-se: quanto o município realizou de despesas com folha de pagamento?

As respostas obtidas são demonstradas na Figura 20:



**Figura 20.** Despesas realizadas com folha de pagamento

Não havia no balanço disponibilizado o termo “folha de pagamento”, mas sim “pessoal e encargos sociais”, que é o jargão técnico para classificação das despesas com essa finalidade.

A resposta adequada seria R\$ 20.307.324.231,00 que corresponde às despesas empenhadas com pessoal e encargos sociais. Entretanto das 256 respostas obtidas neste questionamento, somente 49 foram corretas. A grande maioria (153 respondentes) preencheram o valor de R\$ 20.254.511.612,92 que corresponde às despesas pagas com folha de pagamento, 36 respondentes afirmaram ser as despesas realizadas o valor de R\$ 20.265.578.645,18, entretanto este corresponde às despesas liquidadas e ainda 18 responderam o valor R\$ 445.266.737,11 que corresponde à informação saldo da dotação.

Os resultados encontrados com este questionamento demonstram que a utilização de termos técnicos quando se elabora o balanço orçamentário pode levar a interpretações equivocadas por parte dos usuários que muitas vezes não conhecem as siglas e nomenclaturas do setor contábil, por exemplo a diferença entre os termos despesas empenhadas, liquidadas e pagas.

Infere-se, entretanto, que a interpretação inadequada por parte dos respondentes quando relacionada à teoria da comunicação é um problema aqui de ordem técnica, semântica e pragmática (Dias & Nakagawa, 2012; 2001; Shannon & Weaver, 1964), pois há uma discrepância entre os símbolos, a interpretação e a eficácia na transmissão da mensagem, especificamente, no valor correto à que se refere o termo “despesas realizadas”, ou seja, não se atribui o mesmo significado entre o preparador da demonstração financeira (contador) e o seu destinatário (cidadão).

Outro fator que pode ser extraído dos resultados da questão 16, diz respeito à qualidade da informação, no que se refere à distorção da informação por parte do usuário que a recebe. Isto pode ser justificado pelo uso de termos específicos e jargões da contabilidade como “despesas empenhadas”, que podem não pertencer ao vocabulário dos respondentes. Este tipo de problema, poderia ser evitado, por exemplo com uso de um glossário (Eppler, 2006; Lesca & Lesca, 1995).

Pode-se dizer ainda que, dentre os quatro problemas que resultam de qualidade da informação (Eppler, 2006), três podem aqui ser identificados, sendo eles: sobrecarga de informação, pois o balanço orçamentário possui várias colunas com diferentes valores, levando o usuário a não conseguir identificar a informação certa; julgamento

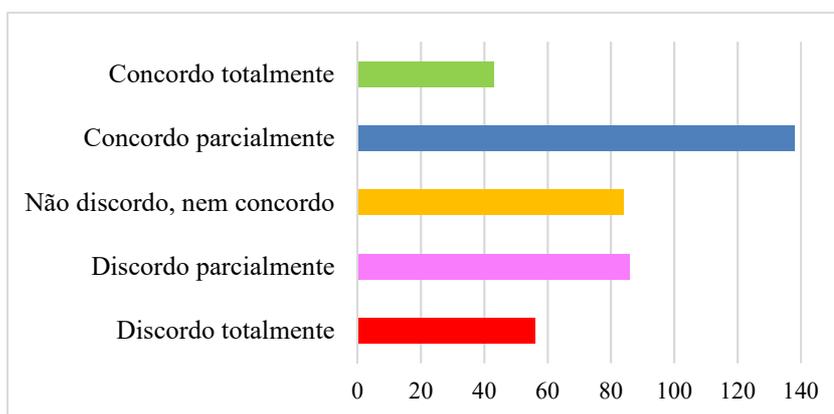
errôneo, não sendo possível ao usuário avaliar a informação, levando este a interpretação errada da informação, conforme visto a partir das respostas deste questionamento.

No exemplo utilizado 80,86% dos usuários realizaram uma interpretação inadequada sobre os gastos realizados com folha de pagamento no município de São Paulo/SP, o que equivale a uma diferença de valores no montante de R\$ 52.812.618,08 quando se comparam os valores de despesas empenhadas com despesas liquidadas. Isto se torna um entrave quando se trata de o cidadão desempenhar o seu papel de controle social.

Neste sentido, talvez o mais adequado seria apresentar tal informação de forma simplificada apenas com as colunas despesa prevista e/ou autorizada e despesa realizada, por exemplo, o que permitiria ao cidadão sem conhecimento em contabilidade do setor público evidenciar de forma clara as despesas que estão sendo realizadas em seu município.

A Questão 17 buscou verificar o a compreensibilidade do balanço orçamentário, questionando aos respondentes se estes consideravam o balanço orçamentário compreensível.

Foram dadas cinco opções de respostas, e os dados resultantes estão demonstrados na Figura 21:



**Figura 21.** Entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade do balanço orçamentário

Este questionamento obteve 407 respostas, sendo que 13,76% afirmaram discordar totalmente que o balanço orçamentário seja compreensível. Discordaram parcialmente 21,13% e 20,64% não souberam discordar, nem concordar sobre a compreensibilidade deste balanço. A assertiva “concordo parcialmente” teve 33,91% de

respostas e “concordo totalmente” 10,57%. Desta forma, os respondentes que optaram por concordar ou discordar, em sua maioria afirmam ser o balanço orçamentário compreensível, sendo 44,47% dos respondentes.

Há que se ressaltar, porém, que apesar de 44,48% afirmarem compreender o balanço orçamentário, a maioria respondeu erroneamente o questionamento sobre as despesas realizadas, levantando assim um ponto de discussão sobre até onde os usuários de fato compreendem as informações que julgaram serem compreensíveis.

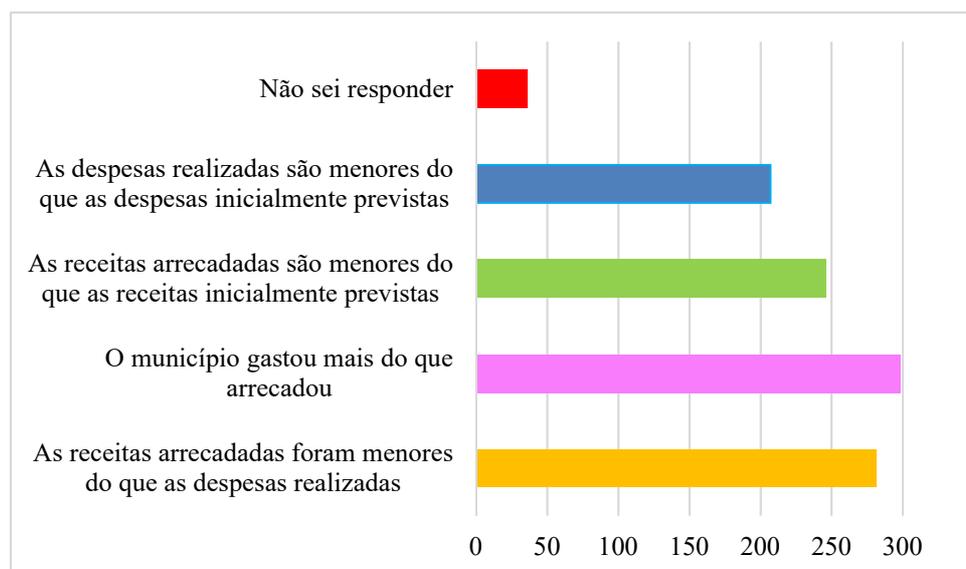
Para a Questão 18 foi elaborado um gráfico, demonstrando de forma simplificada as receitas e despesas previstas e realizadas, bem como o saldo orçamentário do exercício. Foram feitos questionamentos idênticos aos das Questões 14 e 15, entretanto com base no gráfico apresentado e não mais no balanço orçamentário.

O objetivo era identificar se a utilização do gráfico e das informações disponibilizadas de forma simplificada auxiliariam os respondentes a identificar os questionamentos (CFC, 2016; Dubay, 2004; *Language Claro*, 2007; *Plainlanguage*, 2011; SEC, 1998).

A partir do gráfico as opções dadas aos respondentes eram:

- As receitas arrecadadas foram menores do que as despesas realizadas
- O município gastou mais do que arrecadou
- As receitas arrecadadas são menores do que as receitas inicialmente previstas
- As despesas realizadas são menores do que as despesas inicialmente previstas
- Não sei responder.

O respondente poderia assinalar mais de uma opção e os resultados alcançados estão demonstrados na Figura 22:



**Figura 22.** Compreensibilidade do balanço orçamentário

Nesta questão o número dos que não souberam responder foi relativamente menor, se comparado às anteriores, sendo estes apenas 36 do total de respondentes.

A afirmativa “as receitas arrecadadas são menores do que as receitas inicialmente previstas” remetiam ao questionado na Questão 14, onde 220 respondentes haviam afirmado que “sim”. Aqui, com a utilização do gráfico, 246 respondentes afirmaram perceber esta informação.

A afirmativa “as despesas realizadas são menores do que as despesas inicialmente previstas”, tinha como opção correta a resposta “não”, pois para a elaboração do gráfico foi considerado o total geral das despesas no exercício. Dessa forma, 207 respondentes assinalaram corretamente esta opção de resposta.

A afirmação que dizia: “as receitas arrecadadas foram menores do que as despesas realizadas”, foi escolhida por 281 respondentes e a afirmativa “o município gastou mais do que arrecadou” por 298 respondentes.

É possível perceber com estes resultados que a utilização do gráfico e de informações simplificadas podem aumentar a compreensão sobre as informações. Isto é evidenciado tanto no baixo nível de respondentes que afirmaram não saber responder, bem como na comparação das respostas dadas nas questões 14 e 15 com os resultados obtidos nesta questão, que foi significativamente maior, apoiando a literatura sobre o tema (CFC, 2016; Dubay, 2004; *Language Claro*, 2007; *Plainlanguage*, 2011; SEC, 1998).

#### 4.4.2 Compreensibilidade do balanço patrimonial

As questões 19 e 20 remetiam ao balanço patrimonial. Foi selecionada parte do balanço patrimonial do município de São Paulo/SP, especificamente o “ativo circulante” e o “passivo circulante”, buscando evidenciar a compreensibilidade desta demonstração por parte dos respondentes.

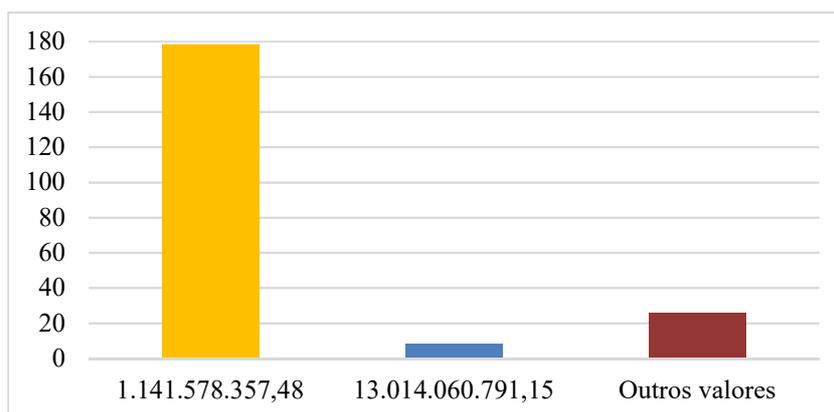
A questão 19 perguntava se, ao observar o balanço patrimonial, o respondente conseguia saber o total de dívidas com fornecedores que o município tinha a pagar no exercício da demonstração (exercício atual) e, caso este respondesse de forma afirmativa, questionava-se qual o valor, a fim de verificar se o respondente tinha certeza do que estava afirmando. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 23:



**Figura 23.** Identificação das dívidas com fornecedores do município

Do total de 412 respostas obtidas neste questionamento, 222 afirmaram saber o total das dívidas com fornecedores que o município tinha a pagar, 76 disseram que não conseguiam saber o total das dívidas e 114 que não sabiam responder.

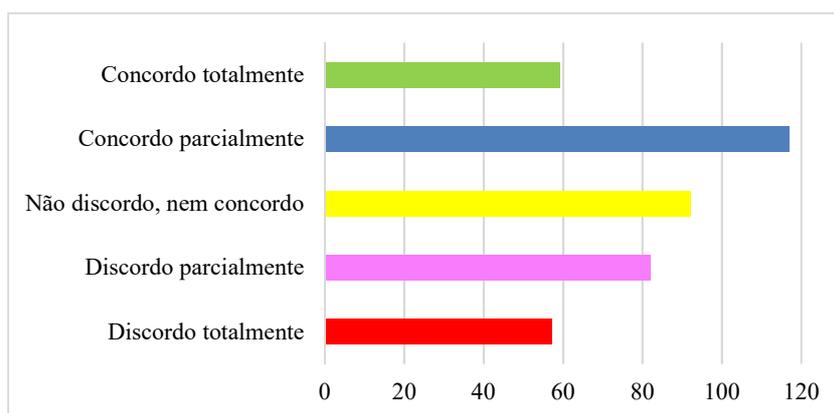
Aos respondentes que afirmaram saber o total das dívidas com fornecedores, havia um campo aberto abaixo da questão para que este colocasse qual era este valor. Dos 222 que tinham afirmado conseguir saber, 212 preencheram o campo aberto. Os valores obtidos são demonstrados na Figura 24:



**Figura 24.** Montante da dívida com fornecedores do município

Houve 178 respostas corretas, ou seja, o valor de R\$ 1.141.578.357,48. Alguns respondentes (3,77%) disseram o valor de R\$ 13.014.060.791,16, que se referia ao total do Passivo Circulante e 12,26% responderam outros valores, os mais diversos possíveis.

Na questão 20 foi perguntado se os respondentes consideravam o balanço patrimonial compreensível e, os dados obtidos são demonstrados na Figura 25:



**Figura 25.** Entendimento dos usuários sobre a compreensibilidade do balanço patrimonial

Este questionamento obteve 407 respostas, das quais 14,00% foram no sentido de discordar totalmente da compreensibilidade do balanço patrimonial e 20,15% em discordar parcialmente. Os respondentes que não souberam concordar, nem discordar representaram 22,60%, os que concordavam parcialmente com a compreensibilidade do balanço patrimonial 28,75% e os que concordaram totalmente 14,50%. Dessa forma, é possível verificar que os respondentes em sua maior parte (43,25%) têm a percepção de que o balanço patrimonial é compreensível.

#### 4.4.3 Compreensibilidade do balanço financeiro

As questões 21 e 22 tiveram como objetivo verificar a compreensibilidade do balanço financeiro, a partir do entendimento dos respondentes. Foi selecionada parte do balanço financeiro do município de São Paulo/SP e questionado se, com base no balanço apresentado, o respondente conseguia identificar quanto o município recebeu de transferências federais no exercício atual.

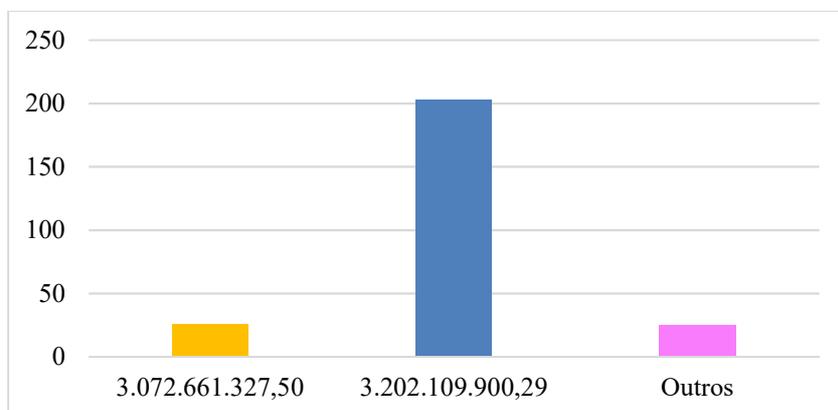
A fim de verificar a exatidão da informação, foi deixado um campo aberto, para que os respondentes que afirmaram conseguir identificar o valor dessas transferências, o transcrevessem neste campo. Os dados obtidos a partir da questão 21 são demonstrados na Figura 26:



**Figura 26.** Identificação das transferências federais recebidas pelo município

Foram obtidas 410 respostas a este questionamento, sendo que 263 respondentes afirmaram conseguir identificar o total das transferências federais que o município recebeu, 61 responderam não conseguir identificar e 86 não souberam responder.

Das 263 respostas afirmativas, 254 preencheram o campo em aberto com o valor referente às transferências. Os dados colocados são demonstrados na Figura 27:



**Figura 27.** Montante das transferências federais recebidas pelo município

O balanço financeiro é composto por dois grandes blocos: de um lado são demonstrados os ingressos de recursos e de outro os dispêndios. O questionamento feito referia-se ao total dos recebimentos de transferências federais, informação que se encontrava do lado dos ingressos de recursos no balanço financeiro.

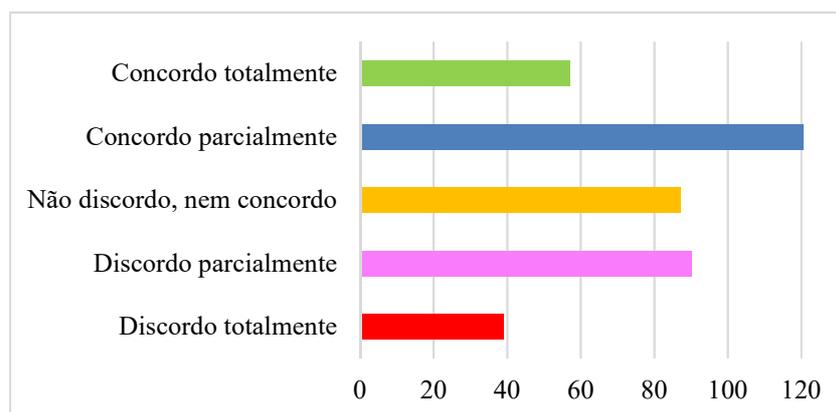
O valor correto era R\$ 3.202.109.900,29 e foi o preenchido por 203 respondentes. Em contrapartida 26 respondentes preencheram o valor referente aos dispêndios com transferências federais que corresponde a R\$ 3.072.661,50 e 26 respondentes colocaram outros valores que não o correto. Dessa forma 77,19% dos que responderam conseguiram identificar o valor dos recebimentos com transferências federais, de fato sabem onde encontrar este valor.

Neste questionamento houve um percentual de acertos bem maior, quando comparado à identificação das despesas com folha de pagamento no balanço orçamentário. Este fato pode ser decorrente do termo “transferências federais” ser mais próximo do vocabulário dos respondentes do que o termo “despesas empenhadas”, por exemplo, e ainda por ter esta informação explicitada de forma clara, no balanço financeiro, o que não ocorreu no questionamento feito a partir do balanço orçamentário.

O mesmo fato foi identificado no questionamento sobre o montante da dívida com fornecedores no balanço patrimonial, no qual 83,96% dos que responderam ao questionamento, o fizeram da forma correta.

Dessa forma, apoia-se a literatura no sentido de que, para promover uma melhor compreensão da informação é necessário que esta, seja fornecida em um contexto que permita a sua adequada interpretação, mesmo que seja um pedaço de informação isolada, e ainda que esteja dentro do contexto e conhecimento prévio dos usuários (Eppler, 2006; Parker et al., 2006).

A Questão 22 perguntava se os respondentes consideravam o balanço financeiro compreensível e os dados obtidos são demonstrados na Figura 28:



**Figura 28.** Entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade do balanço financeiro

Este questionamento obteve o retorno de 405 respondentes, dentre os quais 14,07% concordam ser o balanço financeiro totalmente compreensível; 32,59% disseram concordar parcialmente e 21,48% não concordaram, nem discordaram. Em contrapartida 22,22% afirmaram discordar parcialmente da compreensibilidade do balanço financeiro e 9,63% discordaram totalmente. Dessa forma, 46,66% dos respondentes entendem ser o balanço financeiro compreensível.

#### ***4.4.4 Comparativo entre a compreensibilidade e os balanços do setor público***

Dentre os que afirmaram concordar totalmente com a compreensibilidade, o balanço patrimonial foi o que obteve o maior percentual nesta afirmativa, com 14,50%, seguido pelo balanço financeiro com 14,07% e o balanço orçamentário com 10,57% dos respondentes concordando totalmente com a sua compreensibilidade.

Os respondentes que afirmaram concordar parcialmente tiveram maior participação na avaliação do balanço orçamentário, representando 33,91%, seguidos por 32,59% desta afirmativa no balanço financeiro e 28,75% no balanço patrimonial.

A maior parte dos que não souberam discordar, nem concordar a respeito da compreensibilidade dos balanços está no balanço patrimonial, representando 22,60% dos resultados deste, acompanhado pelo balanço financeiro com 21,48% e do balanço orçamentário com 20,64%.

Dentre os que discordam parcialmente da compreensibilidade, o maior percentual foi evidenciado no balanço financeiro 22,22%, seguido pelo balanço orçamentário com 21,13% e por último o balanço patrimonial com 20,15%.

Por fim, dentre os que discordam serem os balanços totalmente compreensíveis 14,50% foi encontrado no balanço patrimonial, 13,76% no balanço orçamentário e 9,63% no balanço financeiro.

Comparando-se os que concordam totalmente e concordam parcialmente com os que discordam parcialmente e discordam totalmente, é possível verificar que o balanço financeiro foi o que obteve maior percentual dos que concordam ser sua informação compreensível, ou seja, com relação a este balanço 46,66% dos respondentes afirmaram concordar total ou parcialmente que suas informações são compreensíveis.

Do mesmo modo, o balanço financeiro foi o que apresentou menor percentual entre os que discordaram total ou parcialmente da sua compreensibilidade, que foram 31,85% dos respondentes, embora não tenha sido o balanço com menor nível de indecisão, pois 21,48% não souberam concordar ou discordar.

O balanço orçamentário, a partir da percepção dos respondentes é o segundo mais compreensível, sendo que 44,48% dos respondentes afirmaram concordar total ou parcialmente com a compreensibilidade de suas informações. Em contrapartida os que discordam desta compreensibilidade foi o maior percentual dentre os três balanços, alcançando 34,89% dos respondentes. Os respondentes que não souberam concordar ou discordar foram 20,64%, sendo o menor percentual encontrado nesta categoria, dentre os três balanços.

O balanço patrimonial, dentre os percentuais encontrados, pode ser considerado o menos compreensível a partir da percepção dos respondentes desta pesquisa, sendo que 43,25% o consideraram como total ou parcialmente compreensível. Cabe ressaltar aqui que, embora este balanço tenha apresentado menor compreensibilidade de forma geral, quando o critério concordo totalmente é observado individualmente, este é o balanço que apresentou o maior percentual nesta observação. Dentre os que não souberam concordar ou discordar, este balanço apresentou 22,60% de respostas e os que discordaram total ou parcialmente da sua compreensão foram 34,65% dos respondentes.

O fato de o balanço patrimonial ter apresentado o maior percentual dos que concordaram totalmente com sua compreensibilidade pode estar relacionado às características dos respondentes, que em sua maior representatividade possuem graduação em ciências contábeis, independentemente do conhecimento em contabilidade do setor público, uma vez que o balanço patrimonial é o único dos

balanços que são comuns à contabilidade tanto do setor privado, quanto do setor público.

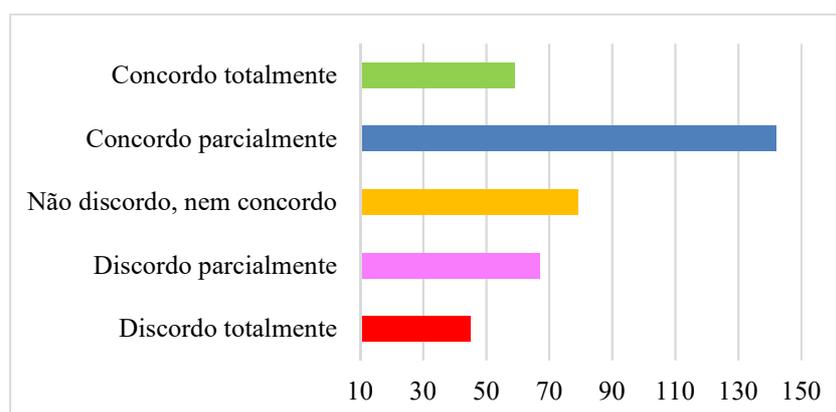
#### 4.5 Compreensibilidade das notas explicativas

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras, e por entender serem estas um meio de facilitar a interpretação das demonstrações financeiras, foram inseridas no questionário partes destas, a fim de verificar se, a partir do entendimento dos respondentes, estas poderiam auxiliar na compreensão das informações financeiras do setor público.

A primeira nota explicativa estava na Questão 23. Esta nota foi retirada das demonstrações financeiras do município de Manaus/AM, o que demonstrou ter menor transparência no *ranking* da transparência utilizado para a escolha das demonstrações.

Trata-se de uma nota explicativa ao balanço orçamentário, que vem apresentada originalmente por meio de tabela, demonstrando as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Aos respondentes foram feitos três questionamentos, e todos deveriam ter uma resposta. As opções de respostas foram escalonadas de discordo totalmente a concordo totalmente.

O primeiro questionamento foi acerca da compreensibilidade da nota explicativa, e os resultados obtidos são demonstrados na Figura 29:

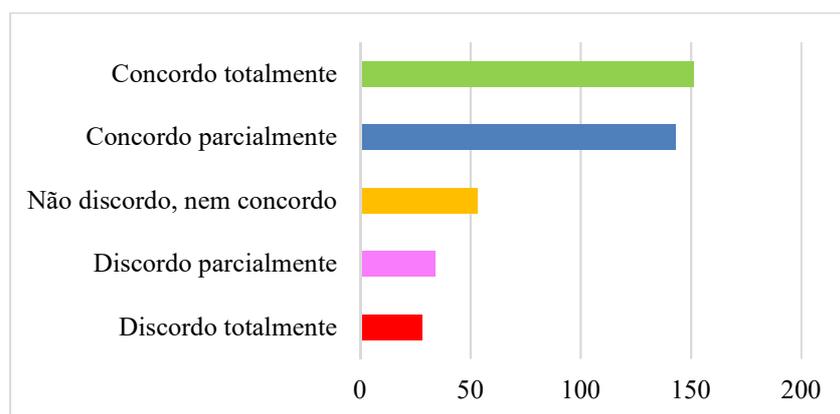


**Figura 29.** Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário do município de Manaus/AM

Foram obtidas 392 respostas a este questionamento, sendo que 51,28% dos respondentes afirmaram considerar a nota explicativa total ou parcialmente compreensível, destes 36,22% concordaram parcialmente e 15,05% concordaram totalmente. Do total dos respondentes 20,15% não discordaram, nem concordaram acerca do questionamento e 28,57% discordaram total ou parcialmente da

compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário, sendo que 11,48% discordaram totalmente e 17,09% discordaram parcialmente.

O segundo questionamento realizado teve por objetivo verificar se o respondente conseguia identificar a relação da nota explicativa com a demonstração à qual ela se refere, ou seja, o balanço orçamentário. Foi perguntado se os respondentes achavam que esta informação seria útil para saber se o município gastou mais do que arrecadou. Os dados obtidos são demonstrados na Figura 30:



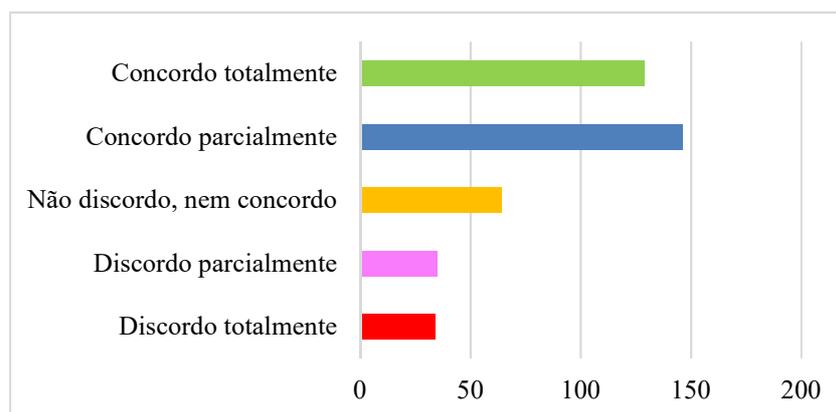
**Figura 30.** Utilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário de Manaus/AM

Esta questão obteve 409 respostas, das quais 71,88% foram no sentido de concordar total ou parcialmente sobre a utilidade da informação para saber se o município gastou mais do que arrecadou, o que demonstra que um número considerável de respondentes conseguiu verificar a utilidade desta nota explicativa ao balanço orçamentário.

Em contrapartida 15,16% discordaram total ou parcialmente sobre a utilidade da informação em auxiliar no sentido de verificar se o município gastou mais do que arrecadou e 12,96% dos respondentes foram neutros, não concordando, nem discordando do questionamento.

O último questionamento acerca desta nota explicativa foi sobre o uso da tabela, perguntando aos respondentes se estes consideravam que o uso da tabela os ajudavam a compreender melhor as informações.

Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 31:

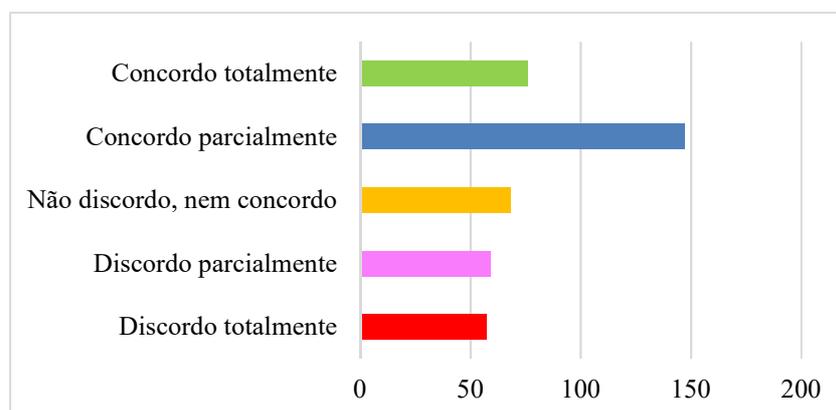


**Figura 31.** Utilidade do uso da tabela na compreensão das informações

Das 408 respostas obtidas neste questionamento 67,40% foi no sentido de concordar total ou parcialmente de que o uso da tabela auxilia na compreensão das informações. Em oposição 16,91% responderam discordar total ou parcialmente deste questionamento e 15,69% não souberam opinar.

A Questão 24 apresenta uma nota explicativa ao balanço patrimonial, retirada das demonstrações financeiras do município de São Paulo/SP, tratando sobre a conta “outros créditos a receber e valores a curto prazo”.

O primeiro questionamento realizado foi acerca da compreensibilidade da informação apresentada, perguntando aos respondentes se estes consideravam tal informação compreensível. Os dados obtidos são demonstrados na Figura 32:

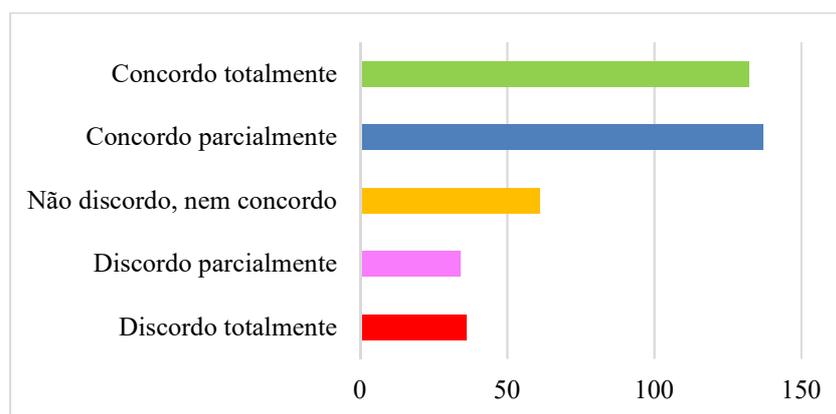


**Figura 32.** Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço patrimonial do município de São Paulo/SP

Do total de 407 respondentes, 18,67% concordaram totalmente que a informação era compreensível, sendo que 36,12% concordaram parcialmente e 16,71% não concordaram, nem discordaram. Em contrapartida 28,50% disseram discordar total ou parcialmente da compreensão desta informação, sendo que 14,00% discordaram totalmente e 14,50% discordaram parcialmente.

O segundo questionamento teve o objetivo de atestar se, na opinião dos respondentes desta pesquisa, a compreensibilidade das informações pode ser aprimorada por meio da comparabilidade das informações (CFC, 2016; CODIM, 2016).

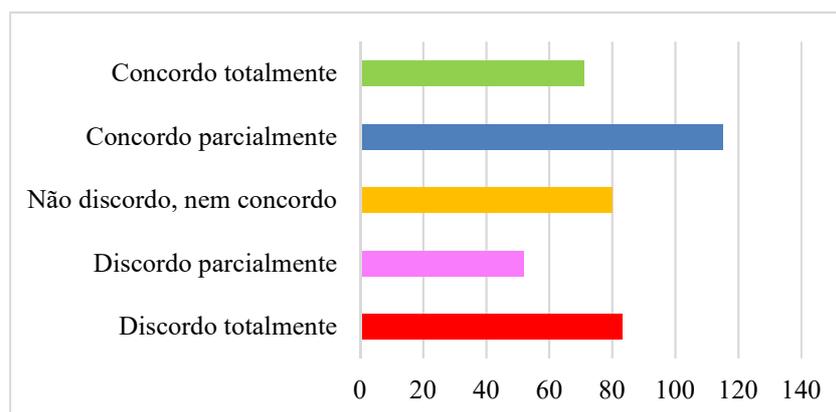
A fim de verificar o entendimento dos respondentes acerca deste tema, foi questionado aos respondentes se estes consideravam que a apresentação das informações podendo-se comparar os valores dos anos de 2015 e 2016 aumentavam a sua compreensão. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 33:



**Figura 33.** Comparabilidade aumenta a compreensão

Foram obtidas 400 respostas a este questionamento. Destas 67,25% foram no sentido de concordar total ou parcialmente de que a comparabilidade aumenta a compreensão. Em oposição, 70 respondentes afirmaram discordar total ou parcialmente disto, sendo 9,00% os que discordaram totalmente e 8,50% os que discordaram parcialmente. Não discordaram, nem concordaram 15,25% dos respondentes.

Como as informações apresentadas nesta nota explicativa eram referentes aos créditos a receber e valores a curto prazo, foi questionado aos respondentes se a partir das informações apresentadas eles conseguiam saber os valores que o município tinha a receber nos próximos 12 meses, com a finalidade de se verificar se eles conseguiam entender o assunto à que se referia à nota explicativa. As informações obtidas são demonstradas na Figura 34:



**Figura 34.** Utilidade da nota explicativa ao balanço patrimonial de São Paulo/SP

Do total de 401 respostas a este questionamento, 33,67% discordam total ou parcialmente que a informação da nota explicativa seja útil para saber os valores que o município tem a receber nos próximos 12 meses, e 19,95% não souberam concordar ou discordar com este questionamento, o que significa que mais de 50% dos respondentes não conseguiram compreender sobre qual assunto a nota explicativa se referia. Em contrapartida 46,38% afirmaram concordar total ou parcialmente que a informação apresentada é útil para informar sobre o tema a que se refere.

#### 4.6 Compreensibilidade e legibilidade das notas explicativas

Partindo do pressuposto de que a legibilidade é uma medida objetiva da facilidade de compreensão de textos escritos (Barnett & Leoffler, 1979; Smith & Smith, 1971) sendo um pré-requisito para a compreensão (Jones 1997); assumindo que são conceitos diferentes e que as fórmulas de legibilidade não medem a compreensão de uma passagem narrativa (Smith & Taffler, 1992), mas que podem auxiliar na definição da facilidade com que um texto pode ser lido e compreendido (Fakhfakh, 2014; Peleias, 2017), as questões 25 e 26 tiveram como objetivo verificar a relação entre a compreensibilidade e a legibilidade das notas explicativas;

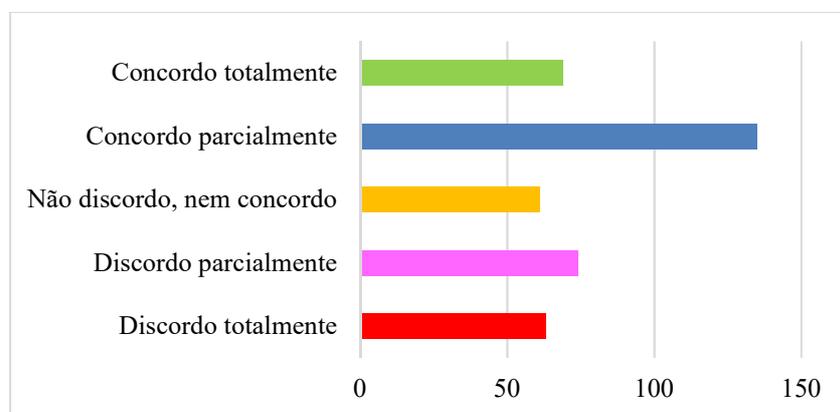
Desse modo, foi utilizada na Questão 25 notas explicativas retiradas do balanço orçamentário do município de São Paulo/SP, e utilizados o índice de *Flesch* para medir a legibilidade, da mesma forma como feito nas pesquisas de Barnett e Leoffler (1979); Jones e Shoemaker (1994); Kinnersley e Fleischman (2001); Li (2008); Marsh e Montondon (2005); Peleias (2017) e Smith e Taffler, (1992).

Foi realizado o teste de *Flesch* nestas notas explicativas e o índice resultante foi de 41, ou seja, trata-se de um texto difícil e que exige um nível de instrução de ensino médio ou nível superior para que possa ser entendido (Martins et al., 1996).

As pesquisas de Clark et al. (2010); Kinnersley e Fleischman (2001) e Yusuf e Jordan (2017), também identificaram índices de legibilidade difíceis de ler ao analisarem os relatórios do setor público.

Com base nestas notas explicativas foram realizados alguns questionamentos aos respondentes, a fim de verificar a compreensibilidade destas, bem como a relação com os elementos que facilitam a compreensibilidade e os atributos da qualidade da informação.

O primeiro questionamento foi no sentido de verificar se a partir do entendimento dos respondentes a informação era compreensível. Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 35:



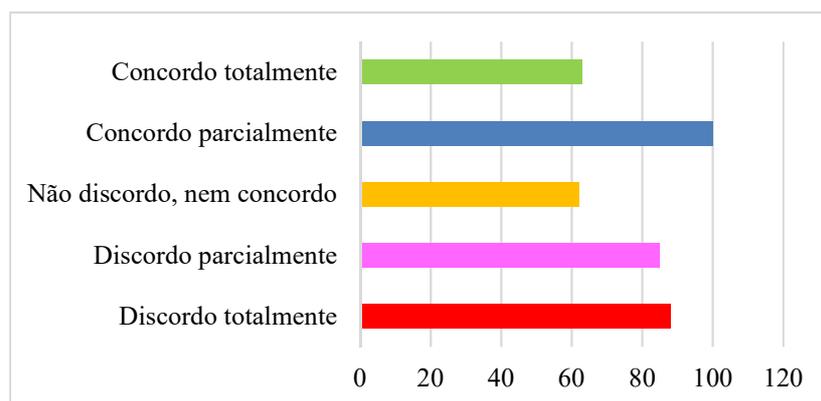
**Figura 35.** Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário (menor legibilidade)

Foram obtidas 402 respostas, sendo que 50,75% foram no sentido de concordar total ou parcialmente com a compreensibilidade da informação. Os que discordaram total ou parcialmente somaram 34,08% enquanto os que não souberam concordar ou discordar foram 15,17%.

O segundo questionamento buscou verificar segundo o entendimento do respondente se a linguagem utilizada nas notas explicativas era clara e acessível ao usuário.

Este questionamento e o próximo, possuem relação com a utilização de elementos que facilitam a legibilidade, tais como utilização de palavras e frases curtas, simples e familiares e sem o uso de jargão (Dubay, 2004; Mendes & Forster, 2002; Language Claro, 2007; Plainlanguage, 2011; SEC, 1998).

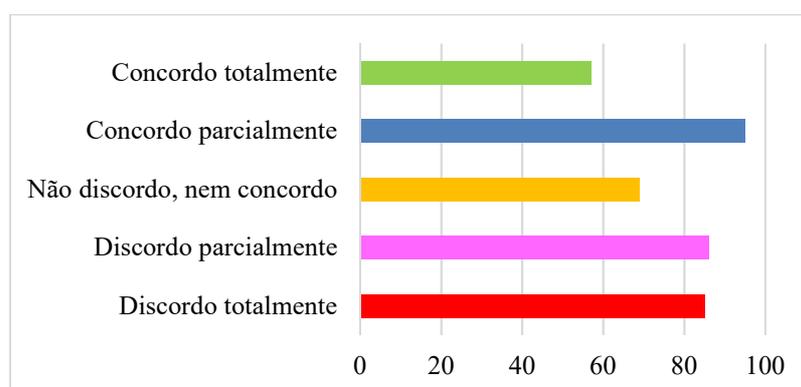
Os resultados são demonstrados na Figura 36:



**Figura 36.** Linguagem clara e acessível (menor legibilidade)

Dos 398 respondentes a este questionamento, 43,47% discordaram total ou parcialmente ser a escrita utilizada clara e acessível ao usuário e 15,58% não discordaram, nem concordaram. Em contrapartida 40,95% afirmaram concordar total ou parcialmente ser a escrita utilizada adequada ao usuário.

O terceiro questionamento sobre as notas explicativas ao balanço orçamentário, teve por objetivo verificar se sob a percepção dos respondentes a escrita utilizada possuía estilo simplificado. Os dados obtidos são demonstrados na Figura 37:



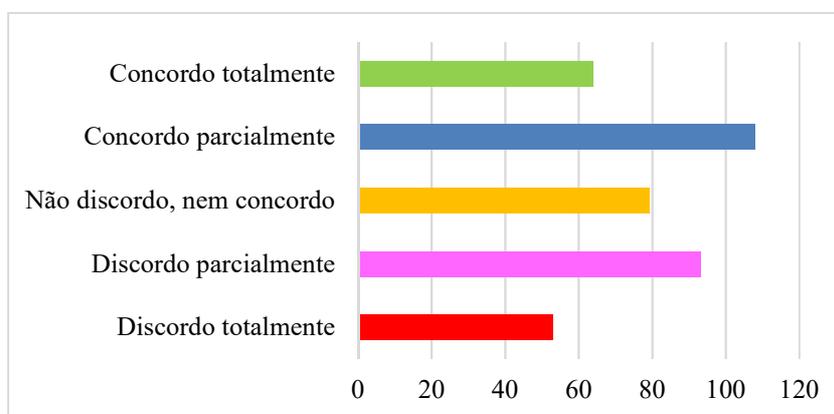
**Figura 37.** Escrita em estilo simplificado (menor legibilidade)

O percentual dos que não discordaram, nem concordaram foi maior neste questionamento, representando 17,60% das 392 respostas obtidas. A maior parte dos respondentes (43,62%) disseram discordar total ou parcialmente que a escrita utilizada tenha estilo simplificado, enquanto 38,78% concordaram total ou parcialmente com o questionamento.

Assim, é possível indicar que a nota explicativa com menor legibilidade, também deixa de fazer uso, a partir da percepção dos respondentes, dos elementos que facilitam a leitura simples, não sendo a informação clara, acessível e escrita em estilo

simplificado (Dubay, 2004; Mendes & Forster, 2002; Language Claro, 2007; Plainlanguage, 2011; SEC, 1998).

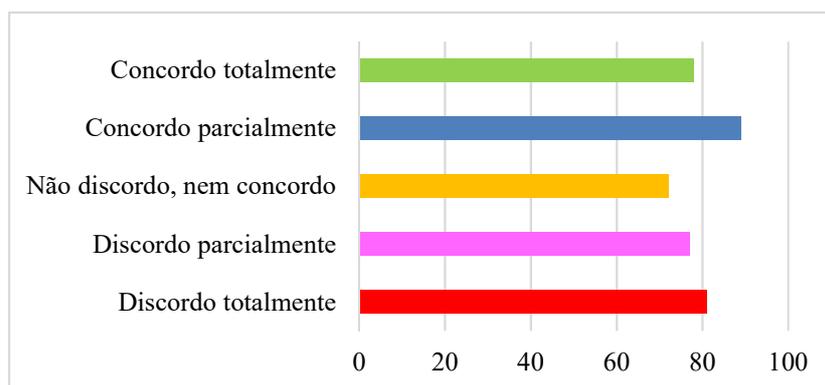
O questionamento posterior teve por objetivo analisar a percepção dos respondentes acerca de um dos atributos da qualidade da informação, que trata da quantidade de informação. Segundo Eppler (2006) para a quantidade de informação ser considerada adequada, deve possuir nem muita, nem pouca informação. Dessa forma, foi questionado aos respondentes se eles consideravam que a quantidade de informação utilizada nas notas explicativas era adequada (nem muito, nem pouco). Os dados obtidos são demonstrados na Figura 38:



**Figura 38.** Quantidade de informação (menor legibilidade)

A maior parte dos respondentes (43,32%) afirmaram considerar que a quantidade de informação apresentada era adequada (nem muito, nem pouco), sendo que o percentual dos que não discordaram, nem concordaram com a afirmativa foi de 19,90%. Em contrapartida 13,35% discordaram totalmente, enquanto 23,43% discordaram parcialmente.

Por fim, o último questionamento sobre estas notas explicativas, é decorrente de outro atributo da qualidade da informação, que é não possuir elementos desnecessários. Neste sentido, foi questionado aos respondentes se estes consideravam que a informação apresentada ia direto ao ponto, não possuindo elementos desnecessários. Os dados obtidos são demonstrados na Figura 39:

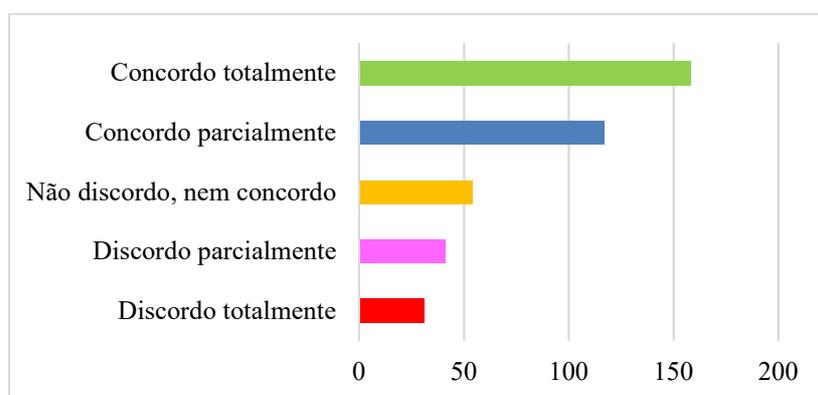


**Figura 39.** Informação vai direto ao ponto (menor legibilidade)

A maior parte dos respondentes (42,07%) concordaram total ou parcialmente que a informação apresentada nas notas explicativas não possuía elementos desnecessários, indo direto ao ponto. Em oposição 39,80% discordaram total ou parcialmente com o questionamento, enquanto que 18,14% não discordaram, nem concordaram.

Para a Questão 26, foi utilizado o mesmo texto das notas explicativas da questão anterior, entretanto o texto foi reescrito buscando-se atingir um índice de legibilidade que fosse considerado fácil de ler, sem, entretanto, mudar a substância do texto apresentado ao respondente. Dessa forma a nota explicativa utilizada na Questão 26 teve um índice de *Flesch* de 70, considerado como fácil, sendo passível de leitura por respondentes que tivessem o nível de instrução a partir da 5ª série do Ensino Fundamental (Martins et al., 1996).

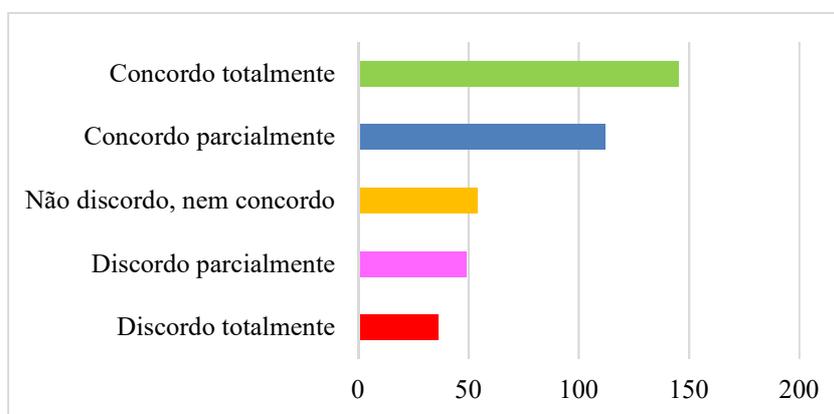
Os mesmos questionamentos feitos anteriormente foram repetidos na Questão 26 e os dados obtidos são demonstrados nas Figuras a seguir. Sobre o questionamento acerca da compreensibilidade da informação, a Figura 40, apresenta os resultados:



**Figura 40.** Compreensibilidade da nota explicativa ao balanço orçamentário (maior legibilidade)

Do total de 401 respostas obtidas para este questionamento, parte considerável (68,58%) afirmou ser compreensível a informação apresentada, sendo este número 17,83% maior do que os respondentes que consideravam o mesmo sobre a informação apresentada anteriormente com índice de legibilidade menor. Em contrapartida, ainda houve 17,96% de respondentes que consideraram ser a informação total ou parcialmente incompreensível e 13,47% que não discordaram ou concordaram.

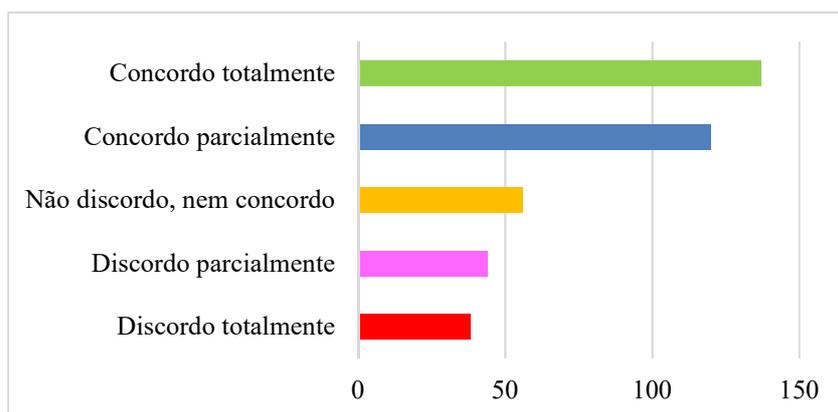
Após os respondentes foram questionados novamente se consideravam a linguagem utilizada clara e acessível ao usuário. Os dados obtidos são demonstrados na Figura 41:



**Figura 41.** Linguagem clara e acessível (maior legibilidade)

Novamente os resultados obtidos foram significativamente maiores no sentido de concordar total ou parcialmente com o questionamento quando comparado à Questão 25. Dos 396 respondentes, 64,90% consideraram que a informação utilizada nesta nota explicativa possuía linguagem clara e acessível ao usuário. Em oposição 21,46% disseram discordar total ou parcialmente do questionamento e 13,64% não discordaram, nem concordaram. O percentual dos que discordaram total ou parcialmente deste questionamento, foi 22,01% menor do que os respondentes que haviam discordado no questionamento anterior.

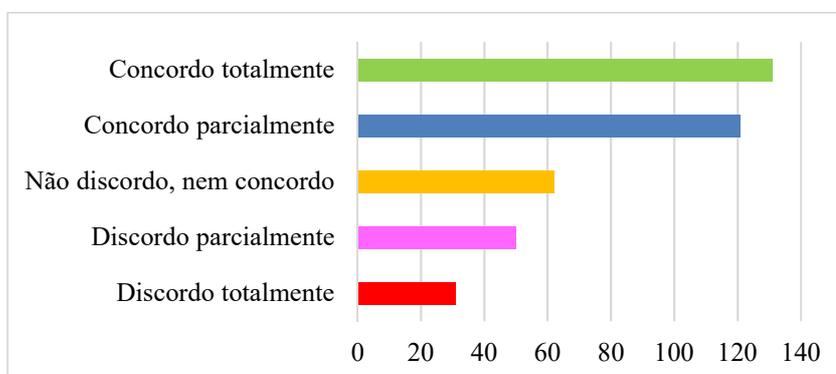
Quando questionados sobre a escrita deste segundo “modelo” de nota explicativa ser em estilo simplificado, foram obtidas 395 respostas, que são demonstradas na Figura 42:



**Figura 42.** Escrita em estilo simplificado (maior legibilidade)

A maior parte dos respondentes (65,06%) concordaram total ou parcialmente que a nota explicativa com índice de legibilidade maior possui escrita com estilo simplificado, sendo este percentual 26,28% superior ao das respostas dadas no mesmo sentido na questão anterior. O percentual dos que discordaram total ou parcialmente foi de 20,76%, sendo 22,86% menor do que as respostas dadas no mesmo sentido anteriormente. Por fim, os que não discordaram, nem concordaram representam 14,18%, percentual também abaixo do que o anteriormente considerado (17,60%).

Sobre a quantidade de informação apresentada ser adequada (nem muito, nem pouca), os resultados obtidos são demonstrados na Figura 43:

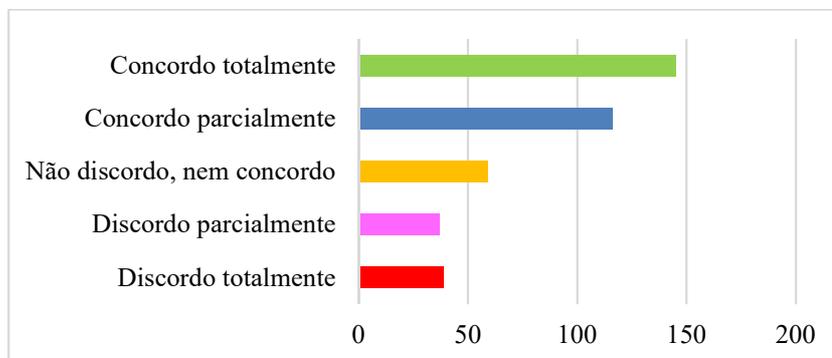


**Figura 43.** Quantidade de informação (maior legibilidade)

Concordaram total ou parcialmente com a adequação da quantidade de informação 252 respondentes, que correspondem a 63,80% do total, sendo que 20,51% discordaram total ou parcialmente e 15,70% não discordaram, nem concordaram.

Os percentuais encontrados neste questionamento também são consideravelmente diferentes quando comparados com a Questão 25. Os que concordaram total ou parcialmente são 20,48% maior no texto com legibilidade mais fácil de ler, e os que discordaram total ou parcialmente são 16,27% menor. O percentual dos que não discordaram, nem concordaram também é relativamente menor (4,20%).

Ao serem questionados novamente sobre se a informação ia direto ao ponto, não possuindo elementos desnecessários, foram obtidas 396 respostas, que são demonstradas na Figura 44:



**Figura 44.** Informação vai direto ao ponto (maior legibilidade)

Discordaram total ou parcialmente 19,19% dos respondentes. Não discordaram, nem concordaram 14,90% e concordaram total ou parcialmente 65,91%. Estes percentuais aqui identificados, da mesma forma que os anteriores são relativamente diferentes dos encontrados nas afirmações da Questão 25. Os que discordaram total ou parcialmente tiveram redução de 20,61% e, os que concordaram total ou parcialmente aumento de 23,83%.

Ao compararmos os resultados obtidos na Questão 25 com os obtidos na Questão 26, é perceptível que a utilização da nota explicativa com índice de *Flesch* maior, ou seja, com um texto tecnicamente mais fácil de ler, aumenta a percepção de compreensão da informação por parte dos respondentes. Isto pode ser verificado na comparação dos percentuais das cinco afirmativas obtidos em ambas as questões.

Na Questão 26 os percentuais dos que concordaram total ou parcialmente com as afirmativas é consideravelmente maior, em contrapartida aos que discordaram total ou parcialmente na Questão 25, o que indica que os respondentes tenderam a mudar de opinião sobre a nota explicativa no “modelo” mais fácil de ler.

O percentual dos indecisos, ou seja, dos que não discordaram e nem concordaram é também relativamente menor em todas as afirmativas da Questão 25, o que demonstra que os respondentes em dúvida, conseguiram com a utilização do texto mais fácil de ler, concordar total ou parcialmente com os questionamentos.

Diante das análises apresentadas, é possível verificar que a nota explicativa com maior legibilidade, teve uma perspectiva mais positiva nos respondentes. Quando comparadas as respostas dos itens de ambas as questões, foi observado um aumento

percentual de cerca de 20% nas afirmativas concordo totalmente ou concordo parcialmente.

O comparativo das respostas obtidas nas Questões 25 e 26 permite corroborar com a literatura no sentido de que os relatórios contábeis são escritos em linguagem difícil (Hall, 2011), sendo necessário o uso de termos menos técnicos para aumentar a sua compreensão (Félix & Silva; Miranda et al., 2008; Santos & Mascarenhas, 2007) e, que a utilização dos elementos que facilitam a legibilidade, tais como os do *plain language* (CFC, 2016; CODIM, 2016; Dubay, 2004; Lenguage Claro, 2007; Plainlanguage, 2011; OCPC, 07, 2014; SEC, 1998) podem melhorar a compreensibilidade das informações.

#### **4.7 Relações estatísticas – teste de Qui-quadrado**

A fim de se atingir o objetivo da pesquisa, algumas relações entre as características dos respondentes e a percepção destes sobre as demonstrações financeiras foram testadas estatisticamente.

Primeiramente foi realizado o teste Alfa de *Cronbach* com a finalidade de avaliar a consistência interna das escalas utilizadas, bem como se as questões foram compreendidas pelos respondentes, a partir da verificação da consistência das respostas obtidas e ainda se os dados obtidos são confiáveis. O mesmo teste foi utilizado por Miranda et al. (2008), os quais afirmam que valores maiores ou iguais a 0,55 indicam uma boa consistência interna dos dados.

Para as questões que tiveram como objetivo “medir a percepção da compreensibilidade”, foi obtido um Alfa de *Cronbach* de 0,8446. O que possibilita dizer que o questionário aplicado possui boa consistência dos dados (Martins & Theóphilo, 2009).

Dado que todas as variáveis retornadas do questionário são qualitativas e que o interesse da pesquisa era analisar a existência da relação entre estes questionamentos, foi utilizado o teste de Qui-quadrado. Os testes de hipóteses consideraram uma significância de 5%, ou seja, a hipótese nula foi rejeitada quando o p-valor foi menor ou igual a 0,05, o que será explicado em cada relação no decorrer da análise.

O teste Qui-quadrado para independência é utilizado para se verificar se duas variáveis e seus níveis possuem ou não uma dependência (associação) estatística. O teste é definido nas seguintes hipóteses:

- $$\begin{cases} H_0 : \text{as variáveis são independentes, ou as variáveis não estão associadas.} \\ H_1 : \text{as variáveis são dependentes, ou as variáveis estão associadas.} \end{cases}$$

Para tanto é necessário calcular o valor do teste Qui-quadrado, que é dado pela seguinte fórmula:

$$\chi_{cal}^2 = \sum_{i=1}^L \sum_{j=1}^C \frac{(Fo_{ij} - Fe_{ij})^2}{Fe_{ij}}, \text{ definindo } Fe_{ij} = \frac{(\text{soma da linha } i)(\text{soma da coluna } j)}{(\text{total de observações})}$$

Onde:

$Fe_{ij}$ : frequência esperada.

$Fo_{ij}$ : frequência observada.

Assim, é comparado o valor do  $\chi_{cal}^2$  com o  $\chi_{(L-1)(C-1)}^2$  (tabelado), onde L é o número de linha da tabela e C é o número de colunas da mesma.

Da mesma maneira deve-se concluir que:

- Se  $\chi_{cal}^2 < \chi_{(L-1)(C-1)}^2$ , não se pode rejeitar  $H_0$ , isto é, não se pode dizer que as variáveis sejam dependentes, logo, elas serão independentes.
- Se  $\chi_{cal}^2 > \chi_{(L-1)(C-1)}^2$ , rejeita-se  $H_0$ , concluindo-se com risco  $\alpha$ , que as variáveis são dependentes, ou estão associadas.

#### ***4.7.1 Relações entre as características dos respondentes e a compreensibilidade das informações***

O pressuposto para testar a relação entre as características dos usuários e a compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público é decorrente do embasamento teórico. A compreensibilidade é a capacidade do usuário em discernir o significado da mensagem (CFC, 2016; Cotrim, 2012; Fakhfakh, 2014; Jones & Smith, 2014; Smith & Taffler, 1992) sendo que, para ser compreensível, a informação, deve ser apresentada de maneira que corresponda às necessidades e à base de conhecimento dos usuários (CFC, 2016).

Para haver a efetiva comunicação das informações, deve-se levar em conta as características dos usuários e avaliar sua habilidade em interpretar a informação adequadamente (Dias & Nakagawa, 2012). Da mesma forma que o conteúdo, formato,

estilo, linguagem e terminologia devem ser mapeados para as necessidades dos usuários, tais como o contexto, o conhecimento prévio e as expectativas do público (Parker et al., 2006).

Assim, a primeira parte da análise estatística realizada, consistiu na verificação da associação entre as variáveis relacionadas às características dos respondentes (questões de 01 a 06 do questionário) com as questões que tiveram por objetivo identificar o entendimento dos respondentes sobre a compreensibilidade das informações (questões 17, 20, 22, 23, 24, 25) mais especificamente as questões que diziam: você considera esta informação compreensível?

Foram realizados os mesmos testes em relação às variáveis das características dos respondentes e as questões que buscavam “verificar” se o respondente ao afirmar que a informação era compreensível, de fato a compreendia, localizando nas demonstrações as informações que lhes foram solicitadas, de forma correta. As questões de verificação são as de número 14, 15, 16 e 18 referente ao balanço orçamentário; 19 referente ao balanço patrimonial e 21 com relação ao balanço financeiro. O questionário encontra-se na íntegra no Apêndice D desta pesquisa, onde pode ser verificado detalhadamente cada uma das questões mencionadas.

Primeiramente buscou-se identificar se havia relação entre a idade dos respondentes e o entendimento destes sobre a compreensibilidade das demonstrações financeiras. Os resultados obtidos são demonstrados na Tabela 11:

Tabela 11

**Idade *versus* compreensibilidade das demonstrações financeiras**

	15 a 25		26 a 35		36 a 45		46 a 55		56 a 75		Total		P-valor	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
Q17	Disc. Total	6	7,0%	17	13,3%	16	18,4%	9	15,8%	8	18,6%	56	14,0%	0,004
	Disc. Parcial	13	15,1%	38	29,7%	14	16,1%	16	28,1%	4	9,3%	85	21,2%	
	Neutro	19	22,1%	23	18,0%	15	17,2%	12	21,1%	14	32,6%	83	20,7%	
	Conc. Parcial	37	43,0%	38	29,7%	35	40,2%	18	31,6%	8	18,6%	136	33,9%	
	Conc. Total	11	12,8%	12	9,4%	7	8,0%	2	3,5%	9	20,9%	41	10,2%	
Q20	Disc. Total	5	5,8%	16	12,6%	19	21,6%	9	15,8%	8	18,6%	57	14,2%	0,004
	Disc. Parcial	13	15,1%	33	26,0%	14	15,9%	16	28,1%	6	14,0%	82	20,4%	
	Neutro	19	22,1%	24	18,9%	18	20,5%	15	26,3%	13	30,2%	89	22,2%	
	Conc. Parcial	30	34,9%	37	29,1%	27	30,7%	16	28,1%	6	14,0%	116	28,9%	
	Conc. Total	19	22,1%	17	13,4%	10	11,4%	1	1,8%	10	23,3%	57	14,2%	
Q22	Disc. Total	4	4,8%	13	10,2%	11	12,4%	6	10,7%	5	11,6%	39	9,8%	0,216
	Disc. Parcial	17	20,2%	35	27,6%	19	21,3%	11	19,6%	8	18,6%	90	22,6%	
	Neutro	21	25,0%	26	20,5%	12	13,5%	15	26,8%	10	23,3%	84	21,1%	
	Conc. Parcial	28	33,3%	38	29,9%	33	37,1%	22	39,3%	10	23,3%	131	32,8%	
	Conc. Total	14	16,7%	15	11,8%	14	15,7%	2	3,6%	10	23,3%	55	13,8%	
Q23	Disc. Total	4	4,9%	14	11,6%	11	13,1%	11	20,0%	5	11,1%	45	11,7%	0,314
	Disc. Parcial	7	8,6%	24	19,8%	19	22,6%	10	18,2%	6	13,3%	66	17,1%	
	Neutro	22	27,2%	23	19,0%	14	16,7%	10	18,2%	9	20,0%	78	20,2%	
	Conc. Parcial	34	42,0%	43	35,5%	27	32,1%	19	34,5%	17	37,8%	140	36,3%	
	Conc. Total	14	17,3%	17	14,0%	13	15,5%	5	9,1%	8	17,8%	57	14,8%	
Q24	Disc. Total	2	2,3%	17	13,4%	16	18,2%	17	29,8%	5	11,6%	57	14,2%	0,002
	Disc. Parcial	6	7,0%	20	15,7%	16	18,2%	10	17,5%	7	16,3%	59	14,7%	
	Neutro	19	22,1%	17	13,4%	12	13,6%	11	19,3%	8	18,6%	67	16,7%	
	Conc. Parcial	39	45,3%	51	40,2%	29	33,0%	12	21,1%	13	30,2%	144	35,9%	
	Conc. Total	20	23,3%	22	17,3%	15	17,0%	7	12,3%	10	23,3%	74	18,5%	
Q25	Disc. Total	4	4,7%	19	15,1%	18	20,7%	14	25,5%	8	19,0%	63	15,9%	0,034
	Disc. Parcial	12	14,0%	25	19,8%	18	20,7%	11	20,0%	8	19,0%	74	18,7%	
	Neutro	16	18,6%	14	11,1%	10	11,5%	11	20,0%	9	21,4%	60	15,2%	
	Conc. Parcial	37	43,0%	45	35,7%	24	27,6%	16	29,1%	10	23,8%	132	33,3%	
	Conc. Total	17	19,8%	23	18,3%	17	19,5%	3	5,5%	7	16,7%	67	16,9%	

A partir dos resultados apresentados, é possível afirmar que existe relação significativa ( $p$ -valor  $< 0,05$ ) entre a idade dos respondentes e a compreensibilidade das demonstrações financeiras, de modo geral. A única relação testada que não foi significativa, foi referente a compreensibilidade do balanço financeiro e a nota explicativa deste mesmo balanço.

Apresentaram ainda, relação significativa a variável idade e as respostas das questões 14 e 24, sendo que ambas se referem ao tema arrecadação de receitas.

Não foram encontradas relações entre a idade do respondente e as respostas dadas as questões 16, 18, 19 e 21. Estas questões são as que solicitavam ao respondente que identificasse “valores” nas demonstrações financeiras, tais como total de despesas com folha de pagamento e transferências federais recebidas.

Dado que a maior parte dos respondentes estão na faixa etária dos 40 anos ou menos e que a maior frequência das respostas acerca da percepção da

compreensibilidade foi no sentido de concordar total ou parcialmente com a compreensibilidade dos balanços financeiros, é possível delinear a primeira relação desta pesquisa, ou seja, cidadãos com 40 anos ou menos de idade, tendem a compreender melhor as informações do setor público.

Ressaltando que, as relações significativas ou não, aqui delineadas, somente podem ser aplicadas aos resultados desta pesquisa, pois se trata de uma amostra não probabilística, não podendo estender os seus resultados a uma população.

O segundo teste realizado, teve por objetivo verificar a relação entre o sexo do respondente e a sua percepção sobre a compreensibilidade das demonstrações financeiras. Os dados obtidos são demonstrados a seguir, na Tabela 12:

Tabela 12

**Sexo versus compreensibilidade das demonstrações financeiras**

	Feminino		Masculino		Total		P-valor	
	N	%	N	%	N	%		
Q17	Disc. Total	36	16,7%	20	10,8%	56	14,0%	0,002
	Disc. Parcial	44	20,5%	42	22,6%	86	21,4%	
	Neutro	56	26,0%	27	14,5%	83	20,7%	
	Conc. Parcial	65	30,2%	69	37,1%	134	33,4%	
	Conc. Total	14	6,5%	28	15,1%	42	10,5%	
Q20	Disc. Total	36	16,8%	21	11,2%	57	14,2%	0,029
	Disc. Parcial	39	18,2%	43	23,0%	82	20,4%	
	Neutro	58	27,1%	32	17,1%	90	22,4%	
	Conc. Parcial	55	25,7%	58	31,0%	113	28,2%	
	Conc. Total	26	12,1%	33	17,6%	59	14,7%	
Q22	Disc. Total	27	12,7%	12	6,5%	39	9,8%	0,005
	Disc. Parcial	48	22,5%	42	22,6%	90	22,6%	
	Neutro	55	25,8%	29	15,6%	84	21,1%	
	Conc. Parcial	59	27,7%	70	37,6%	129	32,3%	
	Conc. Total	24	11,3%	33	17,7%	57	14,3%	
Q23	Disc. Total	30	14,6%	15	8,2%	45	11,6%	0,003
	Disc. Parcial	26	12,7%	41	22,5%	67	17,3%	
	Neutro	51	24,9%	26	14,3%	77	19,9%	
	Conc. Parcial	66	32,2%	74	40,7%	140	36,2%	
	Conc. Total	32	15,6%	26	14,3%	58	15,0%	
Q24	Disc. Total	35	16,4%	21	11,2%	56	14,0%	0,149
	Disc. Parcial	29	13,6%	30	16,0%	59	14,7%	
	Neutro	42	19,6%	24	12,8%	66	16,5%	
	Conc. Parcial	72	33,6%	73	39,0%	145	36,2%	
	Conc. Total	36	16,8%	39	20,9%	75	18,7%	
Q25	Disc. Total	36	16,9%	27	14,8%	63	15,9%	0,244
	Disc. Parcial	38	17,8%	35	19,1%	73	18,4%	
	Neutro	36	16,9%	24	13,1%	60	15,2%	
	Conc. Parcial	61	28,6%	70	38,3%	131	33,1%	
	Conc. Total	42	19,7%	27	14,8%	69	17,4%	

Diante dos dados apresentados, foi verificado que há relação significativa entre o sexo do respondente e a compreensibilidade atribuída por este aos balanços orçamentário, patrimonial e financeiro e à nota explicativa ao balanço financeiro. Em contrapartida, não foi encontrada relação significante entre essa variável e as notas explicativas ao balanço patrimonial e ao balanço orçamentário.

Especificamente nesta associação, foi encontrada ainda relação significativa entre o sexo do respondente e as questões 15, 18, 19 e 21, as quais buscavam verificar

se o respondente conseguia identificar as informações solicitadas nas demonstrações, tais como saber se o município realizou mais despesas do que foram previstas e identificar o valor da dívida com fornecedores. Não foi encontrada relação nos testes que visaram analisar a associação entre a variável sexo e as respostas dadas as questões 16 e 21.

Sendo que, a maior parte dos respondentes são do sexo feminino (51%) em oposição a 46% do sexo masculino, é possível afirmar também que as mulheres, tendem a compreender mais as informações sobre as demonstrações financeiras do setor público.

Na continuação, buscou-se verificar a relação entre o grau de escolaridade dos respondentes e a compreensibilidade das demonstrações. Para realizar este teste foram agrupados os respondentes que afirmaram possuir grau de escolaridade a nível de mestrado e doutorado, uma vez que a representatividade dos que possuem doutorado foi pequena, não sendo viável estatisticamente esta análise em separado.

Os dados obtidos são demonstrados a seguir na Tabela 13:

Tabela 13

**Grau de escolaridade versus compreensibilidade das demonstrações financeiras**

	Fundamental		Médio		Superior		Pós-graduação		Stricto Senso		Total		p-valor	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
Q17	Disc. Total	3	15,8%	10	11,2%	20	12,7%	14	17,9%	9	14,5%	56	13,8%	<0,001
	Disc. Parcial	2	10,5%	13	14,6%	29	18,5%	22	28,2%	20	32,3%	86	21,2%	
	Neutro	14	73,7%	25	28,1%	32	20,4%	9	11,5%	4	6,5%	84	20,7%	
	Conc. Parcial	0	0,0%	30	33,7%	58	36,9%	25	32,1%	23	37,1%	136	33,6%	
	Conc. Total	0	0,0%	11	12,4%	18	11,5%	8	10,3%	6	9,7%	43	10,6%	
Q20	Disc. Total	2	10,5%	10	11,0%	18	11,6%	19	24,4%	8	12,9%	57	14,1%	<0,001
	Disc. Parcial	2	10,5%	16	17,6%	20	12,9%	23	29,5%	20	32,3%	81	20,0%	
	Neutro	12	63,2%	29	31,9%	39	25,2%	7	9,0%	5	8,1%	92	22,7%	
	Conc. Parcial	1	5,3%	26	28,6%	44	28,4%	21	26,9%	24	38,7%	116	28,6%	
	Conc. Total	2	10,5%	10	11,0%	34	21,9%	8	10,3%	5	8,1%	59	14,6%	
Q22	Disc. Total	2	10,5%	7	7,9%	11	7,1%	11	14,1%	8	12,9%	39	9,7%	<0,001
	Disc. Parcial	1	5,3%	14	15,7%	29	18,7%	27	34,6%	18	29,0%	89	22,1%	
	Neutro	12	63,2%	29	32,6%	34	21,9%	9	11,5%	3	4,8%	87	21,6%	
	Conc. Parcial	3	15,8%	31	34,8%	52	33,5%	20	25,6%	25	40,3%	131	32,5%	
	Conc. Total	1	5,3%	8	9,0%	29	18,7%	11	14,1%	8	12,9%	57	14,1%	
Q23	Disc. Total	3	15,8%	7	8,1%	15	10,1%	11	14,3%	9	15,3%	45	11,5%	0,001
	Disc. Parcial	1	5,3%	10	11,6%	20	13,4%	21	27,3%	14	23,7%	66	16,9%	
	Neutro	10	52,6%	23	26,7%	30	20,1%	11	14,3%	4	6,8%	78	20,0%	
	Conc. Parcial	4	21,1%	36	41,9%	54	36,2%	23	29,9%	25	42,4%	142	36,4%	
	Conc. Total	1	5,3%	10	11,6%	30	20,1%	11	14,3%	7	11,9%	59	15,1%	
Q24	Disc. Total	3	15,8%	9	9,9%	16	10,3%	18	23,1%	11	18,0%	57	14,1%	<0,001
	Disc. Parcial	0	0,0%	5	5,5%	21	13,5%	14	17,9%	18	29,5%	58	14,3%	
	Neutro	9	47,4%	21	23,1%	26	16,7%	8	10,3%	3	4,9%	67	16,5%	
	Conc. Parcial	4	21,1%	39	42,9%	58	37,2%	27	34,6%	19	31,1%	147	36,3%	
	Conc. Total	3	15,8%	17	18,7%	35	22,4%	11	14,1%	10	16,4%	76	18,8%	
Q25	Disc. Total	3	15,8%	11	12,1%	19	12,5%	16	20,5%	13	21,7%	62	15,5%	0,001
	Disc. Parcial	0	0,0%	16	17,6%	25	16,4%	21	26,9%	12	20,0%	74	18,5%	
	Neutro	10	52,6%	18	19,8%	23	15,1%	5	6,4%	5	8,3%	61	15,3%	
	Conc. Parcial	2	10,5%	29	31,9%	58	38,2%	24	30,8%	21	35,0%	134	33,5%	
	Conc. Total	4	21,1%	17	18,7%	27	17,8%	12	15,4%	9	15,0%	69	17,3%	

Diante dos resultados encontrados, é possível afirmar que há relação significativa ( $p\text{-valor} < 0,05$ ) entre o grau de escolaridade do respondente e a compreensibilidade de todas as demonstrações financeiras analisadas.

A variável escolaridade apresentou ainda, relação significativa com as questões 14, 15, 18, 19 e 21. Dessa forma é possível afirmar que há relação entre o grau de escolaridade do respondente e a sua capacidade em identificar se as receitas arrecadadas são menores do que as previstas; se o município gastou mais despesas do que foram previstas; o total da dívida com fornecedores que o município tem a pagar e ainda as transferências federais recebidas pelo município.

Não apresentou, entretanto, relação significante a variável grau de escolaridade e as questões 16, 19 e 21 (quando se pediu para localizar o montante recebido de transferências federais). Dessa forma não há relação entre o grau de escolaridade do respondente e a sua capacidade em identificar os montantes solicitados nas demonstrações.

Com base na análise descritiva anteriormente realizada, foi visto que 38,74% dos respondentes possuem escolaridade em nível superior, em contrapartida a 4,6% que possuem fundamental completo ou incompleto. Diante disto e, visto que a maior parte dos respondentes afirmou compreender total ou parcialmente as informações apresentadas, é possível afirmar a partir desta relação apresentada que, o grau de escolaridade dos cidadãos tem relação com a sua percepção sobre a compreensibilidade das informações financeiras do setor público.

Assim, frente ao fato de que a maior parte dos respondentes (78,13%), possuem escolaridade em nível superior ou acima deste, a associação entre as variáveis demonstra que quanto maior o grau de escolaridade, maior é a compreensibilidade das demonstrações financeiras, de modo geral.

Este achado, vai ao encontro da literatura de Hall (2001), Jones e Shoemaker (1994) e Kinnersley e Fleischman (2001), ao afirmarem que os relatórios financeiros são difíceis de serem compreendidos, sendo necessária uma educação de nível superior para compreendê-los. Dessa forma, exigem um nível de conhecimento superior ao que a população detém, se tornando um método de comunicação ineficaz.

Aos respondentes que possuíam grau de escolaridade de nível superior ou acima deste, como já dito anteriormente, foi questionado qual é a sua área de formação (a nível de graduação), e dessa forma foram obtidos três grupos representativos: Administração, Ciências Contábeis e Direito, sendo as demais áreas agrupadas como outros cursos. A partir disto o objetivo foi verificar se existe relação entre a área de graduação e a compreensibilidade das demonstrações financeiras.

Os dados obtidos são demonstrados na Tabela 14:

Tabela 14.

**Curso de graduação *versus* compreensibilidade das demonstrações financeiras**

		Administração		Ciências Contábeis		Direito		Outros		Total		p-valor
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Q17	Disc. Total	3	5,3%	13	12,5%	3	12,5%	25	20,5%	44	14,3%	<0,001
	Disc. Parcial	12	21,1%	28	26,9%	4	16,7%	28	23,0%	72	23,5%	
	Neutro	7	12,3%	6	5,8%	9	37,5%	24	19,7%	46	15,0%	
	Conc. Parcial	26	45,6%	41	39,4%	8	33,3%	37	30,3%	112	36,5%	
	Conc. Total	9	15,8%	16	15,4%	0	0,0%	8	6,6%	33	10,7%	
Q20	Disc. Total	4	7,0%	7	6,8%	3	12,5%	31	25,6%	45	14,8%	<0,001
	Disc. Parcial	10	17,5%	22	21,4%	8	33,3%	27	22,3%	67	22,0%	
	Neutro	5	8,8%	11	10,7%	9	37,5%	28	23,1%	53	17,4%	
	Conc. Parcial	27	47,4%	35	34,0%	4	16,7%	27	22,3%	93	30,5%	
	Conc. Total	11	19,3%	28	27,2%	0	0,0%	8	6,6%	47	15,4%	
Q22	Disc. Total	4	7,0%	7	6,8%	1	4,2%	18	14,9%	30	9,8%	0,005
	Disc. Parcial	10	17,5%	26	25,2%	10	41,7%	31	25,6%	77	25,2%	
	Neutro	8	14,0%	11	10,7%	8	33,3%	21	17,4%	48	15,7%	
	Conc. Parcial	24	42,1%	35	34,0%	4	16,7%	39	32,2%	102	33,4%	
	Conc. Total	11	19,3%	24	23,3%	1	4,2%	12	9,9%	48	15,7%	
Q23	Disc. Total	4	7,7%	13	13,1%	4	16,7%	14	11,7%	35	11,9%	0,540
	Disc. Parcial	11	21,2%	16	16,2%	6	25,0%	24	20,0%	57	19,3%	
	Neutro	6	11,5%	13	13,1%	6	25,0%	23	19,2%	48	16,3%	
	Conc. Parcial	21	40,4%	35	35,4%	6	25,0%	44	36,7%	106	35,9%	
	Conc. Total	10	19,2%	22	22,2%	2	8,3%	15	12,5%	49	16,6%	
Q24	Disc. Total	9	15,8%	15	14,4%	4	16,7%	17	14,2%	45	14,8%	0,588
	Disc. Parcial	7	12,3%	23	22,1%	5	20,8%	20	16,7%	55	18,0%	
	Neutro	8	14,0%	8	7,7%	6	25,0%	17	14,2%	39	12,8%	
	Conc. Parcial	23	40,4%	35	33,7%	7	29,2%	42	35,0%	107	35,1%	
	Conc. Total	10	17,5%	23	22,1%	2	8,3%	24	20,0%	59	19,3%	
Q25	Disc. Total	8	14,3%	14	13,7%	3	13,0%	24	20,2%	49	16,3%	0,148
	Disc. Parcial	6	10,7%	21	20,6%	6	26,1%	28	23,5%	61	20,3%	
	Neutro	6	10,7%	7	6,9%	3	13,0%	18	15,1%	34	11,3%	
	Conc. Parcial	26	46,4%	39	38,2%	10	43,5%	33	27,7%	108	36,0%	
	Conc. Total	10	17,9%	21	20,6%	1	4,3%	16	13,4%	48	16,0%	

Os dados obtidos desta relação, demonstram haver relação significativa entre a área de graduação dos respondentes e a compreensibilidade dos balanços orçamentário, patrimonial e financeiro. Em contrapartida, não foi encontrada relação entre essa variável e a compreensibilidade das notas explicativas.

Nas análises da variável área de formação, foram observadas ainda relações significantes com as respostas das questões 14, 15, 16 e 19, sendo que estas em sua maioria tratavam especificamente de identificar valores nas demonstrações, tais como o total das despesas com folha de pagamento, o total da dívida com fornecedores e a identificação das receitas arrecadadas e despesas realizadas.

Visto que, um número representativo dos respondentes (38,00%) afirmou possuir graduação em ciências contábeis, os resultados possibilitam afirmar que, dentro do grupo analisado, o conhecimento específico em contabilidade demonstra associação

apenas com a análise das demonstrações em si (balanços), não tendo influência na análise das notas explicativas. Não foi identificada ainda, relação entre a área de graduação dos respondentes e as questões 18, 19 e 21.

Dessa forma, conforme era esperado, de acordo com os resultados da pesquisa de Cotrim (2012) e Hall (2001), é possível dizer que os cidadãos que possuem graduação em ciências contábeis compreendem melhor as informações do setor público.

Buscou-se identificar também, a existência de relação significativa entre a característica do respondente denominada como ocupação e a compreensibilidade das demonstrações. Neste caso, entretanto, foi verificado que há relação entre essas variáveis apenas quando se faz o cruzamento com a variável compreensibilidade do balanço orçamentário, apresentando um p-valor igual a 0,042. As demais variáveis não demonstraram associação a um nível de significância de 5%.

Nesta variável, foi identificado que 30% dos respondentes estavam ocupados no setor privado e 26% eram servidores públicos. Porém, a partir da relação testada, não há associação entre a variável área de ocupação e a percepção da compreensibilidade por parte dos respondentes.

Foi realizado ainda o teste do Qui-quadrado para verificar se havia relação entre o conhecimento atribuído pelos respondentes em contabilidade do setor público e a compreensibilidade das demonstrações financeiras. Os dados obtidos são demonstrados na Tabela 15:

Tabela 15.

**Conhecimento em contabilidade do setor público *versus* compreensibilidade das demonstrações financeiras**

		nenhum		pouco		razoável		bom		excelente		Total		P-valor
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Q17	Disc. Total	17	26,6%	25	14,5%	11	9,8%	3	5,7%	0	0,0%	56	13,8%	
	Disc. Parcial	14	21,9%	40	23,1%	22	19,6%	9	17,0%	1	20,0%	86	21,1%	
	Neutro	23	35,9%	38	22,0%	14	12,5%	9	17,0%	0	0,0%	84	20,6%	<0,001
	Conc. Parcial	6	9,4%	61	35,3%	48	42,9%	22	41,5%	1	20,0%	138	33,9%	
	Conc. Total	4	6,3%	9	5,2%	17	15,2%	10	18,9%	3	60,0%	43	10,6%	
Q20	Disc. Total	20	30,3%	23	13,4%	11	9,9%	3	5,7%	0	0,0%	57	14,0%	
	Disc. Parcial	10	15,2%	38	22,1%	27	24,3%	6	11,3%	1	20,0%	82	20,1%	
	Neutro	25	37,9%	40	23,3%	16	14,4%	11	20,8%	0	0,0%	92	22,6%	<0,001
	Conc. Parcial	9	13,6%	51	29,7%	36	32,4%	19	35,8%	2	40,0%	117	28,7%	
Q22	Conc. Total	2	3,0%	20	11,6%	21	18,9%	14	26,4%	2	40,0%	59	14,5%	
	Disc. Total	17	26,6%	12	7,0%	8	7,1%	2	3,8%	0	0,0%	39	9,6%	
	Disc. Parcial	11	17,2%	41	23,8%	30	26,8%	8	15,4%	0	0,0%	90	22,2%	
	Neutro	20	31,3%	42	24,4%	15	13,4%	9	17,3%	1	20,0%	87	21,5%	<0,001
	Conc. Parcial	14	21,9%	59	34,3%	37	33,0%	20	38,5%	2	40,0%	132	32,6%	
Q23	Conc. Total	2	3,1%	18	10,5%	22	19,6%	13	25,0%	2	40,0%	57	14,1%	
	Disc. Total	13	21,0%	20	12,1%	10	9,1%	2	4,3%	0	0,0%	45	11,6%	
	Disc. Parcial	11	17,7%	25	15,2%	20	18,2%	8	17,0%	1	25,0%	65	16,8%	
	Neutro	18	29,0%	38	23,0%	13	11,8%	10	21,3%	0	0,0%	79	20,4%	0,078
	Conc. Parcial	15	24,2%	59	35,8%	48	43,6%	17	36,2%	2	50,0%	141	36,3%	
Q24	Conc. Total	5	8,1%	23	13,9%	19	17,3%	10	21,3%	1	25,0%	58	14,9%	
	Disc. Total	16	24,6%	24	13,9%	12	10,7%	5	9,6%	0	0,0%	57	14,0%	
	Disc. Parcial	2	3,1%	33	19,1%	17	15,2%	6	11,5%	1	20,0%	59	14,5%	
	Neutro	17	26,2%	34	19,7%	13	11,6%	4	7,7%	0	0,0%	68	16,7%	0,004
	Conc. Parcial	20	30,8%	54	31,2%	44	39,3%	27	51,9%	2	40,0%	147	36,1%	
Q25	Conc. Total	10	15,4%	28	16,2%	26	23,2%	10	19,2%	2	40,0%	76	18,7%	
	Disc. Total	23	35,9%	27	15,9%	9	8,1%	3	5,8%	1	20,0%	63	15,7%	
	Disc. Parcial	4	6,3%	35	20,6%	28	25,2%	7	13,5%	0	0,0%	74	18,4%	
	Neutro	14	21,9%	28	16,5%	13	11,7%	6	11,5%	0	0,0%	61	15,2%	<0,001
	Conc. Parcial	14	21,9%	51	30,0%	40	36,0%	26	50,0%	4	80,0%	135	33,6%	
	Conc. Total	9	14,1%	29	17,1%	21	18,9%	10	19,2%	0	0,0%	69	17,2%	

Os dados obtidos demonstram haver relação significativa entre o nível de conhecimento em contabilidade pública e a compreensibilidade das demonstrações. A relação significativa aqui encontrada, porém, pode-se dizer que é inversa ao esperado, uma vez que 69,83% dos respondentes afirmaram possuir razoável ou pouco conhecimento em contabilidade do setor público.

Exceção foi identificada na variável nota explicativa ao balanço financeiro, que não demonstrou relação a um nível de significância de 5%, mas permaneceu bem próximo deste, tendo significância se considerado um nível de 10%, por exemplo. Foram encontradas também relação significativa entre a variável conhecimento em contabilidade do setor público e as respostas às questões 14, 15, 16, 18, 19 e 21.

Não foram identificadas relações nesta variável com as questões 19 e a questão 21 (quando se solicitou que o respondente identificasse o valor das transferências federais).

Este achado é bastante relevante para a pesquisa, e vai ao encontro dos resultados do estudo de Miranda et al. (2008). Estes autores verificaram que o conhecimento em contabilidade governamental não aumenta de forma estatisticamente significativa o grau de compreensibilidade do balanço orçamentário. Assim, afirmam que não há relação entre o grau de conhecimento em contabilidade do setor público e a compreensibilidade desta demonstração.

A diferença entre ambas as pesquisas é que na de Miranda et al. (2008), a maior parte dos respondentes não souberam avaliar corretamente as informações solicitadas, e as informações aqui solicitadas foram adequadamente respondidas pela maior parte dos respondentes, apesar de estes afirmarem possuir razoável ou pouco conhecimento em contabilidade do setor público.

Dessa forma, a relação encontrada demonstra que a compreensibilidade das demonstrações financeiras não está associada ao conhecimento em contabilidade do setor público, uma vez que os respondentes afirmaram não possuir tal conhecimento, mas demonstraram conseguir compreender as informações. Mais uma vez, ressaltando que os achados aqui são limitados aos resultados obtidos nesta amostra de pesquisa.

#### **4.8 Relação entre a compreensibilidade e a legibilidade das notas explicativas**

A fim de se verificar a existência de relação estatisticamente significativa entre o grau de escolaridade dos respondentes, a legibilidade das notas explicativas e como consequência a compreensibilidade, foi realizado o teste Qui-quadrado entre as variáveis escolaridade e as respostas atribuídas as questões 25 e 26 da nota explicativa ao balanço orçamentário.

A nota explicativa da questão 25 possuía um nível de legibilidade de *Flesch* de 41, o qual, segundo a literatura somente pode ser lido por usuários que tenham nível de escolaridade ensino médio ou superior (Martins et al., 1996).

Este teste de *Flesch*, realizado na nota explicativa originalmente retirada do balanço orçamentário, contribui com a literatura acerca deste tema, ao afirmar que os relatórios anuais são difíceis ou muito difíceis de ler, sendo necessária uma educação de nível superior para compreender completamente estes relatórios, o que está muito acima da capacidade de leitura do cidadão-médio (Barnett & Leoffler, 1979; Clark et al., 2009; Jones & Shoemaker, 1994; Kinnersley & Fleischman, 2001; Yusuf & Jordan, 2017).

Os dados obtidos na análise da relação entre a nota explicativa com menor legibilidade, a percepção de compreensão afirmada pelos usuários e o seu grau de escolaridade, estão demonstradas na Tabela 16:

Tabela 16  
**Grau de escolaridade versus menor legibilidade**

	Fundamental		Médio		Superior		Pós- graduação		Mestrado		Doutorado		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Disc. Total	3	15,8%	11	12,1%	19	12,5%	16	20,5%	13	25,5%	0	0,0%	62	15,5%
Disc. Parcial	0	0,0%	16	17,6%	25	16,4%	21	26,9%	11	21,6%	1	11,1%	74	18,5%
Neutro	10	52,6%	18	19,8%	23	15,1%	5	6,4%	3	5,9%	2	22,2%	61	15,3%
Conc. Parcial	2	10,5%	29	31,9%	58	38,2%	24	30,8%	15	29,4%	6	66,7%	134	33,5%
Conc. Total	4	21,1%	17	18,7%	27	17,8%	12	15,4%	9	17,6%	0	0,0%	69	17,3%
Total	19	4,8%	91	22,8%	152	38,0%	78	19,5%	51	12,8%	9	2,3%	400	100%
P-valor <0,001														

Os resultados demonstram que os respondentes com escolaridade de nível fundamental em sua maior parte (68,42%) não opinaram ou discordaram total ou parcialmente sobre a compreensibilidade da nota explicativa com menor legibilidade, e 31,58% concordaram que ela era passível de compreensão, apoiando a literatura sobre legibilidade de que pessoas com escolaridade de nível fundamental não conseguem ler textos com índice de legibilidade difícil.

Em contrapartida os respondentes com nível médio ou superior, que segundo a literatura possuem capacidade para ler uma narrativa com pontuação de *Flesch* de 41, concordaram que a informação era compreensível, respectivamente nos percentuais de 50,55% e 55,92% e, discordaram ou não opinaram sobre a compreensibilidade respectivamente 49,45% e 44,08%. Neste sentido, fica claro que o aumento da escolaridade tem forte relação com a capacidade de leitura das narrativas. Isto também é demonstrado dentre os respondentes que possuem doutorado, sendo que 66,67% concordaram total ou parcialmente com a compreensão da narrativa e 33,37% não opinou ou discordou.

Porém, no grupo de respondentes com pós-graduação e mestrado, essa afirmação não se manteve, pois 46,15% e 47,06% respectivamente afirmaram concordar total ou parcialmente com a compreensibilidade da nota explicativa em contrapartida a maioria, respectivamente 53,85% e 52,94% não opinar ou discordar total ou parcialmente neste sentido. Este achado é bastante interessante, cabendo futuras investigações no sentido

de buscar entender o motivo destes dois grupos afirmarem não ser a informação compreensível, ao contrário do que se encontra na literatura.

Foi encontrado um nível de associação entre as variáveis legibilidade, escolaridade e compreensibilidade menor que 0,001, o que significa que há relação significativa entre elas. Dessa forma, diante dos respondentes desta pesquisa possuírem em sua grande maioria escolaridade em nível superior ou acima deste, o teste estatístico confirma a relação existente entre legibilidade, escolaridade e compreensibilidade.

Em oposição, a nota explicativa utilizada na questão 26 possuía um índice de legibilidade de *Flesch* de 70, considerado como fácil de ler, requerendo um nível de instrução de 5° a 8° série do ensino fundamental (Martins et al., 1996). Os dados obtidos com as respostas desta questão são demonstrados na Tabela 17:

Tabela 17.

**Grau de escolaridade versus maior legibilidade**

	Fundamental		Médio		Superior		Pós- graduação		Mestrado		Doutorado		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Disc. Total	3	15,8%	4	4,5%	9	5,9%	9	11,5%	5	9,6%	0	0,0%	30	7,5%
Disc. Parcial	2	10,5%	4	4,5%	13	8,6%	11	14,1%	10	19,2%	1	11,1%	41	10,3%
Neutro	8	42,1%	12	13,5%	24	15,8%	8	10,3%	1	1,9%	1	11,1%	54	13,5%
Conc. Parcial	1	5,3%	33	37,1%	39	25,7%	19	24,4%	20	38,5%	4	44,4%	116	29,1%
Conc. Total	5	26,3%	36	40,4%	67	44,1%	31	39,7%	16	30,8%	3	33,3%	158	39,6%
Total	19	4,8%	89	22,3%	152	38,1%	78	19,5%	52	13,0%	9	2,3%	399	100%

P-valor = 0,001

Os respondentes com escolaridade de nível fundamental não demonstraram compreender melhor a narrativa com legibilidade mais fácil, permanecendo nos mesmos percentuais de discordância (68,42%) e concordância (31,58%) apresentados na questão 25. Porém os demais respondentes de todos os níveis de escolaridade, demonstraram maior compreensibilidade da informação quando se utilizou menor legibilidade.

Nos respondentes com ensino médio a compreensão foi de 77,53%; ensino superior 69,74%; pós-graduação 64,10%; mestrado 69,23% e doutorado 77,78%. Este achado demonstra e corrobora com a literatura no sentido de que a legibilidade é sim uma variável associada à escolaridade e a compreensibilidade, sendo necessários fornecer textos mais fáceis de ler e adequados à escolaridade da maior parte da população brasileira.

Com relação ao teste de Qui-quadrado, nesta questão foi encontrado um  $p$ -valor = 0,001. Isso demonstra um resultado relativamente superior ao encontrado na análise com a nota explicativa de menor legibilidade. Assim, se reforça que há uma forte associação entre as variáveis legibilidade, compreensibilidade e grau de escolaridade, mas que essa associação vai se tornando menos significativa ao se aumentar a legibilidade da nota explicativa, reafirmando que textos com legibilidade maior, tendem a ser mais compreensíveis independente do grau de escolaridade do leitor.

Com base nos resultados obtidos é possível afirmar que tanto a nota explicativa com menor legibilidade quanto a com maior legibilidade possuem relação estatisticamente significativa com o grau de escolaridade do respondente. A relação entre estas variáveis fica ainda mais evidente quando comparados os resultados estatísticos com a análise descritiva anteriormente realizada.

Assim, o índice de legibilidade de um texto escrito, além de servir como auxílio na adequação da mensagem ao público que ela se direciona (Fakhfakh, 2014; Jones, 1997; Marsh & Montondon, 2005; Silva & Fernandes, 2009; Smith & Smith, 1971), pode ser útil também na melhora da qualidade da informação, bem como estar associada à uma escrita em linguagem clara, simples e acessível ao usuário.

Peleias (2017) em sua pesquisa concluiu que a métrica de *Flesch* quando utilizada sozinha, é insuficiente para medir a legibilidade das demonstrações, sendo necessário observar outros atributos qualitativos.

Entretanto, apesar de sozinha, a métrica de *Flesch* não ser suficiente para medir a legibilidade das demonstrações, nesta pesquisa, comparando-se os resultados obtidos nas questões 25 e 26, é possível indicar que a utilização de índices de legibilidade maiores, demonstram relação com os atributos da qualidade da informação (Eppler, 2006) e, conseqüentemente possibilitam maior compreensibilidade da informação.

A legibilidade é uma das qualidades da informação procurada pelos usuários (Riahi-Belkaoui, 1995) e o sucesso na mensagem transmitida pela linguagem contábil é decorrente em parte da legibilidade destas mensagens e na capacidade dos usuários em compreendê-las corretamente.

A pesquisa de Augustinho e Oliveira (2014) afirma que a informação quando colocada sob um contexto, em uma linguagem menos técnica, permite um aumento do

nível de entendimento da informação apresentada pelos relatórios contábeis públicos, validando assim os achados aqui demonstrados.

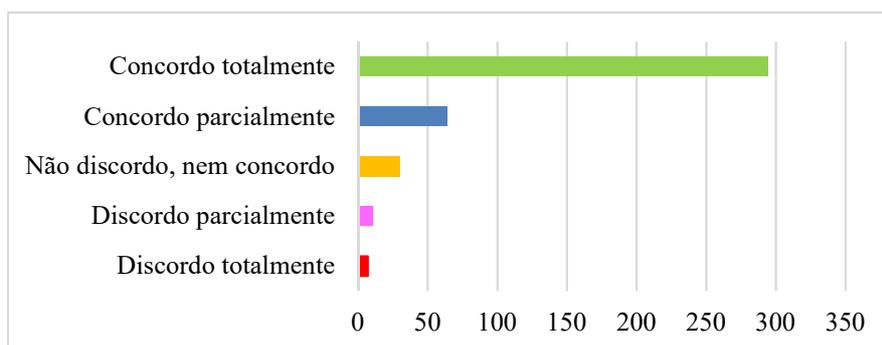
O que buscou se demonstrar com a aplicação destes questionamentos, utilizando-se notas explicativas com índices de legibilidade diferentes, mas com o mesmo conteúdo informacional, é a possibilidade da divulgação de informações em menor quantidade, com maior legibilidade, possibilitando ao usuário a leitura de um texto mais claro e acessível. Assim, demonstra-se ser viável produzir o mesmo tipo de informação, apenas utilizando-se uma escrita mais simples, e conseqüentemente aumentar o número de cidadãos que possam acessar e compreender estas informações.

Yusuf e Jordan (2017) já demonstravam isso em sua pesquisa ao concluírem que é necessário que os reguladores incluam itens associados à acessibilidade em suas normas, para assim o governo produzir uma comunicação mais efetiva com os cidadãos, afirmando que o fornecimento de relatórios financeiros direcionados a um público específico seria uma alternativa para que os cidadãos possam ter acesso a esse tipo de informação.

#### **4.9 Elementos que facilitam a compreensibilidade**

O último bloco do instrumento de pesquisa, o bloco 4, é composto por duas perguntas que tiveram como objetivo verificar a partir da percepção dos respondentes, se estes consideravam que a utilização dos elementos da escrita simples (*plain language*) os ajudariam a melhorar a compreensão sobre as informações financeiras do setor público. Os elementos aqui utilizados, foram retirados do levantamento feito no referencial teórico sobre os elementos que facilitam a legibilidade (CFC, 2016; CODIM, 2016; Dubay, 2004; Mendes & Forster, 2002; Language Claro, 2007; OCPC 07, 2014; Plainlanguage, 2011; SEC, 1998).

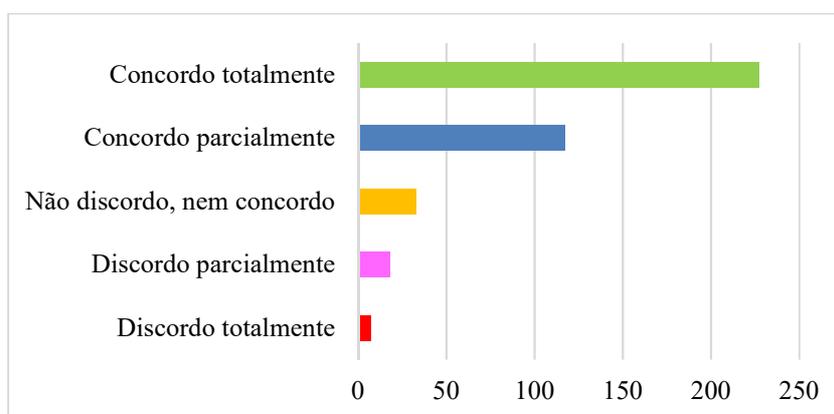
Na Questão 27 foram listados sete elementos do *plain language* e dadas cinco opções de respostas. O primeiro elemento do *plain language* listado foi a utilização de linguagem clara e compreensível e, os resultados obtidos são demonstrados na Figura 45:



**Figura 45.** Utilização de linguagem clara e compreensível

Este questionamento obteve 405 respostas, das quais apenas 4,20% disseram discordar total ou parcialmente de que a utilização de linguagem clara e compreensível facilitaria a compreensão sobre as informações do setor público. A grande maioria (88,40%) concordou total ou parcialmente com essa afirmação, sendo que 72,59% afirmou concordar totalmente e 7,41% não discordou, nem concordou.

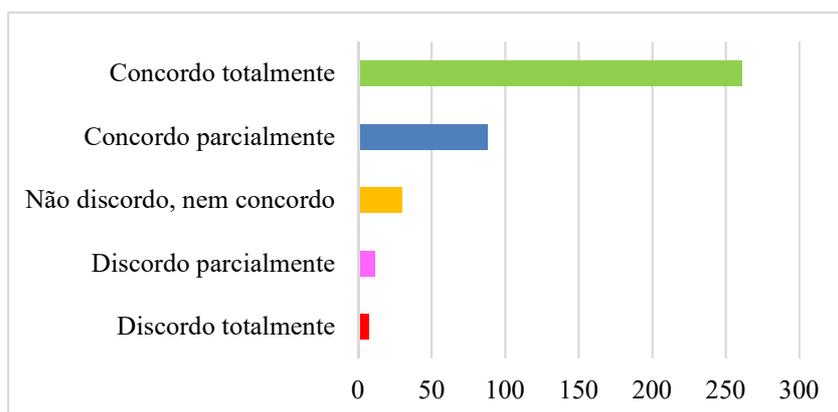
O segundo questionamento reportava a evitar o uso de palavras técnicas para ajudar a melhorar a compreensibilidade da informação. Foram obtidas 402 respostas, e os dados estão demonstrados na Figura 46:



**Figura 46.** Evitar o uso de palavras técnicas melhora a compreensão

Concordaram total ou parcialmente com a afirmativa 85,57% dos respondentes, 8,21% não discordaram, nem concordaram, enquanto que 6,22% discordou total ou parcialmente.

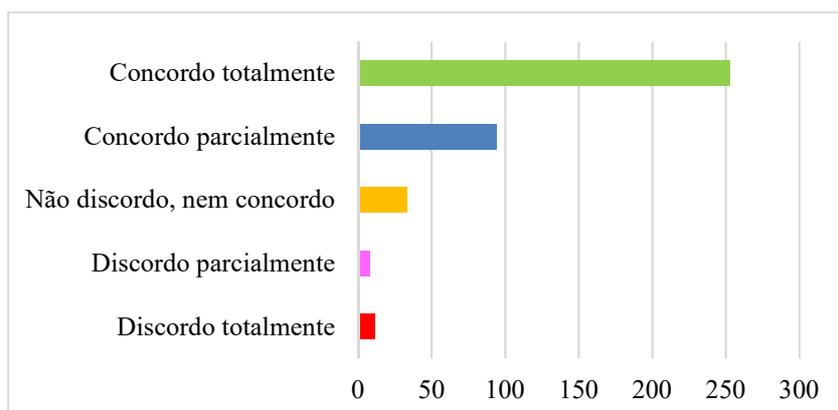
Foi questionado também sobre a utilização de gráficos como elemento que ajudaria a melhorar a compreensão, e as respostas obtidas são demonstradas na Figura 47:



**Figura 47.** Utilização de gráficos melhora a compreensão

O total de respondentes foi de 397, dos quais 87,91% disseram concordar total ou parcialmente que a utilização de gráficos ajuda a melhorar a compreensão das informações. Apenas 4,53% disseram discordar total ou parcialmente da afirmação e 7,56% não discordaram, nem concordaram.

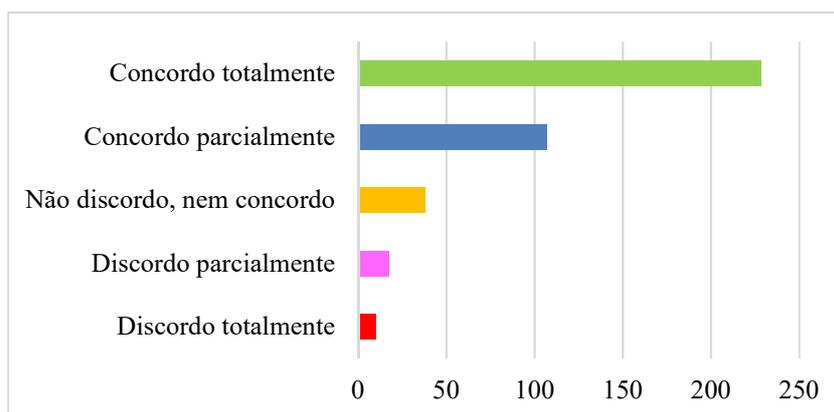
Sobre a utilização de tabelas no auxílio à compreensão, foram obtidas 399 respostas, que são demonstradas na Figura 48:



**Figura 48.** Utilização de tabelas melhora a compreensão

Os resultados obtidos são próximos ao questionamento sobre a utilização dos gráficos. A maioria 86,97% concordou total ou parcialmente que a utilização de tabelas ajudaria na compreensão das informações, em contrapartida apenas 4,76% discordou total ou parcialmente disto, e ainda 8,27% não discordou, nem concordou.

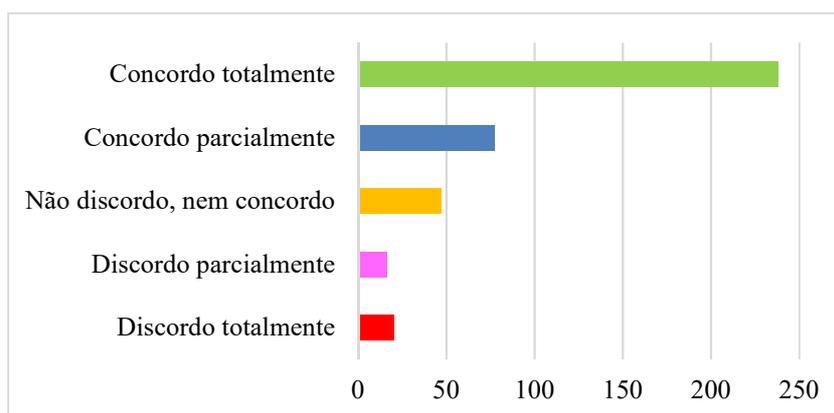
Sobre a utilização de demonstrativos resumidos como auxílio à melhoria da compreensão, foram obtidas 400 respostas e os dados são demonstrados na Figura 49:



**Figura 49.** Utilização de demonstrativos resumidos auxilia a compreensão

Concordaram total ou parcialmente 83,75%; discordaram total ou parcialmente 6,75% e 9,50% não discordou, nem concordou.

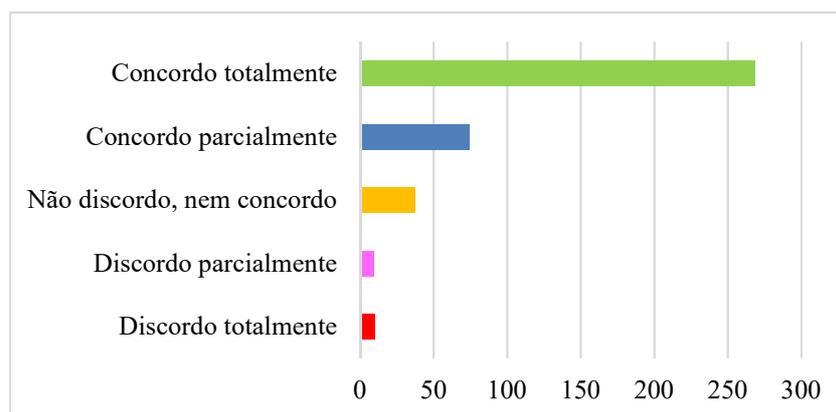
Foi questionado também aos respondentes se a utilização de lista de siglas e glossário era visto como um elemento que ajudaria a aumentar a compreensibilidade das informações. Os resultados são demonstrados na Figura 50:



**Figura 50.** Utilização de siglas e glossário auxilia a compreensão

Das 398 respostas obtidas, disseram concordar total ou parcialmente 79,15% dos respondentes. O percentual de indecisos foi maior neste questionamento, quando comparado aos outros elementos do *plain language* 11,81% e os que discordaram total ou parcialmente com o uso das siglas e do glossário foi de 9,05%.

O último elemento do *plain language* questionado tratava de verificar a percepção que os respondentes tinham sobre se a utilização de relatórios simplificados ajudaria a melhorar a compreensão das informações. Os resultados são demonstrados na Figura 51:



**Figura 51.** Relatório simplificado auxilia a compreensão

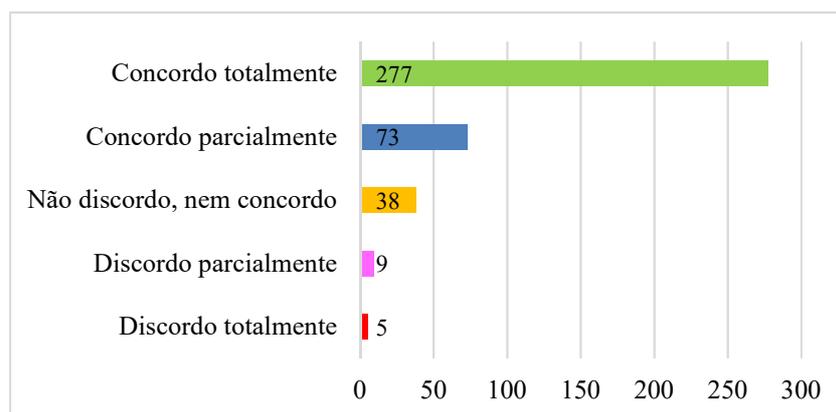
Foram obtidas 398 respostas a este questionamento, das quais 85,93% concordaram total ou parcialmente com a utilização dos relatórios simplificados como auxílio para a compreensão das informações. Uma minoria de 4,77% discordou total ou parcialmente da utilização deste elemento e 9,30% não discordou, nem concordou.

Os resultados obtidos com a Questão 27 demonstram que há grande percepção por parte dos respondentes de que a utilização dos elementos do *plain language* auxiliariam na melhora da compreensibilidade das informações do setor público (CODIM, 2016; Dubay, 2004; Lenguage Claro, 2007; Mendes & Forster, 2002; OCPC 07, 2014; SEC 1998).

Hall (2001) em sua pesquisa afirmou que as alternativas para produzir informações compreensíveis e, portanto, utilizáveis pelos cidadãos são claramente limitadas a uma simplificação no modelo dos relatórios financeiros existentes, sendo isto reafirmado pela percepção dos respondentes desta pesquisa.

Por fim, na questão 28, foi perguntado aos respondentes se estes prefeririam que fossem apresentados relatórios distintos, sendo um convencional para os usuários mais sofisticados, que possuem certo conhecimento das informações do setor público e outro simplificado, que fosse mais acessível ao usuário menos especializado, ou seja, com menos conhecimento sobre as informações do setor público.

Os resultados obtidos são demonstrados na Figura 52:



**Figura 52.** Apresentação de relatórios distintos

Das 402 respostas obtidas, 87,06% concordaram total ou parcialmente sobre a preferência de ter acesso a um relatório mais simplificado, 3,48% discordaram total ou parcialmente e 9,45% não discordou, nem concordou.

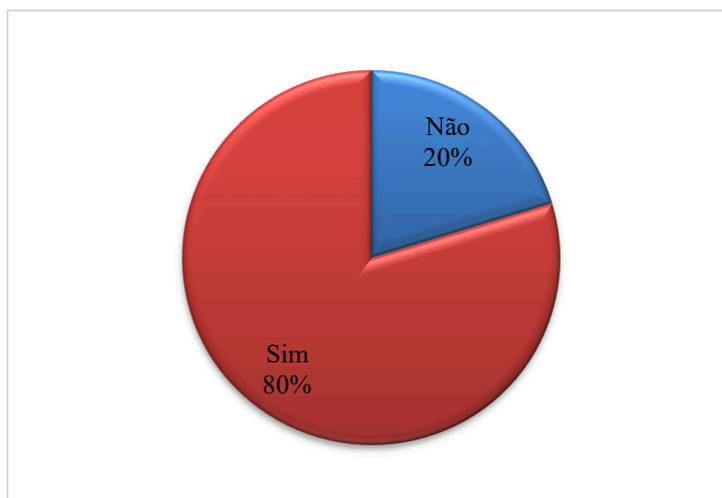
A elaboração de relatórios distintos é uma sugestão das pesquisas de Jordan et al. (2016); Marsh, Montondon e Ken (2005); Yusuf et al. (2016) e Yusuf e Jordan (2017) e, conforme demonstrado, é preferível por grande parte dos respondentes desta pesquisa.

Produzir relatórios simplificados, pode ser também um caminho para se reduzir os problemas associados à teoria da comunicação (Dias & Nakagawa, 2012; Shannon & Weaver, 1964), quais sejam o problema técnico, relacionado com a precisão do discurso entre quem emite e quem recebe as informações; os problemas semânticos, relacionados com a aproximação no significado das mensagens emitidas e recebidas, estreitando o canal entre governo e cidadãos, e os problemas de eficácia, fazendo com que a informação atinja o destinatário da forma pretendida e ele possa dela fazer uso, despertamento o seu comportamento de controle social.

#### **4.10 Interesse em receber os resultados da pesquisa**

Com a finalidade de se demonstrar a importância da pesquisa, bem como da participação dos respondentes neste processo, foi explicado a estes logo na introdução, que aos tivessem interesse seriam enviados os resultados obtidos quando da conclusão da pesquisa. Para tanto a última questão tratava sobre este assunto.

A Figura 53, demonstra o interesse dos respondentes em receber os resultados da pesquisa:



**Figura 53.** Interesse nos resultados da pesquisa

Dos 415 questionários respondidos completamente, 332 respondentes afirmaram ter interesse nos resultados da pesquisa, em contrapartida a 83 que afirmaram não ter interesse. Dessa forma, quando da conclusão desta pesquisa os dados serão sintetizados e enviados aos e-mails dos que demonstraram interesse.

#### **4.11 Síntese do capítulo**

Os resultados indicam que o questionário foi respondido em sua maior parte por um público especializado, que possui níveis de escolaridade superiores aos da maioria da população, não se atingindo assim o público pretendido, que era o de cidadãos comuns.

Ressalta-se mais uma vez, que os resultados encontrados não podem ser generalizados, uma vez que a amostra é não-aleatória. Contudo, importantes contribuições à literatura puderam ser demonstradas.

O perfil geral dos respondentes é de cidadãos, com 40 anos de idade ou menos, em sua maioria do sexo feminino e que possuem ensino superior ou acima deste. Possuem maior representatividade os graduados em ciências contábeis, administração e direito, porém graduados em diversas outras áreas também tiveram participação.

Um percentual considerável afirmou não possuir conhecimento em contabilidade do setor público e quase 60% afirmaram nunca ter procurado ou procurar raramente informações sobre as contas públicas.

Todas as informações foram consideradas pela maior parte dos respondentes como sendo total ou parcialmente compreensíveis, mas apesar disso, os percentuais acima de 80% nos questionamentos sobre os elementos que poderiam facilitar a

compreensibilidade das demonstrações financeiras, expõem a importância dada, mesmo pelos que afirmam compreender estas informações, que há atributos que poderiam torná-las mais claras, acessíveis e compreensíveis aos cidadãos.

Diferente dos resultados da pesquisa de Gallon et al. (2011); Hall (2001) e Miranda et al. (2008), os respondentes desta pesquisa demonstraram compreender as informações apresentadas, o que pode ser verificado nos questionamentos feitos para validar a percepção dos usuários.

Exceção foi encontrada no questionamento sobre o total de despesas com folha de pagamento, demonstrando que o uso de jargões contábeis e termos desconhecidos pelos usuários pode levar a erros de interpretação, deixando a comunicação de ser efetiva.

Foi possível demonstrar ainda, a relação existente entre o grau de escolaridade dos respondentes, a legibilidade dos textos, o uso dos atributos da qualidade da informação e os seus reflexos no aumento da percepção da compreensibilidade por parte dos respondentes.

De forma geral, os resultados encontrados, indicam que a preocupação por se tornar os relatórios do setor público mais claros e acessíveis aos usuários deve ser crescente e permanente. Uma vez que, os resultados aqui demonstrados, declaram haver forte relação entre as características dos usuários e a compreensibilidade das informações, sendo necessários esforços para fornecer aos cidadãos informações mais próximas da sua base de conhecimento.

É necessário também que o governo se certifique do tipo de informação que os cidadãos possuem maior interesse, conforme demonstrado na pesquisa de Jordan et al. (2016) este é um passo importante para reduzir a assimetria de informações entre o que os cidadãos esperam e o que o governo disponibiliza, pois isto pode aumentar a confiança dos cidadãos no governo, além de instrumentalizar de forma adequada os cidadãos para exercerem o seu papel de controle social.

A teoria da comunicação aborda que para haver a adequada comunicação de uma informação, é necessário que todos os elementos envolvidos neste processo façam uso de uma mesma linguagem, reduzindo-se ainda, ao menor nível possível, a existência de ruídos, que podem interferir na qualidade desta comunicação.

Assim, com base em tudo que foi exposto, é possível afirmar que no setor público, mais do que em qualquer outro ramo da ciência contábil, deve-se priorizar a

qualidade da informação fornecida, uma vez que são considerados potenciais usuários das informações deste setor, todos os cidadãos.

É neste sentido que o contador, como fonte das informações financeiras, precisa cumprir com o seu papel de instrumentalizador do controle social, fornecendo informações de qualidade que possam chegar até os cidadãos (receptores e destino da informação) de forma que possa ser compreendida e utilizada.

Faz-se necessário, porém, reduzir os ruídos existentes nesse processo de comunicação tais como a utilização de jargões, siglas e nomenclaturas típicas da contabilidade pública, mas desconhecidas da maior parte dos usuários. Parte destes problemas podem ser minimizados pelo uso dos atributos do *plain language*, demonstrados por grande parte dos respondentes como elementos que podem melhorar a compreensão das informações do setor público.

O canal onde se disponibilizam as informações, um elemento da teoria da comunicação, conforme já abordado, é também fator relevante no processo de comunicação das informações do setor público.

Dessa forma, os resultados apresentados nesta pesquisa, demonstram as grandes preocupações dos cidadãos, tais como informações sobre despesas com saúde e educação, licitações, arrecadações e cumprimento de limites da LRF. Demonstram ainda onde os cidadãos procuram ou procurariam estas informações, sendo importantes que estes canais de comunicação também façam uso de uma linguagem clara e compreensível ao usuário, e que as informações sejam disponibilizadas de forma íntegra e tempestiva, pois como já visto na literatura, a transparência é fator antecedente à compreensibilidade.

Por fim, a utilização de relatórios simplificados, que sejam condizentes com o grau de escolaridade e o conhecimento dos cidadãos, e que apresentem as informações sobre as quais estes demonstram maior interesse, parece ser o caminho para ampliar o acesso às informações do setor público e instruir os cidadãos no seu papel de fiscalizador dos atos públicos.

## 5 Considerações Finais

Este trabalho teve por objetivo identificar as variáveis associados à compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público, a partir de uma pesquisa exploratória que teve o questionário como instrumento para coleta dos dados junto aos potenciais usuários destas informações.

Para tanto foram elencadas variáveis atribuídas às características dos usuários, especificamente a idade, sexo, grau de escolaridade, área de graduação e conhecimento em contabilidade do setor público e variáveis atribuídas às características do texto, especificamente a legibilidade, o *plain language* e a qualidade da informação. Posteriormente analisou-se a associação entre estas variáveis e a compreensibilidade atribuída pelos respondentes por meio do teste de Qui-quadrado.

No caminho percorrido no desenvolvimento deste trabalho, desde a questão norteadora da pesquisa até os achados das relações, uma vasta literatura foi buscada, partindo-se da literatura sobre legibilidade e compreensibilidade, passando pela transparência, até se chegar à problemática estabelecida sobre a compreensibilidade das informações financeiras do setor público, estabelecendo-se a teoria da comunicação como pano de fundo desta pesquisa.

As relações esperadas desta pesquisa quanto às características dos usuários e a compreensibilidade das demonstrações financeiras eram de que o grau de escolaridade, a graduação em áreas afins à contabilidade e o conhecimento em contabilidade do setor público tivessem associação com a compreensibilidade das informações. Foram identificadas, entretanto, relações entre a idade dos respondentes, sexo, grau de escolaridade e graduação em ciências contábeis com o nível de compreensibilidade assumido.

Não foi identificada relação entre o conhecimento em contabilidade pública, atribuído pelo respondente à compreensibilidade, uma vez que 69,83% assumiram ter pouco ou razoável conhecimento sobre o assunto, mas em linhas gerais foram capazes de compreender as informações das demonstrações financeiras.

A relação esperada quanto à legibilidade do texto e a compreensibilidade das informações era de que quanto maior a legibilidade, maior fosse também a compreensibilidade da informação pelos respondentes. Esta associação foi estatisticamente significativa, demonstrando que quando maior o índice de legibilidade, maior será o público que consegue compreender as informações.

O grande diferencial que era esperado por este estudo, consistia no aprofundamento da literatura sobre a legibilidade e a compreensibilidade de um texto, especificamente das notas

explicativas às demonstrações financeiras, buscando contribuir para o aprimoramento dos relatórios financeiros do setor público.

Os achados possibilitaram apontar que o teste de *Flesch* utilizado como métrica da legibilidade, pode auxiliar de forma significativa na produção de relatórios mais acessíveis aos usuários, juntamente com a utilização de atributos que melhoram a qualidade da informação, tais como produzir informações em quantidade adequada, sem elementos desnecessários e que contenham somente informações consideradas relevantes.

Foi demonstrada também a grande importância da utilização dos elementos do *plain language* como auxílio na produção de informações financeiras mais claras, acessíveis e compreensíveis aos cidadãos, sendo que os questionamentos acerca deste tema tiveram altos níveis de concordância por parte dos respondentes.

Referente à prática profissional, este estudo indica haver uma necessidade de mudanças na forma de divulgação das informações financeiras do setor público, adequando a informação às características dos cidadãos comuns, pois parece haver uma lacuna entre as informações financeiras que são disponibilizadas e o perfil destes cidadãos.

Os caminhos que podem ser delineados neste sentido, consistem na elaboração de um manual para escrita em linguagem simples no setor público brasileiro, uma vez que o manual da presidência da república, já existente, está voltado apenas para regras sob a escrita de relatórios oficiais, tais como legislação.

Mostra-se também a importância em se elaborar relatórios distintos, sendo um para os cidadãos sem conhecimentos específicos e voltados aos seus principais interesses, conforme demonstrado no desenvolvimento desta pesquisa, em contrapartida às demonstrações financeiras elaboradas para o cumprimento de obrigações legais e atendimento aos órgãos fiscalizadores. Este parece ser o meio mais acessível, porém não tão fácil de ser implementado, devido às dificuldades e o grande conservadorismo existente, em especial no setor público brasileiro.

Por fim, uma terceira alternativa seria a regulamentação em se elaborar relatórios simplificados, pois o país possui grandes avanços na normatização da transparência e na disponibilidade das informações do setor público, sendo regra a divulgação e exceção a ocultação, entretanto fornece massivamente informações que não podem ser compreendidas e não acessíveis a maior parte de sua população.

Há que se destacar ainda os avanços que poderão ser obtidos a partir da convergência às IPSAS, onde são esperadas melhorias substanciais na qualidade dos relatórios fornecidos

pelo setor público, visando tornar a administração pública um instrumento de eficácia e transparência e buscando resolver os problemas de comunicação e compreensão.

Dessa forma, este trabalho é uma contribuição acadêmica, aprofundando as discussões sobre a legibilidade, compreensibilidade e qualidade da informação; profissional, demonstrando alternativas para que o governo instrumentalize os cidadãos com informações compreensíveis, possibilitando uma melhoria na qualidade dos relatórios financeiros, especificamente no setor público e; social, traçando caminhos para que os mais diferentes estratos da sociedade possam fazer uso das informações divulgadas pelo setor público.

Para pesquisas futuras sugere-se o desenvolvimento de notas explicativas em linguagem simples e com maior legibilidade e a aplicação em um quasi-experimento ou até mesmo uma pesquisa *survey*, a partir da abertura dada por esta pesquisa e do instrumento de coleta dos dados aqui desenvolvido, a fim de se analisar na prática os efeitos da utilização deste tipo de relatório em comparação aos relatórios atualmente praticados. Possibilitando desta forma, maior embasamento teórico e prático sobre os efeitos e benefícios que a utilização deste tipo de relatório pode trazer para o setor público.

São vários os delineamentos abertos por esta pesquisa, e as lacunas existentes na literatura, especificamente aos que buscam entender os fenômenos do setor público, são muitas. Poucas pesquisas acerca do tema proposto foram desenvolvidas neste setor, e os problemas encontrados aqui, indicam alternativas para a melhoria da qualidade das informações no setor público.

## Referências

- Adelberg, A. H. (1979). A methodology for measuring the compreensibilidade of financial report messages. *Journal of Accounting Research* , 17(2), 565-592.
- Adelberg, A. H. (1983). The accounting syntactic complexity formula: A new instrument of predicting the legibilidade of selected accounting communications. *Accounting and Business Research* , 163-175.
- Amorim, A. D. (2007). *A mediação da informação contábil sob a ótica da ciência de informação* ( Tese de Doutorado). Departamento de Biblioteconomia da Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Araújo, C. A. (2009). Correntes teóricas da ciência da informação. *Ciência da Informação*, 38(3), 192-204.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2011). *Contabilidade pública da teoria à prática* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Araujo, M., Reinhard, N., & Albano, C. (2013). Dados governamentais abertos e redes interorganizacionais: Fatores motivadores e facilitadores dos relacionamentos entre governo e sociedade. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 37.
- Athayde, T. R. (2002). *A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: Estudo de caso no município de Luzinânia GO* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.
- Augustinho, S. M. (2013). *A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de controle social para a "governança" do estado: Um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013* (Dissertação de Mestrado). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Augustinho, S. M., & Oliveira, A. G. (2014). A informação contábil pública como instrumento de controle social: A percepção de líderes comunitários da cidade de Curitiba. *Revista de Informação Contábil* , 8(2), 49-68.
- Avelino, B. C., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2012). Política de evidenciação de informações no setor público no estado de Minas Gerais. *Enfoque* , 31(2), 47-61.
- Avelino, B. C., Cunha, J. V., Lima, G. A., & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosre voluntário de municípios do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia* , 13(2), 571-608.
- Babbie, E. (2011). *The basics of social research*. Belmont: Cengage Learning.
- Barnett, A., & Leoffler, K. (1979). Legibilidade of accounting and auditing messages. *The Journal of Business Communication* , 16(3), 49-59.

- Barth, M. E., & Schipper, K. (2008). Financial reporting transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(2), 173-190.
- Bloomfield, R. J. (2008). Accounting as the language of business. *Accounting Horizons*, 22(4), 433-436.
- Borko, H. (1968). Information science: What is it?. *American Documentation*, 19(1), 3-5.
- Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30-50.
- Cezar, L. B., Barbosa, T. R., & Reis, M. C. (2013). Panorama da produção científica nacional sobre comunicação governamental: Alicerce teórico para a construção de novas pesquisas. *Administração Pública e Gestão Social*, 5(3), 126-133.
- Clark, C. (2010). Understanding the needs of users of public sector financial reports: How far have we come?. *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 70-81.
- Clarke, D. P., Hrasky, S. L., & Tan, G. T. (2009). Voluntary narrative disclosures by local governments: A comparative analysis of the textual completeness of mayoral and chairpersons' letters in annual reports. *The Australian Journal of Public Administration*, 68(2), 194-207.
- Constituição da República Federativa do Brasil*. (2016). Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)
- Controladoria Geral da União. (2011). *Acesso à informação pública: Uma introdução à Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011*. Brasília: CGU.
- Cotrim, C. H. P. (2012). *Compreensibilidade dos Relatórios Contábeis e Financeiros de Companhias de Capital Aberto listadas na BM&FBOvespa: Uma análise da percepção dos usuários investidores* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Cozby, P. C., & Bates, S. C. (2011). *Methods in Behavioral Research*. New York: McGraw-Hill.
- Dawes, S. (2010). Stewardship and usefulness: Policy principles for information-based. *Government Information Quarterly*, 27(4), 377-383.
- Dias, J. M., Fº. (2000). A linguagem utilizada na evidenciação contábil: Uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos*, 13(24), 38-49.
- Dias, J. M., Fº. (2013). A contabilidade e a ordem social: Uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. *Revista FAE*, 16(1), 6-17.
- Dias, J. M., Fº., & Nakagawa, M. (2001). Análise do processo da comunicação contábil: Uma contribuição para a solução de problemas semânticos utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(26), 42-57.

- Dias, J. M., F<sup>o</sup>., & Nakagawa, M. (2012). Reflexões sobre a dimensão semiótica da análise de balanços: Uma contribuição à otimização de decisões de crédito. *R. Cont. Ufba*, 33-47.
- Dubay, W. H. (2004). *The Principles of Legibilidade*. California: Impact Information.
- Eppler, M. J. (2006). *Managing information quality: Increasing the value of information in knowledge-intensive products and process* (2nd ed.). Heidelberg: Springer.
- Epstein, I. (1988). *Teoria da informação* (2a ed.). São Paulo: Ática.
- Evans, J. R., & Mathur, A. (2005). The value of online surveys. *Internet research*, 15, 195-219.
- Fakhfakh, M. (2014). Linguistic performance and legibility of auditor's reports with modified opinions: An advanced investigation based on the ISAs on audit reports. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 105-130.
- Félix, C. L., & Silva, L. M. (2009). Regime próprio de previdência e assistência social: Uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal. *Pensar Contábil*, 11(44), 23-31.
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M., Lopes, J. E., Ribeiro, J. F., F<sup>o</sup>., & Pederneiras, M. M. (2012). Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: Uma análise comparativa - IPSAS e NBC-TSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), 434-447.
- Gallon, A. V., Trevisan, R., Pfitscher, E. D., & Limongi, B. (2011). A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 16(1), 79-96.
- Governmental Accounting Standards Board - GASB (1987). *Concepts Statement*, (1). Norwalk, CT. Autor. Recuperado de <https://www.gasb.org/st/concepts/gconsum1.html>
- Gouveia, F. H. C. (2010). *Uma incursão pela abordagem de pesquisa em contabilidade no Brasil fundamentada em teorias semióticas e da comunicação* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Guedes, W., & Araújo, R. H., Jr. (2014). O fluxo de informações na auditoria pública e a teoria matemática da comunicação. *Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação*, 19(40), 33-50.
- Ijiri, Y. (1975) *Theory of accounting measurement*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Ilufi, O. M. (2000). Teoria da comunicação e teoria da semiótica: Sua incorporação ao processo de formação universitária do contador no Chile. *Anais da Conferência Acadêmica Permanente de Pesquisa em Contabilidade*, Santiago, Chile, 11.

- Kinnersley, R., & Fleischman, G. (2001). The readability of government's letter of transmittal relative to public company management's discussion and analysis. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 13, 1-22.
- Lee, Y., Strong, D., Kahan, B., & Wang, R. (2002). AIMQ: A methodology for information quality assessment. *Information & Management*, 40, 133-146.
- Lesca, H., & Lesca, E. (1995). *Gestion de l'information, qualité de l'information et performances de l'entreprise*. Paris: Litec.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring legibilidade in financial disclosures. *The Journal of Finance*, 69(4), 1643-1671.
- Hall, D. R., Jr. (2001). *An investigation of the availability, distribution and usability of the comprehensive annual financial reports of U.S. cities* (Dissertation of master). Florida Atlantic University, Washington, United States.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Ijeoma, N. B. (2014). The impact of international public sector accounting standard (ipsas) on reliability, credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria. *International Journal Of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, 2(3), 1-8.
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (2017). *O Brasil e as Ipsas. Recife, PE. Autor. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4517&codregional=2>*
- International Federation of Accountants - IFAC (2001). *Governance in the public sector: A governing body perspective*. New York. Autor. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B26BEDD1FEF>
- International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB. (2010). *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. New York. Autor. Recuperado de [https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED\\_Conceptual\\_Framework\\_Phase\\_1.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf)
- Jones, M. J. (1997). Methodological themes critical appraisal of the cloze procedure's use in the accounting domain. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10, 105-128.
- Jones, M. J., & Shoemaker, P. A. (1994). Accounting narratives: A review of empirical studies of content and legibilidade. *Journal of Accounting Literature*, 13, 142-184.
- Jones, M., & Smith, M. (2014). Traditional and alternative methods of measuring the compreensibilidade of accounting narratives. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 183-208.

- Jordan, M., Yusuf, J. E., Mayer, M., & Mahar, K. (2016). What citizens want to know about their government's finances: Closing the information gap. *The Social Science Journal*, 53(3), 301-308.
- Koçouski, M. (2013). Comunicação pública: Construindo um conceito. In: H. Matos, Org., *Comunicação Pública interlocuções, interlocutores e perspectivas* (pp. 41-57). São Paulo: Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo.
- Kunsch, M. M. (2013). Comunicação pública: Direitos de cidadania, fundamentos e práticas. In: H. Matos, Org., *Comunicação Pública interlocuções, interlocutores e perspectivas* (pp. 3-13). São Paulo: Escola de Comunicação e Artes Universidade de São Paulo.
- Leandro, C. A., Pérez, M. C. C., & Hernandez, A. M. L. (2016). The convergence of the central american countries to international accounting standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.* Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)
- Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009.* Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)
- Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.* Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.* Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)
- Li, F. (2008). Annual report legibilidade, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 221-247.
- Macêdo, F. F., & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272.
- Maia, J. O. (2014). O estudo de caso nas pesquisas de e-gov: A relevância de um olhar qualitativo na pesquisa em linguagens e tecnologia. *Linguagem & Ensino*, 17(3), 603-626.

- Marsh, T. L., & Montondon, L. G. (2005). A comparison of the legibilidade of governmental annual financial reports popular reports and management discussion and analysis. *Journal of Accounting and Finance Research*, 13(3), 153-161.
- Marsh, T. L., Montondon, L. G., & Kemp, A. M. (2005). Legibilidade of management's discussion and analysis for local governments. *Journal of Organizational Culture, Communications and Conflict*, 9(1), 115-123.
- Marteleteo, R. M. (1987). Informação: Elemento regulador dos sistemas, fator de mudança social ou fenômeno pós-moderno?. *Ciência da Informação*, 16(2), 169-180.
- Martins, T. B., Ghiraldelo, C. M., Nunes, M. G., & Oliveira, O. N., Jr. (1996). *Legibilidade formulas applied to textbooks in brazilian portuguese*. Universidade de São Paulo, Instituto de Ciências Matemáticas de São Carlos, São Carlos.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mendes, G. F., & Forster, N. J., Jr. (2002). *Manual de redação da presidência da república* (2a ed.), Brasília. Recuperado de [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/manual/manual.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm).
- Michener, G., & Bersch, K. (2011). Conceptualizing the quality of transparency. *Anais da Global Conference on Transparency*, Rutgers University, Newark, 1-27, 1.
- Miller, H. (1996). The multiple dimensions of information quality. *Information Systems Management*, 79-82.
- Miranda, L. C., Silva, A. J., Ribeiro, J. F., Fº., & Silva, L. M. (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo balanço orçamentário. *Brazilian Business Review*, 5(3), 209-226.
- Montondon, L. G., & Marsh, T. L. (2005). How readable are those financial reports?. *Journal of Government Financial Management*, Spring, 52-56.
- Orientação técnica CPC 07, de 11 de novembro de 2014*. Evidenciação na divulgação dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral. Recuperado de [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/488\\_OCPC\\_07\\_Orienta%C3%A7%C3%A3o.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/488_OCPC_07_Orienta%C3%A7%C3%A3o.pdf).
- Parker, M. B., Moleshe, V., Harpe, R. D., & Wills, G. B. (2006). An evaluation of information quality frameworks for the world wide web. *Electronic & Software System*, (20), 1-11.
- Peleias, F. A. (2017). *Mecanismos linguísticos (des)favoráveis para a legibilidade das demonstrações financeiras: Uma análise das empresas listadas no mercado de capitais brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Pereira, C. C., Fragoso, A. R., & Ribeiro, J. F., Fº. (2005). Comunicação em contabilidade: Estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em

Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (156), 50-69.

Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2007). Are ICTs improving transparency and accountability in the EU Regional and local governments? An empirical study. *Public Administration*, 85(2), 449-472.

Plainlanguage. (2011). Federal Plain Language Guidelines. Recuperado de <https://www.plainlanguage.gov/media/FederalPLGuidelines.pdf>

*Portaria MF 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>

*Pronunciamento de Orientação CODIM n. 19 de março de 2016*. Melhores práticas de divulgação de informações em notas explicativas. Recuperado de [www.codim.org.br/.../PO\\_CODIM\\_n\\_19\\_Melhores\\_Praticas\\_Divulgacao](http://www.codim.org.br/.../PO_CODIM_n_19_Melhores_Praticas_Divulgacao)

Prefeitura de Manaus (2018). *Portal da transparência municipal*. Recuperado de <https://transparencia.manaus.am.gov.br/transparencia/v2/#!/demonstrativos>

Prefeitura de São Paulo (2017). Balanço Anual: Exercício de 2016. São Paulo. Autor. Recuperado de <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/contaspublicas/index.php?p=21227>

Quiles, F. J., Galera, N. A., & Rodríguez, D. O. (2014). Factors influencing the transparency of sustainability information in regional governments: An empirical study. *Journal of Cleaner Production*, (82), 179-191.

Resolução CFC n. 2016/NBCTSPEC, de 04 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Recuperado de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc)

Riahi-Belkaoui, A. (1995). *The linguistic shaping of accounting*. London: Quorum Books.

Rodrigues, F. F., & Silva, C. A. (2015). Fatores determinantes das informações divulgadas no relatório da administração das empresas brasileiras de capital aberto. *Business and Management Review*, 4(10), 282-298.

Santaella, L. (1998). *Que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense.

- Santos, A. M., & Mascarenhas, R. C. (2007). Análise da compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal jurisdicionadas à CGU Regional/AM e ao TCU SECEX/AM. *Anais do Congresso Brasileiro de Custo*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2017). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* (7a ed.). Brasília. Autor. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>
- Securities Exchange Commission (1998). *A plain english handbook: How to create clear SEC disclosure*. Recuperado de [www.sec.gov/pdf/handbook.pdf](http://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf).
- Securities Exchange Commission. (2001). *Federal plain language guidelines*. Recuperado de [www.sec.gov/plainwriting.shtml](http://www.sec.gov/plainwriting.shtml)
- Secretaría de La Función Pública (2007). *Language claro* (3a ed.). México. Autor. Recuperado de <http://www.funcionpublica.gob.mx/web/doctos/temas/programas/ManualLenguajeClaro.pdf>
- Shannon, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. *The Bell System Technical Journal*, 27, 379-423, 623-656.
- Shannon, C. E., & Weaver, W. (1964). *The mathematical theory of communication*. Urbana: The University of Illinois Press.
- Silva, J. L. (2016). A teoria matemática da comunicação na ciência da informação: Propondo uma nova relação entre sujeitos da informação. *Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação e Biblioteconomia*, 11(1), 203-217.
- Silva, C. A., & Fernandes, J. L. (2009). Legibilidade dos fatos relevantes no Brasil. *RAC-Eletrônica*, 3(1), 142-158.
- Silva, A., & Miranda, J. (2017). Portal da transparência e qualidade da informação: um estudo do portal da transparência de um governo local brasileiro. *Anais da International Conference on Information Resources Management*, CONF-IRM.
- Slomski, V. (2013). *Manual de contabilidade pública de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Smith, J. E., & Smith, N. (1971). Readability: A measure of the performance of the communication function financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552-561.
- Smith, M., & Taffler, R. (1992). Legibilidade and compreensibilidade: Different measures of the textual complexity of accounting narrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 84-98.

- Souza, A. A., Boina, T. M., & Avelar, E. A. (2013). Transparência na administração pública: Uma análise das variáveis que influenciam a divulgação de informações por meio da internet nos municípios brasileiros de médio porte. *Anais dos Seminários em Administração*, São Paulo, SP, Brasil, 16.
- Souza, F. J., Barros, C. C., & Silva, M. C. (2013). Índice de transparência municipal: Um estudo nos municípios mais populosos do Rio Grande do Norte. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 13.
- Stead, B. A. (1977). Content analysis and legibilidade formulas as applied to the accounting principles board opinions. *The Journal of Business Communication*, 14(3), 23-34.
- Department of Economic and Social Affairs. United Nations. (2007). *Public governance indicators: A literature review*. Nova Iorque. Autor. Recuperado de [https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/E-Library%20Archives/2007%20Public%20Governance%20Indicators\\_a%20Literature%20Review.pdf](https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/E-Library%20Archives/2007%20Public%20Governance%20Indicators_a%20Literature%20Review.pdf)
- Xavier, A. E., Jr., Paulo, E., & Silva, J. D. (2014). Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. *Registro Contábil*, 5(1), 1-19.
- Yusuf, J. E., & Jordan, M. M. (2017). Accessibility of the management's discussion and analysis to citizen users of government financial reports. *Public Budgeting & Finance*, 37(4), 74-91.

### Apêndice A – Matriz de amarração

Questões norteadoras	Variáveis	Fonte	Descrição	Relação Esperada	Relação Encontrada	Estudos anteriores
<b>Bloco 1 – Perfil dos Respondentes</b>  Existe relação entre o nível de compreensibilidade e as características dos usuários: idade, gênero, escolaridade, curso superior, e conhecimento em contabilidade do Setor Público?	Idade	Questão 01	Qual é a sua idade?	-	Respondentes com 40 anos ou menos compreendem melhor as informações	Cotrim (2012); Hall Jr. (2001)
	Gênero	Questão 02	Qual é o seu gênero?	-	Respondentes do sexo feminino compreendem melhor as informações	Augustinho e Oliveira (2014); Cotrim (2012); Gallon and Pfitscher (2011); Miranda et al. (2008); Hall Jr. (2001)
	Escolaridade	Questão 03	Qual é o seu grau de escolaridade? (curso completo)	Pessoas com maior escolaridade possuem maior compreensibilidade das DF's	Há relação entre o grau de escolaridade e a compreensibilidade das informações	Augustinho e Oliveira (2014); Cotrim (2012); Miranda, Silva, Filho & Silva (2008); Hall Jr. (2001)
	Escolaridade nível Superior	Questão 04	Se você tem escolaridade em nível Superior, indique qual é?	Pessoas com escolaridade superior nas áreas de Contabilidade, Finanças e Economia possuem maior compreensibilidade das DF's	Há relação entre graduação em ciências contábeis e a compreensibilidade das informações	Cotrim (2012); Hall Jr. (2001)
	Ocupação	Questão 05	Qual a sua ocupação?	Servidores públicos compreendem melhor as informações	Não há relação entre a ocupação e a compreensibilidade das informações	
	Auto avaliação (conhecimento)	Questão 06	Como você avalia o seu conhecimento em Contabilidade do Setor Público?	Pessoas com maior conhecimento em contabilidade do setor público possuem maior compreensibilidade das DF's	Não há relação entre o conhecimento em contabilidade do setor público e a compreensibilidade das informações	Augustinho e Oliveira (2014); Miranda, Silva, Filho & Silva (2008)

<p><b>Bloco 2 – Percepção dos Usuários quanto ao interesse e importância das Demonstrações Financeiras do Setor Público</b></p> <p>Existe relação entre o nível de compreensibilidade e o interesse, importância e a usabilidade dada pelo usuário às informações das Demonstrações do Setor Público?</p>	Interesse	Questão 07	Com que frequência você procura informações sobre as contas públicas? (arrecadação e gastos)	-	-	Augustinho e Oliveira (2014); Hall (2001); Jordan et al. (2016)
		Questão 08	Onde você procurou ou procuraria as informações sobre as contas públicas do seu município?	-	-	Hall (2001)
		Questão 09	Você já procurou e/ou utilizou as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades governamentais?	-	-	Miranda et al. (2008); Hall (2001)
	Importância	Questão 10	Que tipo de informação você já procurou ou procuraria?	-	-	Hall (2001); Jordan et al. (2016); Miranda et al. (2008)
		Questão 12				
	Usabilidade	Questão 11	Para que você usou ou usaria estas informações?	-	-	Hall (2001); Jordan et al. (2016); Miranda et al. (2008)
Questão 13						
<p><b>Bloco 3 - Percepção dos Usuários quanto à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público</b></p>	Balanco orçamentário	Questão 14	Ao observar o Balanço Orçamentário do ano de 2016, você percebe que as receitas arrecadadas são menores do que as receitas que foram inicialmente previstas?			Miranda et al. (2008)

Existe relação entre o nível de compreensibilidade e as Demonstrações Financeiras do Setor Público: Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Notas Explicativas?		Questão 15	Ao observar o Balanço Orçamentário, você percebe que o município realizou mais despesas do que foram previstas?			Miranda et al. (2008)
		Questão 16	Quanto o município realizou de Despesas com Folha de Pagamento no ano de 2016?			Hall (2001)
		Questão 17	Você considera o balanço orçamentário compreensível?	Os usuários não compreendem as informações	Os respondentes em sua maioria compreendem as informações	Adaptado de Cotrim (2012); Hall (2001)
	Balanço Patrimonial	Questão 19	Ao observar o Balanço Patrimonial, você consegue saber o total das dívidas com fornecedores que o município tem a pagar no exercício atual? Se sim, qual o valor?	-	-	Hall (2001)
		Questão 20	Você considera o balanço patrimonial compreensível?	-	-	Adaptado de Cotrim (2012); Hall (2001)
	Balanço Financeiro	Questão 21	Com base no balanço financeiro, você consegue identificar quanto o município recebeu de transferências federais no	-		Hall (2001)

			exercício atual? Se sim, qual o valor?			
		Questão 22	Você considera o balanço financeiro compreensível?	Os usuários não compreendem as informações	Os respondentes em sua maioria compreendem as informações	Adaptado de Cotrim (2012); Hall (2001)
	Notas Explicativas	Questão 23 (Nota Explicativa ao Balanço Orçamentário)	Você considera esta informação compreensível?  Você acha que esta informação é útil para saber se o município gastou mais do que arrecadou?  Você considera que o uso da tabela te ajuda a compreender melhor as informações?	Os usuários não compreendem as informações	Os respondentes em sua maioria compreendem as informações	Jones e Smith (2014); Santos & Mascarenhas (2007); Marsh, Montondon e Ken (2005); Smith e Taffler (1992)
		Questão 24 (Nota Explicativa ao Balanço Patrimonial)	Você considera esta informação compreensível?  Você considera que a apresentação das informações podendo-se comparar os valores dos anos de 2015 e 2016 aumenta a sua compreensão?	Os usuários não compreendem as informações	Os respondentes em sua maioria compreendem as informações	CFC (2016); CODIM (2016); Jones e Smith (2014); Santos e Mascarenhas (2007); Marsh, Montondon e Ken (2005); Hall (2001); Smith e Taffler (1992)

			Você acha que esta informação é útil para saber os valores que o município tem a receber no prazo de 12 meses?			
Existe relação entre o nível de compreensibilidade pelo usuário e a legibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público?	Legibilidade das Notas Explicativas – Índice de Flesch	Questões 25 e 26	Você considera esta informação compreensível?  A linguagem é clara e acessível ao usuário?  A escrita é em estilo simplificado?	Espera-se que quanto maior a legibilidade das narrativas contábeis maior seja a compreensibilidade	Há relação entre a legibilidade das notas explicativas, o grau de escolaridade dos respondentes e a compreensibilidade das informações	Yusuf e Jordan (2017); Jones e Smith (2014); Clark, Hrasky e Tan (2009); Montondon e Marsh (2005); Marsh e Montondon (2005); Marsh, Montondon e Ken (2005); Jones (1997); Smith e Taffler (1992)
Existe relação entre a compreensibilidade das informações e a utilização dos elementos da qualidade da informação?	Elementos da qualidade da informação	Questões 25 e 26	A quantidade de informação é adequada (nem muito, nem pouco)?  A informação vai direto ao ponto, não possuindo elementos desnecessários?	-	-	Eppler (2006); Lesca e Lesca (1995)
<b>Bloco 4 – Elementos que facilitam a Compreensibilidade</b>  Existe relação entre o nível de compreensibilidade pelo usuário e a utilização dos elementos que facilitam a legibilidade ( <i>plain language</i> )?	Elementos dos <i>plain language</i>	Questão 18 (Bloco 3)	A partir do gráfico abaixo você percebe que: - As receitas arrecadadas forem menores do que as despesas - O município gastou mais do que arrecadou As receitas arrecadadas são menores do que as receitas inicialmente previstas	Espera-se que a utilização de elementos que facilitam a legibilidade ( <i>plain language</i> ) possibilite maior compreensibilidade das informações	Há a percepção por parte dos respondentes de que a utilização dos elementos do <i>plain language</i> auxiliariam na compreensibilidade das informações	Yusuf e Jordan (2017); Jordan, Yusuf, Mayer e Mahar (2016); OCPC 07 (2014); Jones e Smith (2014); <i>Plainlanguage</i> (2011); <i>Lenguage Claro</i> (2007); Eppler (2006); Montondon e Marsh (2005); Marsh, Montondon e Ken (2005); Dubay (2004);

		<p>Questão 27</p>	<p>Você considera que a utilização dos itens listados abaixo ajudaria a melhorar a sua compreensão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; linguagem clara e compreensível</li> <li>&gt; evitar o uso de palavras técnicas</li> <li>&gt; utilização de gráficos</li> <li>&gt; utilização de tabelas</li> <li>&gt; demonstrativos resumidos</li> <li>&gt; lista de siglas e glossário</li> <li>&gt; relatório simplificado</li> </ul>			<p>Mendes e Forster (2002); SEC (1998).</p>
		<p>Questão 28</p>	<p>Você preferiria que fossem apresentados relatórios distintos, um convencional e outro simplificado, que fosse mais acessível ao usuário menos especializado?</p>			<p>Yusuf e Jordan (2017); Jordan, Yusuf, Mayer e Mahar (2016); Montondon e Marsh (2005); Marsh, Montondon e Ken (2005)</p>

## Apêndice B – Termos de solicitação para realização da pesquisa

São Paulo, 23 de abril de 2018

Prezado Sr.,  
Paulo de Oliveira Abrahão  
Presidente do Observatório Social de São Paulo

A Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, por meio de seu Mestrado em Ciências Contábeis, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que visa analisar os fatores associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

O desenvolvimento da pesquisa será realizado com a aplicação, junto aos cidadãos, de questionário eletrônico via internet. O objetivo é dar grande divulgação a este questionário para que possa ser respondido pelo maior número possível de pessoas e assim atingir a finalidade da pesquisa que é entender os percalços existentes na transparência e compreensão das informações que são fornecidas pelo setor público e buscar alternativas para melhorar a qualidade dessa informação, de modo a ser utilizada como ferramenta de controle social.

O link para essa pesquisa está disponível em:

[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_os](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_os)

Portanto, vimos por meio desta, solicitar a vossa senhoria contribuir com este estudo, divulgando o link da pesquisa no site do Observatório, bem como nas redes sociais, a fim de aumentar o acesso à pesquisa.

Finalmente, gostaríamos de salientar que os resultados alcançados pela pesquisa serão disponibilizados e enviados a vossa senhoria, bem como a todos os participantes que assim o desejarem, como forma de agradecimento ao apoio à pesquisa.

Desde já agradecemos a atenção recebida e nos colocamos a vossa disposição para maiores esclarecimentos.

Atenciosamente,

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort  
Profa. Pesquisadora do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Prof. Dr. Cláudio Parisi  
Coordenador do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Eliane Utrabo Camacho  
Mestranda em Ciências Contábeis

São Paulo, 23 de abril de 2018

Prezado Sr.,  
Francisco Gil Castello Branco Neto  
Secretário Geral da Associação Contas Abertas

A Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, por meio de seu Mestrado em Ciências Contábeis, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que visa analisar os fatores associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

O desenvolvimento da pesquisa será realizado com a aplicação, junto aos cidadãos, de questionário eletrônico via internet. O objetivo é dar grande divulgação a este questionário para que possa ser respondido pelo maior número possível de pessoas e assim atingir a finalidade da pesquisa que é entender os percalços existentes na transparência e compreensão das informações que são fornecidas pelo setor público e buscar alternativas para melhorar a qualidade dessa informação, de modo a ser utilizada como ferramenta de controle social.

O link para essa pesquisa está disponível em:

[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_ca](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_ca)

Portanto, vimos por meio desta, solicitar a vossa senhoria contribuir com este estudo, divulgando o link da pesquisa no site da Associação Contas Abertas ou nas redes sociais, a fim de aumentar o acesso à pesquisa.

Finalmente, gostaríamos de salientar que os resultados alcançados pela pesquisa serão disponibilizados e enviados a vossa senhoria, bem como a todos os participantes que assim o desejarem, como forma de agradecimento ao apoio à pesquisa.

Desde já agradecemos a atenção recebida e nos colocamos a vossa disposição para maiores esclarecimentos.

Atenciosamente,

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort  
Profa. Pesquisadora do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Prof. Dr. Cláudio Parisi  
Coordenador do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Eliane Utrabo Camacho  
Mestranda em Ciências Contábeis

São Paulo, 23 de abril de 2018

À ONG Transparência Brasil

A Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, por meio de seu Mestrado em Ciências Contábeis, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que visa analisar os fatores associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

O desenvolvimento da pesquisa será realizado com a aplicação, junto aos cidadãos, de questionário eletrônico via internet. O objetivo é dar grande divulgação a este questionário para que possa ser respondido pelo maior número possível de pessoas e assim atingir a finalidade da pesquisa que é entender os percalços existentes na transparência e compreensão das informações que são fornecidas pelo setor público e buscar alternativas para melhorar a qualidade dessa informação, de modo a ser utilizada como ferramenta de controle social.

O link para essa pesquisa está disponível em:

[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_tpb](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_tpb)

Portanto, vimos por meio desta, solicitar a vossa senhoria contribuir com este estudo, divulgando o link da pesquisa no site da ONG ou nas redes sociais, a fim de aumentar o acesso à pesquisa.

Finalmente, gostaríamos de salientar que os resultados alcançados pela pesquisa serão disponibilizados e enviados a vossa senhoria, bem como a todos os participantes que assim o desejarem, como forma de agradecimento ao apoio à pesquisa.

Desde já agradecemos a atenção recebida e nos colocamos a vossa disposição para maiores esclarecimentos.

Atenciosamente,

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort  
Profa. Pesquisadora do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Prof. Dr. Cláudio Parisi  
Coordenador do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Eliane Utrabo Camacho  
Mestranda em Ciências Contábeis

São Paulo, 24 de abril de 2018

Prezada Sra.,

Vanessa Azevedo

Coordenadora de Comunicação do Sindicato dos Contabilistas do Estado de São Paulo

A Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, por meio de seu Mestrado em Ciências Contábeis, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que visa analisar os fatores associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

O desenvolvimento da pesquisa será realizado com a aplicação, junto aos cidadãos, de questionário eletrônico via internet. O objetivo é dar grande divulgação a este questionário para que possa ser respondido pelo maior número possível de pessoas e assim atingir a finalidade da pesquisa que é entender os percalços existentes na transparência e compreensão das informações que são fornecidas pelo setor público e buscar alternativas para melhorar a qualidade dessa informação, de modo a ser utilizada como ferramenta de controle social.

O link para essa pesquisa está disponível em:

[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_sdcsp](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_sdcsp)

Portanto, vimos por meio desta, solicitar a vossa senhoria contribuir com este estudo, divulgando o link da pesquisa por meio de e-mail aos seus associados ou nas redes sociais, a fim de aumentar o acesso à pesquisa.

Finalmente, gostaríamos de salientar que os resultados alcançados pela pesquisa serão disponibilizados e enviados a vossa senhoria, bem como a todos os participantes que assim o desejarem, como forma de agradecimento ao apoio à pesquisa.

Desde já agradecemos a atenção recebida e nos colocamos a vossa disposição para maiores esclarecimentos.

Atenciosamente,

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort  
Profa. Pesquisadora do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Prof. Dr. Cláudio Parisi  
Coordenador do Mestrado em  
Ciências Contábeis da Fecap

Eliane Utrabo Camacho  
Mestranda em Ciências Contábeis

## Enc: Pesquisa Acadêmica - Você entende as informações do Setor Público?

ELIANE CAMACHO

qui 17/05/2018 11:48

Itens Enviados

Para: roni.enara@osbrasil.org.br <roni.enara@osbrasil.org.br>; sao@osbrasil.org.br <sao@osbrasil.org.br>; secretaria2@osbrasil.org.br <secretaria2@osbrasil.org.br>; secretaria@osbrasil.org.br <secretaria@osbrasil.org.br>;

Prezados, bom dia!

Conforme indicação, entro em contato para saber da possibilidade de auxílio na divulgação da minha pesquisa do mestrado. Já firmamos parceria com o Observatório Social de São Paulo, que fica sediado na FECAP, porém diante da indicação do Sr. Bruno do Observatório de Farroupilha, venho até vocês para saber da possibilidade de maior divulgação da pesquisa. Abaixo um breve resumo sobre o objetivo desta:

Sou mestranda em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP/SP e estou desenvolvendo um projeto de pesquisa que visa analisar os fatores associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

O desenvolvimento da pesquisa será está sendo realizado com a aplicação, junto aos cidadãos, de questionário eletrônico via internet. O objetivo é dar grande divulgação a este questionário para que possa ser respondido pelo maior número possível de pessoas e assim atingir a finalidade da pesquisa que é entender os percalços existentes na transparência e compreensão das informações que são fornecidas pelo setor público e buscar alternativas para melhorar a qualidade dessa informação, de modo a ser utilizada como ferramenta de controle social.

Como o objetivo é alcançar o maior número possível de pessoas e a maior diversidade de respondentes, tais como empresários, estudantes, acadêmicos, cidadãos de forma geral, gostaria de saber da possibilidade de vocês em nos ajudar na divulgação da pesquisa, por meio do envio do link da pesquisa.

O link para o questionário é:

[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_os](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_os)

Caso possam nos ajudar, será de grande valor para a pesquisa e nos comprometemos a dar o feedback dos resultados.

Aguardo retorno!

Obrigada!

Eliane Utrabo Camacho

Mestrando em Ciências Contábeis

## Apêndice C – Divulgações da pesquisa

**eliane.camacho@edu.fecap.br**

**Destinatários: Cópias ocultas**

Prezados(as),

Estou realizando uma pesquisa acadêmica no mestrado da FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, sobre a Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público.

Gostaria de convidá-lo(a) a participar nessa pesquisa, respondendo a um questionário online, cujo tempo estimado é de cerca de 20 minutos. Sua participação será de imenso valor e auxiliará a traçar um quadro geral da situação atual sobre o tema.

Como forma de incentivo à sua participação será realizado sorteio de um Tablet Samsung Galaxy dentre os respondentes. Para participar deixe seu e-mail ao final da pesquisa e receberá um número.

Os resultados da pesquisa serão enviados a todos os que tiverem interesse, quando houver a conclusão e aprovação da dissertação do mestrado.

Os dados fornecidos pelos respondentes serão mantidos em sigilo.

O link para acessar a pesquisa é: [https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_dvs](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_dvs)

Agradeço desde já a sua atenção.

Atenciosamente,

Eliane Utrabo Camacho

## Re: Pesquisa - Compreensibilidade das contas públicas

Renata Galf <rgalf@transparencia.org.br>

ter 24/04/2018 13:32

Para: ELIANE CAMACHO <eliane.camacho@edu.fecap.br>;

Cc: Manoel Galdino <mgaldino@transparencia.org.br>; Lorena Cardoso <lcardoso@transparencia.org.br>;

Olá Eliane,

O post divulgando sua pesquisa será publicado hoje às 12h.

Abraços,

Renata Galf

Transparência Brasil

+55 11 32596986

[www.transparencia.org.br](http://www.transparencia.org.br)



**Transparência Brasil**  
@brasil.transparencia

- Página inicial
- Sobre
- Eventos
- Fotos
- Vídeos
- Comunidade
- Avaliações
- Publicações
- Informações e anúncios

Criar uma Página

👍 Curtiu
📡 Seguindo
➦ Compartilhar
⋮



**Transparência Brasil**

24 de abril · 🌐

⋮

Apesar de a Lei de Acesso à Informação garantir o direito a obter dados públicos em linguagem de fácil compreensão, muitas vezes não é isso que acontece. Se você já precisou de informações públicas, participe dessa pesquisa e conte como foi sua experiência. A ideia é identificar como melhorar a qualidade dessas informações. O questionário é parte de um projeto de mestrado em Ciências Contábeis da FECAP.  
<https://bit.ly/2qUOMRD>

Você entende as informações do setor público?

👍 Curtir
💬 Comentar
➦ Compartilhar
👤

👍 53
Mais relevantes

16 compartilhamentos

## Re: Divulgação Pesquisa

Gil <gil@contasabertas.org.br>

qui 26/04/2018 21:34

Para: ELIANE CAMACHO <eliane.camacho@edu.fecap.br>;

Eliane,

Colocaremos no domingo, no facebook da Contas Abertas que tem mais de 93 mil seguidores.

Atenciosamente,

Gil



**CONTAS ABERTAS**

Contas Abertas   
@ContasAbertas

Página inicial  
Sobre  
Fotos  
Vídeos  
Twitter  
YouTube  
Publicações  
Comunidade  
Informações e anúncios

[Criar uma Página](#)

**Contas Abertas**  
28 de abril · 

Esta é uma pesquisa acadêmica do mestrado da FECAP (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado) sobre os fatores que possam estar associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público a partir da percepção dos usuários das informações. Responda e concorra a 1 Samsung Galaxy Tab no link <https://bit.ly/2qRjQBM>

**Você entende as informações fornecidas pelo setor público?**

**Participe desta pesquisa!**

Desenvolvida por:  
**MESTRADO FECAP**

ContasAbertas

 Curtir  Comentar  Compartilhar 

  Você e outras 52 pessoas Mais relevantes ▾

25 compartilhamentos

---

## Questionário

Gioia Tumbiolo <tumbiologioia@gmail.com>

qua 09/05/2018 00:37

Para: ELIANE CAMACHO <eliane.camacho@edu.fecap.br>;

Oi, Eliane, tudo bem?

Encaminhei pessoalmente hoje à tarde o link para o questionario. Espero que dê tudo certo!!

Voce tem algum prazo estimado para enviar a resposta ?

Um dos observatórios me perguntou isso.

Um grande abraço e boa sorte!

Gioia

Boa tarde Eliane,

Podemos sim reforçar a divulgação. Apenas para cumprimento de protocolo interno, solicito que nos envie o termo em anexo assinado.

Parabéns pelo trabalho que está desenvolvendo.

Atenciosamente,

 **Observatório**  
SOCIAL DO BRASIL | **LETÍCIA CARDOSO**  
Assessoria Executiva  
41 99988-6896

## TERMO DE COMPROMISSO

Pelo presente Termo de Compromisso estabelece-se que o **compromissário Eliane Utrabo Camacho**, aluno regularmente matriculado no programa de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis do Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP/SP, portador do RG nº 43.495.005-1 e inscrito no CPF sob nº 366.092.238-23, compromete-se em relação ao comprometente **Observatório Social do Brasil**, aos termos desse compromisso, conforme condições abaixo descritas:

1. O **Observatório Social do Brasil** disponibilizará informações e materiais relativos ao Sistema OSB e ao controle social realizado no âmbito do setor público municipal ao compromissário. Essas informações e materiais têm a finalidade direcionada à análise científica que serão tratadas e descritas como fundamento da dissertação do Mestrado cujo objetivo é analisar os fatores associados à compreensibilidade das demonstrações financeiras do setor público a ser apresentada ao programa, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

2. O **compromissário** consolida o compromisso de disponibilizar a versão final da dissertação de Mestrado ao **Observatório Social do Brasil**, na hipótese de ser aprovada pela banca examinadora. A disponibilização será após os trâmites normativos legais e institucionais que se finalizam com a publicação oficial da dissertação. A disponibilização a que se refere o compromisso é no sentido de que poderá ser divulgada ou inserida em sua página eletrônica ou utilizada por meio de mídia, multimídia, trabalhos, etc., conforme a normatização referente aos trabalhos científicos públicos.

Curitiba, 17 de maio de 2018.



\_\_\_\_\_  
Eliane Utrabo Camacho

**Publicação pessoal – Facebook**

**Eliane Camacho**  
23 de abril · 🌐 ▼

Pessoal participem da pesquisa!  
Compartilhem!  
[https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_fcbk](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_fcbk)

Compreensibilidade das Contas Públicas  
PARTICIPE  
DESTA PESQUISA!

Você entende as informações que são fornecidas pelo Setor Público?

Desenvolvida por:  
**MESTRADO FECAP**

Parceria:  
**Observatório de Políticas Públicas**

Responda e CONCORRA a  
**1 Samsung GALAXY Tab**

👍 Curtir    💬 Comentar    ➦ Compartilhar

👍 Thaymy Oliveira e outras 7 pessoas

11 compartilhamentos

**Publicação pessoal – LinkedIn**

Prezados(as), boa tarde! Estou realizando uma pesquisa acadêmica no mestrado da FECAP/SP sobre a compreensão das informações do Setor Público. Gostaria de convidá-lo(a) a participar nessa pesquisa, respondendo a um questionário online, cujo tempo estimado é de cerca de 12 minutos. Sua participação será de imenso valor e auxiliará a traçar um quadro geral da situação atual sobre o tema. Quanto mais pessoas participarem, mais ricos serão os resultados alcançados. Como forma de incentivo à sua participação será realizado sorteio de um Tablet Samsung Galaxy dentre os respondentes. Para participar deixe seu e-mail ao final da pesquisa e receberá um número. Os dados fornecidos pelos respondentes serão mantidos em sigilo. O link para acessar a pesquisa é: [https://pt.surveymonkey.com/r/fecap\\_camacho\\_lkd](https://pt.surveymonkey.com/r/fecap_camacho_lkd) Agradeço desde já a sua atenção. Atenciosamente, Eliane Utrabo Camacho Mestranda da FECAP/SP



**ELIANE UTRABO CAMACHO**

Docente no Centro Universitário Adventista de São Paulo - Campus EC  
3 m



<https://lnkd.in/dc7ECUm>

Compreensibilidade das Contas Públicas  
**PARTICIPE DESTA PESQUISA!**

**VOCÊ ENTENDE AS  
INFORMAÇÕES QUE  
SÃO FORNECIDAS PELO  
SETOR PÚBLICO?**

Desenvolvida por:  
**MESTRADO FECAP**

Parceira:  
**Observatório**

Responda e  
CONCORRA a **1** SAMSUNG  
Galaxy Tab

4 gostaram

## Apêndice D – Instrumento de pesquisa

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Introdução

Esta é uma pesquisa acadêmica do mestrado da FECAP sobre os Fatores que possam estar associados à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público a partir da percepção dos usuários das informações.

Sua participação é fundamental! Os resultados, a serem apurados nesta pesquisa, serão úteis para o estudo e potencial aprimoramento desses relatórios com foco nos usuários.

A pesquisa tem o tempo estimado para conclusão de cerca de 12 minutos.

As questões devem ser sempre respondidas para passar às próximas.

Você poderá voltar às páginas anteriores do questionário e atualizar as respostas existentes, desde que o questionário não tenha sido concluído. Depois de concluído, você não poderá entrar novamente no questionário.

Em caso de dúvidas, contate a pesquisadora pelo email: [eliane.camacho@edu.fecap.br](mailto:eliane.camacho@edu.fecap.br)

Obrigada por sua participação!

Eliane Utrabo Camacho  
Mestranda da FECAP/SP

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Bloco 1 - Perfil do Respondente

1. Qual é a sua idade?

2. Qual é o seu sexo?

Masculino

Feminino

3. Qual é o seu grau de escolaridade? (curso completo)

- Fundamental incompleto
- Fundamental
- Médio
- Superior (Graduação)
- Especialização (Pós-graduação)
- Mestrado
- Doutorado

4. Se você tem escolaridade em nível Superior (Graduação), qual é o curso?

5. Qual a sua ocupação principal?

6. Como você avalia seu conhecimento em Contabilidade do Setor Público?

- | nenhum                | pouco                 | razoável              | bom                   | excelente             |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <input type="radio"/> |

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

Bloco 2 - Percepção dos Usuários quanto ao interesse e usabilidade das Demonstrações Financeiras

7. Com que frequência você procura informações sobre as contas públicas? (arrecadação e/ou gastos)

- Sempre
- Às vezes
- Raramente
- Nunca procurei

8. Onde você procurou ou procuraria as informações sobre as contas públicas do seu município?

(Pode assinalar mais de uma opção)

- Jornal de circulação no município
- Diário Oficial
- Prefeitura
- Câmara municipal
- Site da Prefeitura
- Portal da transparência
- Outros sites na internet

Outro (especifique)

9. Você já procurou e/ou utilizou as Demonstrações Financeiras apresentadas pelas entidades governamentais?

- Sim
- Não

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

10. Que tipo de informação você já procurou nas Demonstrações Financeiras do setor público?

(Pode assinalar mais de uma opção)

- |  |  |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Receitas de tributos (impostos e taxas)         | <input type="checkbox"/> Recursos transferidos do Estado para o Município          |
| <input type="checkbox"/> Despesas em geral                               | <input type="checkbox"/> Cumprimento dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal |
| <input type="checkbox"/> Empréstimos (dívida pública)                    | <input type="checkbox"/> Licitações  |
| <input type="checkbox"/> Despesas com Saúde                              | <input type="checkbox"/> Fornecedores  |
| <input type="checkbox"/> Despesas com Educação                           | <input type="checkbox"/> Bens imóveis (veículos, prédios)                          |
| <input type="checkbox"/> Recursos transferidos da União para o Município | <input type="checkbox"/> Recursos recebidos de convênios com a União ou Estado     |

Outro (especifique)

**11. Para que você usou estas informações?****(Pode assinalar mais de uma opção)**

- Conhecer a Administração Geral do Município
- Controlar as ações do gestor público
- Eleger os dirigentes
- Avaliar os gastos públicos
- Avaliar as receitas públicas
- Avaliar se o governo gasta conforme a Lei que autoriza os gastos
- Saber se o resultado do orçamento do município é positivo

Outro (especifique)

**Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público****12. Caso fosse utilizar, que tipo de informação você procuraria nas Demonstrações Financeiras do setor público?****(Pode assinalar mais de uma opção)**

- Receitas de tributos (impostos e taxas)
- Despesas em geral
- Empréstimos (dívida pública)
- Despesas com Saúde
- Despesas com Educação
- Recursos transferidos da União para o Município
- Recursos transferidos do Estado para o Município
- Cumprimento dos limites que da Lei de Responsabilidade Fiscal
- Licitações
- Fornecedores a pagar
- Bens imóveis (veículos, prédios)
- Recursos recebidos de convênios com a União ou Estado

Outro (especifique)

13. Para que você usaria estas informações?  
(Pode assinalar mais de uma opção)

- Conhecer a Administração Geral do Município
- Controlar as ações do gestor público
- Eleger os dirigentes
- Avaliar os gastos públicos
- Avaliar as receitas públicas
- Avaliar se o governo gasta conforme a Lei que autoriza os gastos
- Saber se o resultado do orçamento do município é positivo

Outro (especifique)

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Bloco 3 - Percepção dos usuários quanto à compreensibilidade das Demonstrações Financeiras

14. Ao observar o Balanço Orçamentário, você percebe que as receitas arrecadadas são menores do que as receitas que foram inicialmente previstas?

Receitas Orçamentárias	Previsão inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo d = (c - b)
<b>RECEITAS CORRENTES (I)</b>	<b>46.194.126.551,00</b>	<b>46.194.126.551,00</b>	<b>46.131.677.376,72</b>	<b>(62.449.174,28)</b>
RECEITA TRIBUTÁRIA	23.307.700.314,00	23.307.700.314,00	23.377.317.391,79	69.617.077,79
IMPOSTOS	23.035.250.584,00	23.035.250.584,00	23.077.590.177,36	42.339.593,36
TAXAS	272.449.730,00	272.449.730,00	299.727.214,43	27.277.484,43
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	3.714.395.943,00	3.714.395.943,00	3.729.282.352,82	14.886.409,82
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	3.183.598.202,00	3.183.598.202,00	3.193.317.879,44	9.719.677,44
CONTRIBUIÇÕES DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA	530.797.741,00	530.797.741,00	535.964.473,38	5.166.732,38
RECEITA PATRIMONIAL	995.945.760,00	995.945.760,00	1.468.769.544,28	472.823.784,28
RECEITAS IMOBILIÁRIAS	4.676.625,00	4.676.625,00	4.887.978,62	211.353,62
RECEITAS DE VALORES MOBILIÁRIOS	837.633.523,00	837.633.523,00	1.278.565.956,95	440.932.433,95
RECEITAS DE CONCESSÕES E PERMISSÕES	93.252.938,00	93.252.938,00	163.107.439,64	69.854.501,64
COMPENSAÇÕES FINANCEIRAS	56.382.674,00	56.382.674,00	8.261.729,56	(48.120.944,44)

- Sim
- Não
- Não sei responder

15. Ao observar o Balanço Orçamentário, você percebe que o município realizou mais despesas do que foram previstas?

Despesas Orçamentárias	Dotação inicial (e)	Dotação atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f - g)
<b>DEPESAS CORRENTES (IX)</b>	44.244.313.916,00	46.415.425.230,58	44.409.509.112,21	43.375.654.128,31	43.149.964.632,27	2.005.916.118,37
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	20.478.213.518,00	20.752.59.968,11	20.307.324.231,00	20.265.578.645,18	20.254.511.612,92	445.266.737,11
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	1.346.877.498,00	1.270.718.625,41	1.150.254.175,14	1.150.254.175,14	1.150.253.850,22	120.464.450,27
OUTRAS DESPESAS CORRENTE	22.419.222.901,00	24.392.115.637,06	22.951.930.706,07	21.959.821.307,99	21.745.199.169,13	1.440.184.930,99
<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>	<b>10.162.984.929,00</b>	<b>7.991.873.614,42</b>	<b>5.613.009.799,41</b>	<b>4.621.904.684,46</b>	<b>4.584.098.317,72</b>	<b>2.978.863.815,01</b>
INVESTIMENTOS	8.184.405.701,00	5.954.596.340,40	3.023.027.177,56	2.631.981.909,28	2.594.973.909,13	2.931.569.162,84
INVERSÕES FINANCEIRAS	46.131.000,00	56.734.999,62	29.382.476,58	29.326.368,06	28.555.454,49	27.352.523,04
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	1.932.448.228,00	1.980.542.274,40	1.960.600.145,27	1.960.596.407,12	1.960.568.954,10	19.942.129,13

- Sim
- Não
- Não sei responder

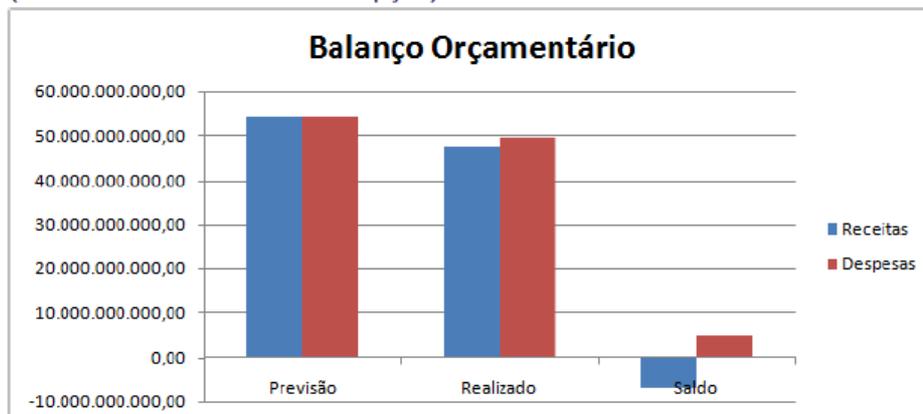
16. Quanto o município realizou de Despesas com Folha de Pagamento?

17. Você considera o Balanço Orçamentário compreensível?

Não discordo, nem

Discordo totalmente      Discordo parcialmente      concordo      Concordo parcialmente      Concordo totalmente

18. A partir do gráfico abaixo você percebe que:  
(Pode assinalar mais de uma opção)



- As receitas arrecadadas foram menores do que as despesas realizadas
- O município gastou mais do que arrecadou
- As receitas arrecadadas são menores do que as receitas inicialmente previstas
- As despesas realizadas são menores do que as despesas inicialmente previstas
- Não sei responder

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Compreensibilidade do Balanço Patrimonial

19. Ao observar o Balanço Patrimonial, você consegue saber o total das dívidas com fornecedores que município tem a pagar no exercício atual?

Ativo			Passivo		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE	8.331.791.389,96	10.253.744.869,33	PASSIVO CIRCULANTE	13.014.060.791,15	9.387.195.205,81
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	5.457.866.976,19	6.306.083.254,54	OBRIGAÇÕES TRAB. PREVIDENCIÁRIAS E ASSIST A PAGAR	1.824.191.213,57	55.554.827,09
CRÉDITO A CURTO PRAZO	2.668.779.667,07	3.741.397.550,89	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	2.043.188.206,24	1.909.573.878,59
CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER		38.115.493,49	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	1.141.578.357,48	447.487.210,87
CLIENTES	161.334.211,33	160.020.264,04	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO	30.987.038,54	45.342.612,65
CRÉDITOS E TRANSFERÊNCIAS A RECEBER	103.444.372,53		OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÕES A OUTROS ENTES	-	-
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	4.692.862,38	4.733.213,08	PROVISÕES A CURTO PRAZO	115.839.000,00	1.098,91

- Sim  
 Não  
 Não sei responder

Se sim, qual o valor?

20. Você considera o Balanço Patrimonial compreensível?

Não discordo, nem

Discordo totalmente    Discordo parcialmente    concordo    Concordo parcialmente    Concordo totalmente

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Compreensibilidade do Balanço Financeiro

21. Com base no Balanço Financeiro, abaixo, você consegue identificar quanto o município recebeu de Transferências Federais no exercício atual?

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA (I)</b>	<b>47.627.063.233,37</b>	<b>48.102.298.491,74</b>	<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA (VI)</b>	<b>49.422.518.911,62</b>	<b>47.047.574.684,99</b>
ORDINÁRIA	37.626.961.986,56	38.058.474.649,88	ORDINÁRIA	38.926.806.090,96	36.291.004.621,41
TESOURO MUNICIPAL	34.211.407.226,53	34.810.980.451,11	TESOURO MUNICIPAL	35.539.718.886,55	33.155.836.081,43
RECURSOS PRÓPRIOS DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	3.357.173.518,07	3.121.089.869,74	RECURSOS PRÓPRIOS DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	3.249.809.828,63	3.115.680.566,57
RECURSOS PRÓPRIOS DA EMPRESA DEPENDENTE	58.381.241,96	126.395.329,03	RECURSOS PRÓPRIOS DA EMPRESA DEPENDENTE	37.277.375,78	19.487.973,41
VINCULADA	9.900.101.246,81	10.043.823.841,86	VINCULADA	10.495.712.820,66	10.756.570.063,58
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	70.659.025,81	19.565.817,39	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	78.215.703,95	31.167.483,90
TRANSFERÊNCIAS FEDERAIS	3.202.109.900,29	3.026.062.115,64	TRANSFERÊNCIAS FEDERAIS	3.072.661.327,50	3.328.964.670,91
TRANSFERÊNCIAS ESTADUAIS	559.824.272,34	452.589.533,84	TRANSFERÊNCIAS ESTADUAIS	478.578.544,89	434.052.243,78
FUNDO CONSTITUCIONAL DE EDUCAÇÃO	3.474.580.981,19	3.350.410.853,04	FUNDO CONSTITUCIONAL DE EDUCAÇÃO	3.509.458.662,40	3.303.452.726,99

- Sim
- Não
- Não sei responder

Se sim, qual o valor?

22. Você considera o Balanço Financeiro compreensível?

Não discordo, nem

Discordo totalmente    Discordo parcialmente    concordo    Concordo parcialmente    Concordo totalmente

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Compreensibilidade das Notas Explicativas

#### 23. A partir da Nota Explicativa ao Balanço Financeiro, apresentada abaixo:

O Balanço Orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. É através de sua interpretação que se confrontam dados previstos com resultados verificados, apurando-se o Superávit ou Déficit do Orçamento:

1. RECEITA	R\$
Prevista	4.146.710.000,00
Receita Realizada	4.821.006.847,49
2. DESPESA	R\$
Fixada	4.146.710.000,00
Autorização Final	4.971.088.165,63
Despesa Realizada	4.656.466.363,48
REALIZAÇÃO A MENOR	314.621.803,15
(+) Excesso de arrecadação	674.296.847,49
(-) Incremento da Despesa (Crédito Adicional)	(824.378.166,63)
(+) Economia Orçamentária	314.621.803,15
(=) SUPERÁVIT DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	164.540.484,01
(+) Superávit Financeiro/2015 (RREO – Anexo I)	149.511.526,99
(=) SUPERÁVIT DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	314.052.011,00

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Você considera esta informação compreensível?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Você acha que esta informação é útil para saber se o município gastou mais do que arrecadou?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Você considera que o uso da tabela te ajuda a compreender melhor as informações?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## 24. A partir da Nota Explicativa ao Balanço Patrimonial apresentada abaixo:

### Nota 5 – Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo

O grupo representa aproximadamente 10,28% dos créditos a receber e corresponde, em sua maioria, a débitos de servidores municipais decorrentes de pagamentos indevidos, multas de trânsito, danos materiais, honorários advocatícios, indenização a terceiros e encargos de processos judiciais:

Conta	Saldo em 31/12/2015	Saldo em 31/12/2016	Variação %
<b>Débitos de Servidores Municipais</b>	201.745.479,39	208.015.246,32	3,1%
<b>Demais Créditos a Receber</b>	98.230.157,70	66.362.825,75	-32,4%
<b>Total</b>	299.975.637,09	274.378.022,07	-8,5%

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Você considera esta informação compreensível?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Você considera que a apresentação das informações podendo-se comparar os valores dos anos de 2015 e 2016 aumenta a sua compreensão?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Com estas informações você consegue saber os valores que o município tem a receber nos próximos 12 meses?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25. A Nota Explicativa abaixo refere-se ao Balanço Orçamentário:

**Balanço Orçamentário**

**Nota 1 – Lei Orçamentária Anual**

Em conformidade à Lei Federal nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000 e alterações que estabelecem normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, o orçamento consolidado da Prefeitura do Município de São Paulo, para o exercício de 2016, instituído por meio da Lei Municipal nº 16.334/2015 estimou a receita e fixou a despesa em R\$ 54.407.300.347,00 (cinquenta e quatro bilhões, quatrocentos e sete milhões trezentos mil e trezentos e quarenta e sete reais) e compreende: o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social Consolidado referente aos Poderes Executivo e Legislativo, seus Fundos Especiais, Órgãos e Entidades da Administração Direta e Indireta.

No exercício de 2016 não houve atualizações monetárias na previsão inicial da receita orçamentária.

**Nota 2 – Déficit Orçamentário**

Na execução orçamentária consolidada de 2016 as receitas arrecadadas alcançaram o montante de R\$ 47.527.063.233,37 e as despesas empenhadas R\$ 49.422.518.911,62. O confronto das receitas realizadas com as despesas empenhadas resultou em um déficit orçamentário de R\$ 1.895.455.678,25.

Analisando o déficit orçamentário apurado, verifica-se que a administração direta apresentou resultado superavitário de R\$ 5.913.907.460,36 e a administração indireta um resultado deficitário de R\$ 7.809.363.138,61.

Com base nesta nota explicativa, você considera que:

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A informação é compreensível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A linguagem é clara e acessível ao usuário	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A escrita é em estilo simplificado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A quantidade de informação é adequada (nem muito, nem pouco)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação vai direto ao ponto, não possui elementos desnecessários	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## 26. A Nota Explicativa abaixo refere-se ao Balanço Orçamentário:

## Balanço Orçamentário

O orçamento para o exercício de 2016 tem como estimativa de receita e fixação da despesa o valor de R\$ 54.407.300.347,00. Neste valor estão compreendidos os orçamentos referente à Prefeitura, Câmara e Tribunal de Contas, Autarquias e Fundações do município de São Paulo.

Ao final do ano de 2016 as receitas arrecadadas foram R\$ 47.527.063.233,37 e as despesas realizadas R\$ 49.422.518.911,62. Isso significa que foram realizadas mais despesas do que as receitas arrecadadas, o que resulta em um déficit orçamentário de R\$ 1.895.455.678,25 no ano.

\*Déficit orçamentário: significa que o valor das despesas é superior ao das receitas disponíveis.

Com base nesta nota explicativa, você considera que:

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A informação é compreensível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A linguagem é clara e acessível ao usuário	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A escrita é em estilo simplificado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A quantidade de informação é adequada (nem muito, nem pouco)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação vai direto ao ponto, não possui elementos desnecessários	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

### Bloco 4 - Elementos que facilitam a Compreensibilidade

27. Você tem a percepção de que a utilização dos itens listados abaixo ajudaria a melhorar a sua compreensão sobre as informações financeiras do Setor Público?

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Linguagem clara e compreensível	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evitar o uso de palavras técnicas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de gráficos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de tabelas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Demonstrativos resumidos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Lista de siglas e glossário	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatório simplificado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. Você preferiria que fossem apresentados relatórios distintos, um convencional e outro simplificado, que fosse mais acessível ao usuário menos especializado?

Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não discordo, nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Compreensibilidade das Demonstrações Financeiras do Setor Público

29. Você deseja receber os resultados desta pesquisa?

- Sim  
 Não

Se sim, indique e-mail para resposta

30. Participar do sorteio?

E-mail