

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KALINA KELY MIRANDA LEITE

**ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

JOÃO PESSOA – PB

2018

KALINA KELY MIRANDA LEITE

**ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Externos.

Orientador: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz

JOÃO PESSOA – PB

2018

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L533a Leite, Kalina Kely Miranda.

ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO /
Kalina Kely Miranda Leite. - João Pessoa, 2019.
134 f.

Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Transparência. 2. Controle Social. 3. Demonstrações
Contábeis do Setor Público. 4. Compreensibilidade. 5.
Conhecimento da Linguagem Técnica. 6. Popular
Reporting. I. Título

UFPB/BC

KALINA KELY MIRANDA LEITE

**ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

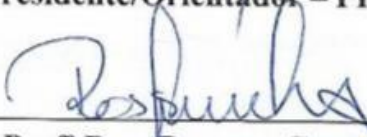
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Dissertação aprovada em 11 de fevereiro de 2019.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz
Presidente/Orientador – PPGCC/UFPB



Profª Dra. Rossana Guerra de Sousa
Membro Interno - PPGCC/UFPB

Profª Dra. Cláudia Ferreira da Cruz
Membro Externo – UFRJ

À minha querida Angelina.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus e à Nossa Senhora, pelas preciosas presenças em minha vida, pelo cuidado e amor.

A meus pais, Emmanuel e Rosimere, pelo dom da vida, amor, e por contribuírem, cada um à sua maneira, para a formação de quem sou hoje.

Aos meus tios, Luciano e Siomare, por toda orientação, amor, força, apoio e investimento; por sempre acreditarem em mim e por nunca medirem esforços para me ajudar a ser uma pessoa e profissional melhor.

Aos meus familiares, especialmente à minha avó Marlene, por toda a força, torcida e orações.

Aos meus pequeninos, Angie, Bola, Dante, e Epi, por me acompanharem ao longo de tantas madrugadas, deixando-as mais alegres e menos solitárias.

Ao meu esposo, Leones, companheiro de toda vida, pelo amor, força, orações, paciência em dias de agonia, por sempre acreditar em mim e nunca se negar a ajudar. Sem quem não teria conseguido.

Às minhas amigas, Talitha, Emanuelle, Risolene e Socorro, por todo companheirismo e ajuda durante a caminhada no mestrado e por estarem sempre disponíveis.

Aos meus amigos de Instituto, Regina, Rinaldo, Odair e Sofia, por deixarem meus dias mais leves no exercício da profissão.

Aos meus colegas, Amarando e Ronaldo, por toda ajuda na aplicação dos questionários e disponibilidade de aplicação em suas turmas.

A todos os meus amigos pela paciência quanto às minhas ausências.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, por todos os ensinamentos e conhecimentos transmitidos.

Às professoras Rossana Guerra e Cláudia Cruz, componentes da banca examinadora, por suas contribuições valiosas contribuições.

Por fim, agradeço a meu professor orientador, Dr. Josedilton Alves Diniz, educador que me acolheu e depositou sua confiança em mim, por toda orientação, paciência, força e compreensão.

A todos vocês, muito obrigada!

*“Sucesso não é o final, fracasso não é fatal: é a coragem
para continuar que conta”.*

Winston Churchill

RESUMO

Diante da atual conjuntura de escândalos de corrupção presenciados pela população e pelo aumento da insatisfação quanto ao desempenho dos gestores e ao desperdício dos recursos públicos por parte da administração pública, os cidadãos têm exigido cada vez mais responsabilidade dos governantes através de demandas por mais transparência dos atos de gestão dos agentes governamentais. Para que esse controle social seja exercido, a qualidade das informações emitidas nos relatórios financeiros deve suplantar a complexidade das terminologias utilizadas pela contabilidade. Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa foi investigar o nível de compressibilidade das informações divulgadas pelas demonstrações contábeis do setor público brasileiro. Mais especificamente, buscou-se verificar se o conhecimento da linguagem técnica e a forma de divulgação dessas informações influenciam na compreensão dessas informações contábeis, tanto para quem tem conhecimento da linguagem técnica, como para o cidadão comum sem esse conhecimento. A metodologia utilizada foi a pesquisa experimental, sendo executada a partir da construção de cenários, utilizando-se um grupo de controle (G1), que não recebeu nenhum estímulo intencional e servindo como padrão para comparação, e três grupos de tratamento (G2), (G3) e (G4), em que ocorreu a manipulação das variáveis independentes, conhecimento da linguagem técnica e *popular reporting*, para a medição de seus efeitos sobre a compreensibilidade das informações contábeis do setor público. Para isso, foram utilizados como atores desta pesquisa alunos de instituições de ensino superior e de ensino médio integrado distribuídos aleatoriamente nos cenários experimentais. Os resultados do estudo indicaram que os cidadãos que possuem o conhecimento da linguagem técnica compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que não possuem esse conhecimento. Em contrapartida, quando as informações foram divulgadas mediante relatórios populares (*popular reporting*), o nível de compreensão foi superior. Assim, concluiu-se que a forma tradicional de apresentação das informações contábeis não favorece o controle social, devido a sua incompreensibilidade, denotando que o *popular reporting* apresentou-se melhor para esse intento.

Palavras-chave: Transparência; Controle Social; Demonstrações Contábeis do Setor Público; Compreensibilidade; Conhecimento da Linguagem Técnica; *Popular Reporting*.

ABSTRACT

Under the present situation of corruption scandals witnessed by the population and the increasing dissatisfaction with the performance of managers and the waste of public resources by the public administration, the citizens have increasingly demanded the responsibility of the government through demands for more transparency of the management acts of government agents. For this social control to be practiced, the quality of the information emitted in the financial reports should overcome the complexity of the terminology used by accounting. In this sense, the purpose of this research was to investigate the level of compressibility of the information disclosed by the accounting statements of the Brazilian public sector. More specifically, it was sought to verify if the knowledge of the technical language and the form of disclosure of this information influence the understanding of this accounting information, both for those who have knowledge of the technical language, and for the ordinary citizen without this knowledge. The methodology used was experimental research, using a control group (G1), which received no intentional *stimulus* and served as the standard for comparison, and three treatment groups (G2), (G3) and (G4), in which the manipulation of the independent variables, knowledge of the technical language and popular reporting, were performed to measure its effects on the comprehensibility of the accounting information of the public sector. For this purpose, students from higher education institutions and integrated high schools were randomly distributed in the experimental *scenarios*. The results of the research indicated that citizens who have the knowledge of technical language understand more the accounting information disclosed by the public sector than citizens who do not have this knowledge. In contrast, when the information was released through popular reports (popular reporting), the level of understanding was higher. Thus, it was concluded that the traditional way of presenting accounting information does not favor social control, due to its incomprehensibility, denoting that the popular reporting was better for this attempt.

Keywords: Transparency; Social Control; Financial Statements of the Public Sector; Comprehensibility; Knowledge of the Technical Language; Popular Reporting.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANOVA	<i>Analysis of variance</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CVC	Coeficiente de Validade do Conteúdo
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais das entidades do Setor Público
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>
TCE	Tribunal de Contas do Estado

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desenho Experimental	43
Figura 2 – Matriz Experimental 2x2	44
Figura 3 – Cenários da Pesquisa	46
Figura 4 – Grupos <i>versus</i> Hipóteses da Pesquisa	48

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Descrição das Variáveis da Pesquisa	54
Quadro 2 – Fatores que afetam a validade interna e externa de um experimento	59
Quadro 3 – Principais Procedimentos Estatísticos para as Hipóteses de Pesquisa	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição do Grupo por Gênero	67
Tabela 2 – Composição do Grupo por Idade	68
Tabela 3 – Composição do Grupo por Conhecimento em Contabilidade Governamental	68
Tabela 4 – Estatística Descritiva do Desempenho dos Grupos em cada Demonstrativo Financeiro	70
Tabela 5 – Comparativo do Percentual de Acertos dos Grupos <i>versus</i> Demonstrativos	71
Tabela 6 – Teste de Média do Desempenho dos Grupos para Conhecimento Técnico	74
Tabela 7 – Teste de Qui-Quadrado da Associação do Desempenho dos Respondentes com o Conhecimento Técnico	75
Tabela 8 – Teste de Média do Desempenho dos Grupos para <i>Popular Reporting</i>	76
Tabela 9 – Teste de Qui-Quadrado da Associação do Desempenho dos Respondentes com a forma de apresentação	78
Tabela 10 – Resultados da Regressão MQO	79

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMATIZAÇÃO	15
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.2.2 Objetivos Específicos	18
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	21
2.2 COMPREENSIBILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	24
2.3 PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA	26
2.4 A CONTROLE SOCIAL ATRAVÉS DE MECANISMOS LEGAIS	29
2.5 <i>POPULAR REPORTING</i>	31
2.6 ESTUDOS ANTERIORES	33
2.6.1 Estudos Brasileiros	34
2.6.2 Estudos Internacionais	35
2.7 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES	39
2.7.1 Relação entre Conhecimento da Linguagem Técnica e Compreensibilidade	39
2.7.2 Relação entre o <i>Popular Reporting</i> e Compreensibilidade	40
3 METODOLOGIA	42
3.1 MÉTODO	42
3.2 MODELO E DESENHO EXPERIMENTAL	43
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	44
3.4 CENÁRIO EXPERIMENTAL	45
3.4.1 Desdobramento das Hipóteses de Pesquisa a partir da Comparação entre os Grupos	48
3.4.2 Demonstrações Contábeis	49
3.4.3 Cartilha de Prestação de Contas Simplificada	51
3.5 AMBIENTE	52
3.6 ESTRUTURAÇÃO DO MODELO UTILIZADO E DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DA PESQUISA	52
3.7 PROCEDIMENTOS E COLETA DE DADOS	55
3.8 VALIDADE DO EXPERIMENTO	59

3.8.1 Validade Interna	60
3.8.2 Validade Externa	62
3.9 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS	64
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	67
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO PERFIL SOCIODEMOGRÁFICO DA AMOSTRA	67
4.2 DESEMPENHO DOS GRUPOS NO EXPERIMENTO	69
4.3 RELAÇÃO ENTRE O CONHECIMENTO DA LINGUAGEM TÉCNICA COMPREENSIBILIDADE	E A 73
4.4 RELAÇÃO ENTRE O <i>POPULAR REPORTING</i> E A COMPREENSIBILIDADE	76
4.5 INFLUÊNCIA DO CONHECIMENTO TÉCNICO E DO <i>POPULAR REPORTING</i> SOBRE A COMPREENSIBILIDADE	79
5 CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86
APÊNDICES	100
ANEXOS	127

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMATIZAÇÃO

Ao longo dos últimos anos percebe-se uma crescente discussão relacionada a temas como transparência, acesso à informação, governança e eficiência dos gastos públicos que se tornaram objeto de estudos e pesquisas em diversos países. Desse ambiente, surgiram como respostas esforços para a melhoria da evidenciação dos fenômenos patrimoniais, para a busca de maior transparência dos atos públicos e para a promoção de mais acesso à informação (PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; BOLÍVAR, 2005).

Em âmbito nacional, esse processo se iniciou a partir da promulgação da Constituição Federal em 1988, prosseguindo com a aprovação, pouco mais de uma década depois, da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, em seguida, a vigência Lei Complementar nº 131/2009 - Lei da Transparência, que foi seguida da edição, dois anos depois, da Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação.

Nesse contexto de constante debate, a contabilidade pública passou por um grande desenvolvimento e aperfeiçoamento, a fim de providenciar uma efetiva transparência na prestação de contas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública (PLATT NETO *et al.*, 2005). Sendo o Estado requerido a buscar uma atuação mais transparente, gerando resultados efetivos a fim de entregar uma prestação de contas mais eficaz para a sociedade como um todo (MATIAS-PEREIRA, 2006).

Assim, por mais que haja transparência nas atuações dos entes públicos, ainda há uma dissociação entre o amplo interesse da sociedade em buscar acessar essas informações e a gama de informações disponibilizadas pelo setor público. Pois se faz necessário que ocorra a conscientização da sociedade através de mudanças culturais e educacionais para o adequado exercício da cidadania, sendo, a priorização da transparência na gestão do setor público, uma ação imprescindível nesse processo de resgate da cidadania. Nessa perspectiva, na busca pela demanda crescente por participação e acesso à informação, a sociedade passa a influenciar o Estado cobrando maior transparência dos seus atos e resultados quanto à utilização dos recursos públicos (MAWAD, 2002).

As legislações para o controle das contas públicas são reflexos das constantes e moderadas reformas a que o Estado se submete com a finalidade de melhor promover a publicidade e o acesso às informações buscadas pelos cidadãos. Assim, a contabilidade aplicada ao setor público efetua o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária

e financeira, servindo como um valioso mecanismo de *feedback* tanto para que os órgãos de controle exerçam a fiscalização como para que o cidadão exerça o controle social.

E nesse processo de comunicação e de divulgação das informações, o emissor deverá se utilizar de uma mensagem adequada para a boa compreensão do receptor (DIAS; VASCONCELOS, 2015). Isso se justifica, à medida que, no campo da ciência contábil, não é suficiente que a informação produzida seja correta, é necessário que ela seja compreensível ao usuário de modo a auxiliá-lo no processo de tomada de decisões (BORGHETTI; BORGHETTI, 2012).

Logo, para tornar-se útil, a informação precisa ser compreendida e assimilada, o que nem sempre acontece em áreas de elevada complexidade técnica, como é o caso dos relatórios financeiros. Nesse sentido, a transparência deve qualificar todas as atividades da administração pública, de maneira que a população tenha acesso às informações e compreendam os atos realizados pelos gestores governamentais a partir do poder de representação que lhes foi confiado (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009).

Nesse entendimento, Dias e Vasconcelos (2015) e Campelo (2007) defendem que a simples divulgação das informações é insuficiente, pois os entes públicos têm o dever da transparência e devem evidenciar informações que detenham atributos ou características que confirmem qualidade à informação contábil, tais quais: relevância, compreensibilidade, confiabilidade e comparabilidade da informação, ante à ausência de tais atributos poder influenciar negativamente o processo decisório dos usuários de tais informações. Desse modo, além de estarem revestidas de qualidade, ela deve ser percebida pelos usuários da informação.

Medeiros e Pereira (2003) conseguem definir bem o alcance dessa dificuldade quando afirmam que nem mesmo as camadas mais ricas da sociedade possuem instrumental cognitivo para compreender a burocracia estatal e, muito menos, as sistemáticas de elaboração e execução do orçamento público.

É diante da dificuldade de entendimento, encontrada a partir das informações emitidas pelos entes públicos, e da melhoria da comunicação com o cidadão que surge o *popular reporting*, também conhecido como Relatório Financeiro Popular. Esse relatório procura usar um vocabulário simples e compreensível pelo público em geral, complementando a divulgação das informações financeiras e tornando-as mais adequadas ao cidadão (MORDECAI, 2006). Assim, constitui-se como uma mais-valia para a divulgação da informação financeira, sendo

preparado de forma concisa, fácil de ler, compreensível, e divulgado de maneira agradável, focando na necessidade informacional do cidadão (OLIVEIRA, 2016; COHEN, 2016).

Nesse viés, o *popular reporting* é considerado um relatório de caráter informativo e destinado ao cidadão comum, alguém que não necessite ter conhecimentos em contabilidade e finanças públicas para conseguir ler e interpretar as contas dos municípios. Para além disso, esse relatório tem como filosofia básica a prestação de uma visão simplificada demonstrações financeiras, evitando tanto a divulgação de uma análise detalhada e do uso de termos técnicos fazendo dessa forma o relatório fácil de ser entendido por não-especialistas, visando, dessa forma, a contribuir para a construção de um sistema político democrático, por via da igualdade no acesso à informação entre todos os cidadãos (MORDECAI, 2006; COHEN, 2016; OLIVEIRA; SANTOS; JORGE, 2018).

Assim, a essência da transparência, especialmente no que se refere às finanças públicas, é que a informação seja prontamente disponível e compreensível (YUSUF; JORDAN; NEILL; HACKBART, 2013), definida para envolver o pronto acesso a informações confiáveis, abrangentes, oportunas, compreensíveis e comparáveis sobre as atividades do governo (KOPITS; CRAIG 1998). Isso permite gerar uma participação pública eficaz através de uma cidadania informada, mas envolver cidadãos informados nas questões orçamentárias e financeiras pode ser um desafio, ao passo que, como relatam Crosby, Kelly e Schaefer (1986), os cidadãos comuns não são capazes de tomar decisões sobre questões complexas de política pública.

Com base no cenário apresentado, emerge a necessidade de se realizar uma pesquisa que verifique se a complexidade dos termos técnicos utilizados nos demonstrativos contábeis divulgados pela administração pública é um impeditivo à compreensão dessas informações, reduzindo o interesse da sociedade no exercício do controle social. Diante do exposto, este estudo busca investigar: **qual o nível de compressibilidade das informações divulgadas pelas demonstrações contábeis pelo setor público brasileiro?** Em conformidade com os dispositivos legais de finanças públicas e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, as informações contábeis seriam os mecanismos que deveriam alcançar tanto os cidadãos que possuem conhecimento da linguagem técnica, como os que não possuem esse conhecimento, isto é, o cidadão médio. Porém, existem fundamentos teóricos e empíricos de que essa realidade não se materializa.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Para responder ao questionamento, a presente pesquisa tem como objetivo geral investigar qual o nível de compressibilidade das informações divulgadas pelas demonstrações contábeis pelo setor público brasileiro.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral descrito, faz-se necessária a execução dos seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar se as informações divulgadas através dos demonstrativos contábeis pelo setor público atendem ao atributo da compreensibilidade;
- b) Verificar se o conhecimento da linguagem técnica influencia na compreensibilidade dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público;
- c) Investigar se os relatórios contábeis divulgados pelo setor público são compreendidos pelo cidadão médio;
- d) Verificar se os relatórios financeiros populares (*popular reporting*) influenciam na compreensibilidade das informações; e
- e) Comparar os efeitos do conhecimento da linguagem técnica e do reporte popular (*popular reporting*) sobre a compreensibilidade dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Ao longo dos últimos anos, o cenário mundial vem apresentando um movimento de constante mudança institucional que objetiva alcançar uma maior transparência na alocação de recursos públicos por parte dos gestores. Diante desse cenário, a partir da década de 1980, novos *modus operandi* começaram a transformar o sistema de controle dos governos sobre os serviços públicos. Esse novo viés administrativo surge de um diferente arcabouço institucional e possibilita a construção de uma nova maneira de administrar os entes públicos (PAES DE PAULA, 2005), dando à sociedade melhores condições de acompanhar a destinação dos fundos públicos.

Levando em consideração essa necessidade por parte da população na busca pela prestação de contas e pelo controle social, diversos dispositivos legais passaram a normatizar a publicidade dos atos públicos e a posterior cobrança pela transparência e responsabilidade quanto à gestão dos recursos públicos. Em outras palavras, a administração pública passou a ser mais cobrada para ter uma gestão mais transparente, a fim de instrumentalizar os cidadãos para acompanhar a aplicação dos recursos públicos.

Tais modificações incidem, principalmente, no aspecto qualitativo das informações que são apresentadas nos demonstrativos contábeis, pelo fato de as mesmas representarem o vetor principal de saída de informações, de modo tempestivo, confiável e comparável, ou seja, inteligível para seus usuários. Nesse sentido, o controle social necessita de acesso à informação, que ocorre mediante a transparência das ações do gestor público e a compreensibilidade por parte do cidadão do conteúdo divulgado. Isso quer dizer que é necessário que o cidadão seja capaz de compreender o orçamento público a fim de que possa fiscalizar a sua execução (MIRANDA *et al.*, 2008).

Dessa forma, a contabilidade pública se torna uma importante ferramenta de controle social, promovendo uma maior participação por parte dos cidadãos no exercício da democracia. E nesse entendimento, por ter como finalidade principal o fornecimento de informações, a ciência contábil tem contribuído de forma significativa para a adequada tomada de decisão por parte dos seus usuários.

Entretanto, a preocupação não deve ser apenas quanto ao nível de transparência e apresentação dessas informações, mas também, se faz necessário verificar se há compreensibilidade delas por parte da sociedade, tendo em vista que o controle social somente será possível quando se consegue interpretar os dados e, a partir deles, se conhecer a real situação do ente público e da real alocação dos recursos públicos (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

Destarte, a linguagem exacerbadamente técnica das demonstrações contábeis já indica a sua não compreensibilidade e assimilação por aqueles que não são iniciados na ciência e na técnica contábil. Para Dias Filho e Nagakawa (2001), são inúmeros os termos técnicos empregados nas demonstrações contábeis que não são passíveis de compreensão pelos seus destinatários ou são interpretados de modo distinto do que o emitente desejava.

Outro aspecto relevante, tratado por Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015), pondera-se, a partir dos diagnósticos realizados pelos autores, de que as restrições na comunicação

contábil podem ser mitigadas se essa for exposta em linguagem de fácil compreensão, mediada por formas de evidenciação complementares que contemplem linguagem verbal e não-verbal (na forma de gráficos, figuras, dentre outras) e que apresente não apenas os resultados, mas a análise e a interpretação dos mesmos. Assim, sendo utilizada no formato de *popular reporting* com o intuito de apresentar uma informação resumida e com uma linguagem simples resultante da atividade de governo (BIANCONE; SECINARO; BRESCIA, 2016A).

Analisando a literatura nacional e internacional, verificam-se estudos de transparência pública, compreensibilidade, *popular reporting* e controle social com os pesquisadores: Dias Filho (2000); Nakagawa e Dias Filho (2000); Kinnersley e Fleischman (2001); Oliveira (2005); Ryan e Mack (2007); Platt Neto *et al.* (2007); Miranda *et al.* (2008); Benedicto *et al.* (2011); Gallon *et al.* (2011); Yusuf e Jordan (2012); Yusuf, Jordan, Neill e Hackbart (2013); Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015); Biancone *et al.* (2016a, 2016b); Cohen (2016); Oliveira (2016); e Oliveira, Santos e Jorge (2018).

Ao cabo, a presente pesquisa está ancorada em um dos principais problemas enfrentados pela teoria contábil, segundo Gallon *et al.* (2011): o da compreensibilidade das informações contábeis, especialmente nas informações do setor público. Sob essa perspectiva, visto que não foram identificados estudos que analisassem o nível da compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pela administração pública comparando a evidenciação dos relatórios financeiros através da linguagem técnica com uma linguagem mais acessível, o estudo torna-se relevante por identificar: (a) se a forma de apresentação dessas informações aumentam a compreensibilidade; e (b) se a obtenção de conhecimento dos termos técnicos é capaz de contribuir para a busca do efetivo controle social exercido pela sociedade na atuação dos gestores públicos na administração do erário.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a revisão da literatura acerca da evidenciação da informação contábil, compreensibilidade da informação contábil, publicidade e transparência, controle social e o *popular reporting* que fundamentam as hipóteses de pesquisa.

2.1 EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A evidenciação é entendida como a exposição com clareza, de modo indubitável, permitindo que algo seja compreendido de imediato. Portanto, a evidenciação significa divulgação em que se compreende de pronto o que está sendo comunicado (AQUINO; SANTANA, 1992; DALMÁCIO; PAULO, 2004). Acrescenta-se, ainda, que seu processo consiste na transparência das informações que são divulgadas a partir dos resultados apurados aos usuários, sendo possível definir como a disseminação de informação relevante e confiável (FRANCO; REZENDE; FIGUEIRO; NASCIMENTO, 2012; BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2004).

Para Iudícibus (2000), a evidenciação é um compromisso inegociável da contabilidade para com seus usuários, operadores e com os próprios objetivos. Os modos de evidenciação podem apresentar variantes, mas a essência é perene: apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada e completa, excluindo dos demonstrativos formais a menor quantidade de informações possíveis e providenciando uma base informacional tangível, adequada para o usuário. Trata-se, dessa forma, de vetor de transparência viabilizando o amplo conhecimento da posição da entidade e, conseqüentemente, o controle (IUDÍCIBUS, 2009).

Nesse sentido, a evidenciação traduz requisito fundamental para a realização do objetivo principal da Ciência Contábil: fornecer informações para a tomada de decisões. Entretanto, para que a evidenciação seja eficaz, deve-se entender o tipo de usuário para que se possa entender como tais informações devem ser divulgadas e apresentadas. Embora seja de fundamental importância que as informações sejam repassadas de maneira clara e precisa aos usuários, essa transmissão só se faz possível quando é devidamente interpretada por esses sujeitos (FARACO, 2015).

Nesse viés, a informação pública evidenciada só tem real sentido ao usuário quando ela é transmitida com clareza pelos entes públicos, sendo devidamente interpretada por ele a partir de seus conhecimentos médios e da exatidão contida na informação, acarretando, desse modo, a apropriação social das informações relacionadas à gestão governamental.

Entende-se, portanto, que, para a contabilidade, evidenciar significa ter clareza no processo de comunicação das informações, relatando os reflexos dos eventos econômicos e financeiros sobre o patrimônio da entidade de forma a estabelecer uma comunicação com o usuário por meio da divulgação das informações produzidas. Batista (2010) relata que, ao que diz respeito à comunicação e à prestação de contas governamental, a questão é mais complicada por envolver a preparação do cidadão para tomar conhecimento dos negócios públicos e, também, para o estabelecimento do fluxo comunicacional eficiente por parte da administração pública.

Assim, o processo de comunicação pode ser percebido como a ação de se transmitir e receber uma mensagem, entendendo-se como o fluxo no qual uma informação é coletada, compreendida, processada e repassada a outro interlocutor de forma codificada, para que esse possa também compreendê-la após proceder a decodificação (BERLO, 1999). Também, como o produto obtido a partir do processamento, manipulação e organização de dados, pode exercer uma alteração quantitativa ou qualitativa no conhecimento de quem a recebe (DIAS FILHO, 2000).

Nessa linha, Bedford e Baladouni (1962) trouxeram essa perspectiva teórica para o campo contábil, propondo uma abordagem da Contabilidade pela Teoria da Comunicação. Dessa forma, ao longo dos anos, a informação contábil vem sendo objeto de investigações no sentido de se minimizar as variações de entendimentos que são ocasionadas por ruídos de comunicação entre a contabilidade e seus usuários. Tais ruídos atrapalham o processo comunicacional, uma vez que de nada adianta a utilização de ferramentas tecnológicas se não há a compreensão da informação (OLIVEIRA; ALBUQUERQUE; BATISTA; PEREIRA, 2014).

Logo, para que seja percebido o benefício proporcionado pela informação contábil, a evidenciação dessas informações, como requisito essencial para a plena realização do objetivo principal da contabilidade, se faz imprescindível. Para tanto, a contabilidade busca exprimir as informações coletadas com uma maior transparência, compreensão e legibilidade, para assim proporcionar aos seus usuários um meio de interação eficaz com o sistema contábil (DIAS FILHO, 2000).

Na esteira dessas ideias, Dias Filho (2000) comenta que a maioria dos autores estão alinhados quanto à necessidade de as informações contábeis serem compreensíveis para seus usuários. Destaca-se que para permitir um nível satisfatório de informação de todos os

elementos contábeis que possam influenciar as decisões, a evidenciação precisa ser justa, adequada e plena. Afirma-se também que existe correlação entre tipo de linguagem utilizada nas demonstrações contábeis e a percepção do seu conteúdo pelos usuários. O autor conclui que o usuário médio das informações contábeis não consegue compreender perfeitamente o significado de muitos termos utilizados pela Contabilidade.

Essa discussão ganha ainda mais projeção quando se trata da contabilidade governamental, considerando a sua contribuição como elemento comunicador entre as entidades governamentais e o cidadão, o qual deve também exercer sua cidadania através do controle social, avaliando a qualidade das decisões adotadas pela gestão.

De modo geral, para se compreender a comunicação da informação contábil, se faz necessário entender que a função da Contabilidade é fornecer informações úteis, em momento oportuno, para que possa auxiliar no processo decisório. Para tanto, pode-se dizer que, tão importante quanto produzir uma informação correta, é assegurar que ela possa ser compreendida pelo usuário, para que então ela seja utilizada como instrumento de apoio na tomada de decisão (OLIVEIRA *et al.*, 2014).

A dinâmica de prestação da informação contábil pressupõe naturalmente a existência de relacionamento entre emissor e receptor e, conforme Dias *et al.* (2004), esse relacionamento se submete às circunstâncias exógenas e endógenas que têm o condão de comprometer a clareza da informação contábil, tais quais a utilização intensiva de termos estritamente técnicos apenas inteligível aos iniciados nas ciências contábeis ou mesmo o uso impertinente de estrangeirismos. Essas duas circunstâncias são elucidativas da possibilidade de tomadas de decisões equivocadamente.

Corroborando essa ideia, Berlo (1997) afirma que a comunicação contábil corre o risco de ser incompreendida por conta de equívocos e na emissão da informação, ou seja, no modo inadequado de o emissor se expressar, o que provoca muitas vezes a inaptidão do receptor compreender a informação. Muitas vezes, a linguagem inadequada ao canal de emissão da informação deturpa, altera e modifica o sentido da mensagem que se queria enviar, e esses ruídos resultam numa mensagem que traz resultados inversamente proporcionais à fidelidade almejada, deteriorando todo o processo de comunicação.

Libonati e Souto Maior (1996) fazem um rol elucidativo de aspectos degenerativos da mensagem contábil que podem dificultar ou mesmo bloquear o processo de comunicação contábil, tais como: a utilização de termos técnicos impróprios (terminologia contábil); o

volume de informação divulgada; a negligência quanto à prévia ponderação quanto à capacidade de entendimento do usuário; e o uso de expressões e termos em outros idiomas.

Quando o enfoque da discussão quanto à efetividade da prestação de informação contábil se volta para o setor público é que se percebe o gigantismo dos impactos da utilidade da informação contábil para a sociedade (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013). Segundo os mesmos autores, o nível de complexidade do relacionamento entre o emissor e o receptor da informação contábil do setor público é o mais complexo ante a diversidade de *stakeholders* dessa informação. Além do mais, a preocupação com as contas públicas e com a eficiência dos gastos do governo se revela uma constante que se eleva muitas vezes à constatação de que as informações do setor público são inúmeras vezes insuficientes ou distorcidas.

Silveira (*apud* FARACO 2015) relata a dificuldade de se tomar conhecimento da informação pública, em virtude da problemática comunicacional existente entre a sociedade e o Estado. Desse modo, quando se trata de informar e comunicar o público de maneira eficaz, tem-se não somente a disponibilidade de acesso a toda a população, mas também a necessidade de zelar pela correta apresentação, linguagem e conteúdo dos dados e informações produzidas, bem como garantir adequados meios e instrumentos capazes de atender a um fluxo contínuo de comunicação entre transmissor e receptor, ou governo e sociedade. Além de ser um princípio da governança pública, a transparência é também essencial para o exercício de todo tipo de controle, em especial, o controle exercido pelos cidadãos, também chamado de controle social.

2.2 COMPREENSIBILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A compreensibilidade das informações é o elemento propiciador e facilitador da tomada de decisões (FARACO, 2015). E, para que os dados fornecidos pela contabilidade se transformem em informações úteis que atendam às necessidades dos usuários e sejam ponderadas por esses nas suas decisões, são necessários requisitos básicos para que se atinja um razoável grau de satisfação (OLIVEIRA *et al.*, 2014).

Dessa forma, a informação contábil constitui-se como o principal produto da atividade contábil e, por essa razão, tem de atender a padrões elevados de qualidade, sob pena de inviabilizar o atingimento das finalidades da Contabilidade. Por serem designados como características qualitativas da informação contábil, tais padrões podem ser interpretados como propriedades indispensáveis para tornar as informações úteis ao processo de tomada de decisão (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Corroborando, Frezatti, Aguiar e Rezende (2007) expõem que a utilidade da informação contábil advém da possibilidade factível de influenciar o complexo procedimento de ponderação racional que desembocará na tomada de decisão por parte dos usuários da informação contábil. Logo, a informação contábil é tão mais útil quanto for sua capacidade de prover o usuário da informação de suficientes a influenciá-lo a posicionar-se de determinado modo para a tomada de decisão (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006; CRUZ, 2010).

Para ser considerada útil, conforme o *International Accounting Principles Board* (IASB, 1989), uma informação contábil requer um conjunto de características denominadas qualitativas. Conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual (2016), a informação contábil para ser útil precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe representar. No entanto, a utilidade da informação contábil pode ser melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Os Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais das entidades do Setor Público (RCPGs) apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos (NBC TSP – ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016). As características qualitativas da informação incluída nesses relatórios 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.

Depreende-se que da compreensibilidade se extrai que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser prontamente entendidas pelos seus usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Ainda, segundo Hendriksen e Van Breda (2010), essas características qualitativas são definidas como necessárias para tornar as informações úteis.

Nessa linha, Iudicibus (2009) revela que a informação deve ser exposta o mais compreensível possível, para que o usuário possa utilizá-la na tomada de decisão. Segundo o Pronunciamento Contábil Básico do Conselho Federal de Contabilidade, a compreensibilidade concerne à clareza e à objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnicas de exposição utilizadas.

A instituição *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1980) classificou compreensibilidade como uma das características que ajudam o usuário a assimilar o significado das informações contábeis. Porém, tal atributo requer que os usuários possuam um nível mínimo de conhecimento e de especialização (FASB, 1980), para então compreender e interpretar tal informação e utilizá-la em seu processo decisório.

Segundo a NBC TSP – Estrutura Conceitual (2016), as informações apresentadas devem ser entendidas pelos usuários, ou seja, a compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado, mas, para isto, espera-se que esses já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos relatórios contábeis de maneira que seja compreensível para a grande quantidade de usuários. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de serem difíceis para alguns usuários compreenderem sem a devida assistência.

Por fim, Campelo (2007) afirma que a literatura eleva a compreensibilidade como sendo uma das dimensões fundamentais à eficácia da informação contábil, sendo, portanto, necessário que os demonstrativos contábeis sejam dispostos com uma linguagem compreensível, entendível, primordialmente para a grande parcela de usuários que não detêm o poder a ponto de determinar quais informações devem ou não serem divulgadas.

Todavia, muito embora o gestor público seja o principal responsável pela prestação de contas e transmissão das informações de maneira clara e concisa, se faz necessário entender que a gestão pública não é a única responsável pela compreensão dos dados transmitidos, uma vez que o usuário da informação quando desprovido de entendimento, deve tentar procurar sanar suas dúvidas, sendo necessário que atentem, inclusive, para a correta observância do conteúdo disponibilizado (FARACO, 2015).

2.3 PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA

A partir da década de 1980, o cenário político brasileiro passou por um processo de redemocratização da esfera pública. Dentre as amplas conquistas democráticas, tem-se como marco a promulgação da Constituição Federal de 1988, que introduziu os princípios do controle social e da participação da sociedade civil como instrumentos de efetivação de gestão pública norteadas pela descentralização político-administrativa na execução das políticas.

Como resultado da redemocratização promovida pela Constituição de 1988, o controle tornou-se universal, contemplando todos os atos da administração pública, seja despesa ou receita, além de incidir sobre os gestores responsáveis pelos bens e valores públicos (BUGARIN, 2003). De igual forma, não poderia haver democracia sem a participação popular (MATIAS-PEREIRA, 2006).

No ano 2000, conforme Platt Neto, Cruz e Vieira (2006), com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de transparência recebeu um novo reforço no âmbito estatal brasileiro. Dessa forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, foi implementada com intuito de trazer uma maior eficiência para a gestão pública brasileira e um equilíbrio fiscal das contas públicas, trazendo alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo assim, uma concentração de esforços de todos os seguimentos envolvidos na gestão da coisa pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece principalmente normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, veio a acrescentar alguns condicionamentos com a finalidade de prezar pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas. Isso trouxe alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo uma maior confluência de esforços de todos os setores envolvidos na gestão pública (MOTTA, 2002).

Logo, a transparência tem o condão de propiciar um controle social mais efetivo, tendo em vista que, conhecendo a situação das contas públicas, o cidadão terá mais condições de fiscalizar, se posicionar concordando ou não, ante a realidade que se lhe é exposta. Nesse sentido, Macedo e Corbari (2009) afirmam que a Lei de Responsabilidade Fiscal surge em um ambiente gerencial dimensionado para o alcance da eficiência e da qualidade na prestação dos serviços públicos, em confluência com um cenário de exacerbamento da crise financeira do Estado brasileiro.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009, conhecida como Lei da Transparência, teve por finalidade básica acrescentar dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal com o objetivo de disponibilizar todas as informações referentes à execução orçamentária e financeira da União, estados, municípios e Distrito Federal.

Dessa maneira, a Lei da Transparência, além de ratificar a participação do cidadão no ciclo orçamentário, do mesmo modo, obriga os gestores públicos a disponibilizarem na internet

informações detalhadas e atualizadas para que a população possa acompanhar a execução orçamentária da União, dos estados e dos municípios.

No ano de 2011 foi instituída a Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, que passou a ampliar as atividades de controle da Administração Pública. Segundo Marrara (2012), há algum tempo, percebeu-se que o controle da legalidade e juridicidade das ações estatais não é suficientemente eficaz quando efetivados apenas pelos órgãos de controle oficiais brasileiros, como a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas.

Corroborando, Barreiros (2014) relata que a atividade burocrática deve ser constante e para isso requer a participação ampla e permanente da sociedade. Nesse cenário, emerge a necessidade de meios catalisadores do controle externo, a partir dos quais a sociedade possa, sob fundamento legal, exigir informações e consultar os gastos governamentais. Essa é a finalidade da Lei de Acesso à Informação (LAI): a criação de mecanismos de controle social que tenham natureza jurídico-administrativa, complementando os mecanismos de natureza judiciária já existentes no ordenamento nacional.

Sob essa perspectiva, a LAI estabelece, em um de seus artigos, que é dever de todo ente público promover, independentemente de requerimentos, a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral por ele produzidas. Ainda, estabelece que os entes deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Assim, além da preocupação da LAI em estabelecer a obrigatoriedade da divulgação das informações de interesse coletivo ou geral em sítios oficiais para a melhoria do processo de transparência da atividade estatal, também os sítios deverão atender, entre outros, aos seguintes requisitos: (a) conter ferramentas de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão; (b) possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos; (c) possibilitar acesso automatizado por sistemas externos e formatos abertos; e (d) divulgar em detalhes os formatos utilizados na estruturação de informação.

Conforme apresentado, uma divulgação eficaz das informações dos entes governamentais apresenta-se como sendo indispensável na caracterização da transparência no setor público e auxílio ao amplo acesso dos cidadãos aos serviços de gestão pública (FARACO, 2015). Nesse viés, depreende-se que a participação popular depende fortemente das ações implementadas pelo governo, pois sem informações as decisões são prejudicadas, tendo,

portanto, a transparência, um conceito mais amplo que a publicidade, pois uma informação pode ser pública mas não ser relevante, tempestiva, útil, confiável e compreensível (PLATT NETO *et al.*, 2006).

Dessa forma, a transparência caracteriza-se não somente pela prestação de contas, mas também pela forma como as informações são disponibilizadas aos usuários, levando-se em consideração os aspectos da objetividade e da clareza, com o intuito de garantir amplo e efetivo acesso aos dados disponibilizados pelos entes públicos (PLATT NETO *et al.*, 2006). Uma informação é entendida como transparente quando sua disponibilização é realizada sem travas, é compreensível ao abranger os elementos relevantes, é confiável e de qualidade quando permite aos interessados darem contribuições quanto ao processo de definição de políticas públicas (LOYA *apud* CRUZ; FERREIRA, 2008).

Partindo desse pressuposto, dar publicidade não significa necessariamente transparência (DIAS, 2011). Nesse contexto, Silva *et al.* (2009) relatam que as informações que são disponibilizadas necessitam ser capazes de comunicar o real sentido pela qual expressam de forma que não pareçam informações enganosas.

Portanto, para que haja uma gestão pública transparente, é necessária a ampla divulgação de toda e qualquer informação referente à prestação de contas dos governos, sendo essa compreensível para seus usuários, a fim de buscar a máxima utilidade dessas informações para que os mesmos possam fiscalizar as contas públicas e exercer o controle social. Assim, a transparência da informação contribui para a majoração da participação popular no processo de tomada de decisão tornando as relações mais democráticas entre o Estado e a sociedade civil.

2.4 CONTROLE SOCIAL

As legislações implementadas no Brasil nos últimos anos tiveram como objetivo fazer com que as ações dos entes públicos se tornassem mais eficientes e mais transparentes, introduzindo a partir das divulgações de informações uma linguagem de fácil compreensão para que o cidadão possa promover o controle social.

Em virtude disso, o controle social tem a finalidade de garantir a ordem, as relações de poder entre Estado e Sociedade e a execução de objetivos do Estado. Complementando, Macêdo *et al.* (2010) indicam que controle social é aquele controle exercido em plenitude pela sociedade.

Observa-se, ainda, que o controle social é realizado por uma determinada pessoa, grupo de pessoas ou por entidade legalmente constituída, que tem por finalidade o exame e a fiscalização de informações sobre a função administrativa do Estado. Desse modo, pode-se dizer que o controle social tem como fim o controle e a fiscalização dos atos dos agentes que exercem funções junto aos diferentes órgãos públicos de todos os níveis de poderes, executivo, legislativo e judiciário (SIRAQUE, 2005).

Corroborando com os autores supracitados, Ojeda (2011) relata que o controle social se consubstancia no exercício de um direito pelos integrantes do povo, por meio de mecanismos previstos legalmente com o escopo de monitorar, fiscalizar, vigiar, guardar e, se necessário, alterar a gestão do Estado encabeçada por políticos e/ou funcionários públicos, o que implica em interferência positiva na possibilidade de o Governo em alcançar os objetivos propostos pelas políticas públicas. De modo geral, os meios de controle social visam, principalmente, a recomendar caminhos, propor ideias e promover a participação efetiva da comunidade nas decisões públicas (PINTO *et al.*, 2014).

Diante disso, a prática da democracia no Brasil tem-se manifestado, principalmente, pela ação da sociedade clamando por condutas mais éticas e transparência na condução dos interesses públicos. Entretanto, para que haja o adequado exercício da cidadania, é necessária a conscientização da sociedade, através de mudanças culturais e educacionais. Assim, para que a gestão do setor público seja categorizada como transparente, é vital que permita a participação social na gestão e no controle e, a fim de que essa expectativa se torne realidade, é imprescindível que parcela considerável da população tenha capacidade de conhecer e compreender as informações divulgadas (FIGUEIREDO; SANTOS, 2013).

No entanto, de que importa a conscientização da sociedade e o esforço da administração pública para tornar cada vez mais transparente seus atos se o cidadão não consegue compreender as informações que são divulgadas por esses órgãos. Ou seja, o efetivo exercício do controle social não pode ser executado pela dificuldade de compreensão dos relatórios contábeis que são divulgados pelo setor público. Confirmando esse entendimento, Platt Neto *et al.* (2007) relatam que para que ocorra uma efetiva transparência na prestação de contas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública, é necessário que a informação proveniente dos demonstrativos contábeis publicados seja relevante, confiável, tempestiva e compreensível.

De um modo geral, a transparência deve especificar a totalidade de atividades executadas pelos gestores públicos, de forma que os cidadãos possam consultar e compreender o que os gestores governamentais têm realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009).

2.5 POPULAR REPORTING

Os cidadãos têm exigido cada vez mais responsabilidade de seus governos e programas governamentais, particularmente no que diz respeito à administração dos recursos públicos (YUSUF; JORDAN; NEILL; HACKBART; 2013). Essa pressão tem sido impulsionada pela diminuição da confiança dos cidadãos no governo em virtude dos diversos escândalos de corrupção e pelo aumento da insatisfação dos cidadãos com o desempenho da administração. Juntamente com a percepção de ineficiência e desperdício governamental, os cidadãos passaram a demandar por uma maior transparência e prestação de contas dos atos públicos.

Comentando sobre a questão da transparência e relatórios financeiros, Lewis e Hildreth (2011) concluíram que a população acredita que a transparência não atende às suas necessidades. Esse achado pode ter sido identificado pelo fato de os esforços para melhoria da transparência realizados pelo ente público, através do aumento na prestação de contas, tenderam a envolver relatórios financeiros mais detalhados, o que acaba por elevar a sua complexidade, impactando negativamente no processo de prestação de contas aos cidadãos (JUSTICE *et al.*, 2006).

No intuito de desenvolver um mecanismo de relatórios com uma abordagem mais simplificada, e que possa atender a essa demanda de transparência e de prestação de contas, alguns governos passaram a adotar os relatórios denominados de *popular reporting*, ou, relatórios financeiros populares. Visando, assim, a fornecer dados financeiros de uma forma descomplicada, não desencorajando à fiscalização daqueles que não estão familiarizados com os relatórios contábeis e financeiros (GROFF; PITMAN, 2004; YUSUF *et al.*, 2013)

Destarte, o *popular reporting* refere-se à preparação de um documento simplificado de fácil de leitura e compreensão, com informações financeiras para todos os cidadãos. Muito embora os cidadãos constituam o grupo-alvo dos *popular reporting*, esses relatórios também podem ser úteis para políticos, funcionários públicos, meios de comunicação e grupos comunitários (CARPENTER; FLORENCE, 1992; KARATZIMAS, 2015). Nessa perspectiva, podem também ser entendidos como relatórios financeiros que os governos elaboram e

divulgam para os cidadãos e outras partes interessadas que não possuem familiaridade com o orçamento público, contabilidade e relatórios financeiros, mas que precisam ou desejam ter uma visão as atividades e condições financeiras do governo.

A compreensão do instrumento baseia-se na maturidade dos cidadãos para traduzir e codificar a informação financeira e econômica do governo local ou estadual (OLIVEIRA *et al.*, 2018). Assim, a utilidade do *popular reporting* é mostrar, através de uma informação resumida e com uma linguagem simples, dados adicionais sobre a atividade pública resultante de impostos, investimentos, e outra receita e despesa pública (BIANCONE *et al.*, 2016A).

Dessa maneira, a filosofia básica do *popular reporting* é a prestação de uma visão simplificada das demonstrações financeiras, evitando tanto a análise detalhada quanto o uso de termos técnicos complicados (COHEN, 2016). Devendo ser a complexidade desses relatórios conduzida, por conseguinte, pelo nível de “maturidade” dos utilizadores, ou seja, cidadãos, e não dos preparadores (SHARP *et al.*, 1998).

Além disso, os relatórios financeiros populares devem ser publicados oportunamente, um escopo claramente definido e destacar a existência do conjunto formal de declarações para aqueles que gostariam de ter informações mais detalhadas (GASB, 1987). Os interessados em obter mais detalhes ou informações adicionais podem facilmente consultar os relatórios financeiros. Portanto, os relatórios financeiros populares são emitidos separadamente relatórios financeiros exigidos pela legislação e normas (COHEN, 2016).

E através dessa forma alternativa de apresentação de informações contábeis governamentais, cidadãos que em sua maioria não estão interessados ou familiarizados com a contabilidade do setor público ou contabilidade em geral são encorajados a se engajar em assuntos públicos.

De modo geral, para que o *popular reporting* cumpra com o seu objetivo primordial, que é o de atuar como meio adequado de prestação de contas e transparência, caracterizado como um meio conveniente para transmitir informações financeiras e não financeiras aos cidadãos, eles devem ser desenvolvidos observando determinadas características (GASB, 1992; SHARP *et al.*, 1998; GFOA, 2006, 2007; CLAY, 2008). Primeiramente deverá ser incluído nos relatórios financeiros populares as informações extraídas das demonstrações financeiras obrigatórias. Também devem ser informados em tempo hábil, com o intuito que a informação seja relevante. É necessário que haja uma clara descrição das informações que estão incluídas, bem como acompanhados de auxílios visuais, a fim de facilitar a compreensão dos usuários,

tais como: desenhos, figuras, fotografias, gráficos; devendo o texto ser simples, evitando linguagem técnica e jargões. Deverá ter uma política clara de disseminação para que atinjam ao público alvo, sendo empregados para esse fim, divulgação através das páginas da internet ou cópias impressas. E, por fim, devem conter informações objetivas (COHEN, 2016).

Assim, o relatório deve ter um título sugestivo, conter uma carta do gestor aos seus cidadãos, ter uma linguagem clara e comum, assim como devem ser utilizados gráficos, tabelas e fotos para garantir a transmissão da informação pretendida de uma forma mais elucidativa. Também deve incluir apenas as informações mais relevantes e significativas, de caráter informativo e educacional (HERRMANN, 2011).

O propósito da comunicação popular prende-se à necessidade de fornecer dados financeiros de uma forma que não seja confuso ou desencorajador para aqueles não familiarizados com informação contábil e financeira (GROFF; PITMAN, 2004; YUSUF *et al.*, 2013).

Desse modo, o *popular reporting* é um termo geral que descreve o relato separado da informação financeira e desempenho para um público-alvo mais alargado, de uma maneira mais compreensível. A informação disponível ao público torna-se uma boa forma de educar os cidadãos sobre o orçamento e com a potencialidade de estimular as pessoas para que sejam mais participativas, sendo, portanto, de máxima importância que os cidadãos sejam capazes de obter, ler e compreender os relatórios divulgados pela administração pública (YUSUF *et al.*, 2013).

Diante do analisado, quando o reporte é adequadamente projetado, ele pode desempenhar uma importante função na disseminação das ações governamentais, pois disponibilizar publicamente informações de fácil compreensão é uma boa maneira de educar os cidadãos sobre o orçamento, podendo estimulá-los, inclusive, a se envolverem nas deliberações orçamentárias (FRANKLIN; EBDON, 2007).

2.6 ESTUDOS ANTERIORES

Diversas pesquisas, envolvendo a temática da compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, controle social e *popular reporting* foram desenvolvidas ao longo dos anos, tanto em âmbito nacional quanto internacional. Nesse contexto, ponderamos, a seguir, alguns desses estudos.

2.6.1 Estudos Brasileiros

Através da investigação realizada por Platt Neto *et al.* (2007), que consistiu em uma revisão de literatura visando a formar a base conceitual e legal, verificou-se a derivação legal, as funções e a abrangência dos princípios da publicidade e a transparência aplicados à evidenciação das contas públicas. Na pesquisa, os autores constataram também que a Internet constituía uma forma emergente para a divulgação das contas públicas, com maior destaque a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 9.755/98. Por fim, ressaltaram que mais do que garantir o atendimento das normas legais, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população. Portanto, a compreensibilidade dos dados e das informações pelos usuários é uma condição indispensável.

Nessa direção, Miranda *et al.* (2008) buscaram testar se o Balanço Orçamentário era escrito com uma linguagem compreensível pelos cidadãos, permitindo o acompanhamento da execução orçamentária. Para atingir ao objetivo proposto, os autores aplicaram um questionário, acompanhado de um Balanço Orçamentário de uma instituição governamental, na Região Metropolitana do Recife (PE), junto a cidadãos com nível educacional acima da média da população brasileira. Assim, concluíram que, independente do seu grau de escolaridade, as informações elaboradas e evidenciadas pela contabilidade pública não são claras para a maior parte da população. Mesmo dentre aqueles que indicaram ter um bom conhecimento sobre contabilidade e sobre contabilidade governamental, o grau de compreensão dos relatórios produzidos pela contabilidade pública ainda foi baixo.

Benedicto *et al.* (2011) analisaram a compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos públicos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal em três municípios mineiros. Os autores relataram que os principais entraves à compreensão dos demonstrativos públicos são relativos à forma gráfica e à linguagem utilizada, com termos técnicos de difícil compreensão para pessoas leigas, gerando confusão ou desinformação. Os entrevistados apresentaram dificuldades na identificação de elementos importantes nos demonstrativos publicados na forma tradicional, tais como: a verificação da origem das receitas e das áreas em que os recursos públicos estão sendo aplicados; a capacidade financeira de honrar os compromissos; a identificação de financiamentos contraídos; a aplicação dos percentuais

mínimos constitucionais em educação e saúde. Desse modo, a maior parte dos entrevistados apontaram para a necessidade de adaptação da linguagem e a introdução de notas explicativas, glossários e gráficos para alcançar uma maior compreensão das contas públicas.

Em outra pesquisa, realizada por Gallon *et al.* (2011), com 230 eleitores, objetivou-se verificar o grau de compreensibilidade geral atribuído ao Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, ao Demonstrativo dos Limites e ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal publicados nos jornais pelo Poder Público de um município gaúcho. Os resultados obtidos revelaram que os respondentes atribuíram um nível de compreensibilidade geral relativamente baixo, de 3,24 (em uma escala de 0 a 10), aos demonstrativos estudados. Também verificaram que os cidadãos não conseguiram identificar nos demonstrativos o que eles se propunham a evidenciar e consideraram necessária a inserção de complementos, como notas explicativas, glossários e gráficos, além do Parecer Resumido sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas. Os autores concluíram que os cidadãos demandam informações do seu cotidiano e não de informações técnico-fiscais, como as evidenciadas pelos demonstrativos analisados.

Já no trabalho recente de Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015), que se valeu da análise documental e pesquisa de campo a partir da aplicação de questionário semiestruturado, os autores encontraram que, embora grande parte dos respondentes não busquem se informar sobre a utilização do dinheiro público, a maior parte afirma ter muito ou médio interesse em conhecer o conteúdo da prestação de contas. Dessa forma, sustentaram que a dificuldade na busca pela informação está justamente na falta de entendimento da linguagem contábil pública. Como resultado, relataram notar que as dificuldades encontradas a partir da análise da comunicação contábil poderiam ser reduzidas caso as informações fossem evidenciadas em linguagem de fácil compreensão, mediada por uma divulgação complementar que apresente não apenas os resultados, mas a análise e interpretação desses resultados.

2.6.1 Estudos Internacionais

Em 2001, Kinnersley e Fleischman (2001) realizaram uma pesquisa cujo objetivo foi verificar o grau de legibilidade e consequente compreensibilidade dos relatórios resumidos de entidades governamentais e privadas por parte dos alunos universitários. Os autores concluíram que a principal causa da dificuldade de leitura é a complexidade das palavras.

Ryan e Mack (2007) tiveram como objetivo investigar o papel e a importância do relatório anual como fonte de informação sobre entidades do setor público. Dessa forma, analisaram a implementação do *popular reporting* em cinco departamentos públicos australianos, comparando a sua importância para os cidadãos relativamente a outras formas de disponibilização de informação: departamentos governamentais, autoridades locais e empresas públicas. Os resultados do estudo evidenciaram que, no caso das autoridades locais, o contato pessoal permanece como a fonte mais importante de reporte de informação, enquanto no caso das empresas públicas o relatório anual de contas se apresenta como a principal fonte de informação.

Apresentando o *popular reporting* como um facilitador da compreensão das atividades financeiras de um governo por parte de seus usuários, Yusuf e Jordan (2012), considerando sua implementação em diversos estados e governos locais norte-americanos, procuram compreender o que torna o *popular reporting* um relatório eficaz na perspectiva dos cidadãos. A partir das informações obtidas por parte dos cidadãos através de uma abordagem qualitativa, concluíram que mais de 80% dos inquiridos concordaram que era importante ou muito importante para os cidadãos ter acesso à informação financeira da parte do governo. No entanto, apenas 22% se manifestaram bem informados quanto às finanças governamentais.

Também, Yusuf *et al.* (2013) verificaram de que forma era feita a comunicação da informação financeira, através da emissão dos relatórios financeiros populares, aos cidadãos norte-americanos por parte dos governos locais. Dessa forma, foram enviados questionários para 50 cidades e 50 estados, nos quais os resultados indicaram que 75% dos governos locais e 85% dos governos estaduais responderam emitir algum tipo de relatório financeiro popular. Em conclusão, os autores constataram que a preparação do *popular reporting* a nível local é essencialmente motivada pela necessidade de proporcionar aos cidadãos informações com menor grau de tecnicidade e logo melhor entendíveis, para melhorar a comunicabilidade e, consequentemente, a transparência e *accountability*.

Biancone *et al.* (2016b) aplicaram um questionário com uma amostra de 749 pessoas sobre uma experiência de *popular reporting* na cidade de Turim. Concluíram em seus resultados que 96% dos respondentes consideraram que o relatório é de fácil compreensão, muito embora 55% tenham declarado que poderiam ser feitas algumas melhorias. Os respondentes também informaram se sentirem agradados com a apresentação gráfica do documento. Porém, aqueles cidadãos com um menor nível de instrução revelaram ter uma maior dificuldade em

compreender o teor do relatório. Além das análises de compreensão acerca do *popular reporting*, o estudo também verificou o grau de interesse em analisar o relatório e 79% assumiram não analisar o balanço da cidade, enquanto 65% declararam dificuldade na compreensão do mesmo. Também manifestaram preferência por ver divulgadas despesas nas áreas de atuação da administração pública, políticas de ação social, turismo e cultura e educação.

Adicionalmente, Oliveira (2016) analisou o *popular reporting* no contexto municipal português a fim de verificar a pertinência do relatório, tentando perceber quais as possíveis razões, características e vantagens que este traria se adotado. Assim, concluiu que o *popular reporting* constituiria uma mais-valia para a divulgação da informação financeira (nomeadamente principais investimentos e receitas e despesas) e de caráter institucional do município, de uma forma mais acessível e em tempo útil (trimestral ou semestralmente e em formato PDF online). Concomitantemente, garantiria à partida uma maior transparência na relação município-cidadão.

Cohen (2016) analisou em seu artigo algumas características do *popular reporting* amplamente discutidas em GASB (1992), Sharp *et al.* (1998), GFOA (2006; 2007) e Clay (2008). Segundo o próprio autor, os relatórios financeiros populares são relatórios que devem conter informações financeiras e não financeiras relativas às entidades, apresentadas de forma concisa, conveniente e com uma linguagem simples e não técnica e que têm os cidadãos como seu público-alvo principal. Concluiu também que, embora o *popular reporting* aumente a transparência e o interesse do cidadão, os entes parecem ainda não ter explorado todo o seu potencial. Por fim, relatou que a significância em termos normativos dos relatórios financeiros populares é inquestionável, mas a forma como os cidadãos obtêm acesso a essas informações devem ser melhoradas.

Posteriormente, Cohen *et al.* (2017) procuraram analisar qual seria a melhor forma de apresentar o *popular reporting*, se através de documento em PDF (*portable document format*), de boletim eletrônico ou através do *website*, tendo como finalidade compreender o modo como as novas tecnologias de informação e comunicação podem promover a *accountability*. Os autores procuraram analisar a forma de apresentação do *popular reporting* com base nas dimensões: plenitude da informação, clareza da informação, aparência visual, navegação dos sites, usabilidade dos sites, satisfação geral e imagem do município.

Mais recentemente, Oliveira *et al.* (2018) com objetivo de analisar, na perspectiva de quem prepara os relatórios, o interesse da adoção do *popular reporting* nos municípios portugueses. Dessa forma, os autores buscaram responder que tipo de informação publicam os

municípios portugueses para os cidadãos; se os municípios portugueses se interessam em adotar o *popular reporting* e com quais características este seria preparado (conteúdo, formato e periodicidade); e quais seriam as vantagens de se adotar o *popular reporting* nos municípios portugueses, nomeadamente para o processo de *accountability*. Nessa esfera, elaborou-se um questionário que foi enviado a todos os municípios portugueses. E, a partir de uma população inicial constituída por 308 municípios, obteve-se uma amostra de 86 municípios, correspondente a cerca de 28%. Como resultados, no que tange ao tipo de informação publicada, verificou-se que além dos orçamentos e relatórios financeiros oficiais, concluiu-se que os Regulamentos, o Relatório de Gestão e as Atas de reuniões de Assembleias e Executivo são as informações não financeiras mais disponibilizadas. No que concerne aos conteúdos, formato e periodicidade de divulgação, os respondentes indicaram como mais apropriados aos relatórios o PDF (*portable document format*) online disponibilizado no *website* do município; contudo, como forma de salvaguardar quem ainda não utiliza as novas tecnologias, o município também disponibilizaria o relatório igualmente em formato papel. E, no que diz respeito às vantagens na adoção do *popular reporting*, destacaram a contribuição para aumento do envolvimento dos cidadãos na vida do município, para a melhora do entendimento daqueles sobre a atividade financeira desse e para proporcionar uma maior transparência nas contas e na gestão das autarquias locais.

Com base nos estudos anteriores, tanto nacionais quanto internacionais, abordados ao longo do tópico, observa-se que as pesquisas sobre compreensibilidade das informações divulgadas pelo setor público não se esgotaram. Preenchendo, portanto, uma lacuna sobre esse tema, a presente pesquisa objetiva investigar qual o nível de compreensibilidade das informações divulgadas pelo setor público brasileiro através dos demonstrativos contábeis, comparando o grau de entendimento dos relatórios financeiros exigidos pela legislação, isto é, os tradicionalmente divulgados, com os relatórios financeiros divulgados com o reporte popular (*popular reporting*).

Esse entendimento surge a partir da observação do posicionamento de que, para que o cidadão exerça o controle social, ele necessita compreender as informações que são divulgadas pelo setor público. Nesse âmbito, se o ente divulga os relatórios financeiros populares como um instrumento complementar de divulgação das informações financeiras ajustadas ao cidadão, buscando utilizar um vocabulário simples e compreensível pelo público em geral, serão os

demonstrativos contábeis facilmente interpretáveis por alguém que não possua conhecimentos em contabilidade ou finanças públicas.

2.7 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

As hipóteses propostas nesta pesquisa estão baseadas nas contribuições vistas na revisão de literatura e na construção do referencial teórico e buscam contribuir para suprir algumas lacunas identificadas no corpo de conhecimento sobre a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público.

2.7.1 Relação entre o Conhecimento da Linguagem Técnica e a Compreensibilidade

A transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações, podendo concluir que o princípio da transparência é mais amplo que o da publicidade e argumenta que a mera divulgação, sem tornar o conteúdo compreensível para a sociedade, não é transparência (PLATT NETO *et al.*, 2007). Ainda, de acordo com o mesmo órgão, a transparência preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal aparece como um mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais.

No Brasil, diversos estudos, como os de Dias Filho (2000), Platt Neto *et al.* (2007), Miranda *et al.* (2008), Gallon *et al.* (2010); Cruz (2010) e Augustinho *et al.* (2015), revelam que as informações contábeis não estão sendo divulgadas de forma compreensível. Essas investigações denotam, ainda, que a linguagem técnica é o grande impeditivo ao entendimento do conteúdo das demonstrações contábeis por parte dos cidadãos. Outra causa que prejudica a compreensão das informações contábeis, por não provocar a atenção dos usuários, é a sua forma de apresentação estética.

Todavia, para que haja transparência efetiva, os usuários das informações divulgadas pelo governo devem ser capazes de processá-las, compreendê-las e utilizá-las, pois, se a informação divulgada não for assimilada pelo cidadão, houve por parte do governo apenas a intenção de ser transparente (HEALD, 2006). Isto é, os usuários devem dispor de conhecimentos mínimos a respeito das demonstrações contábeis para que possam compreendê-las.

Nesse viés, Dias Filho (2000) revela que alguns estudiosos consideraram que a compreensão das informações contábeis demanda um alto nível de conhecimento técnico. Logo, tem-se como primeira hipótese orientadora desta pesquisa:

H1: os cidadãos com conhecimento da linguagem técnica compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro do que aqueles sem o conhecimento da linguagem técnica.

2.7.2 Relação entre o *Popular Reporting* e a Compreensibilidade

Dias e Nagakawa (2001) ressaltam que muitos termos empregados nos demonstrativos contábeis não são compreendidos por seus destinatários ou são interpretados de maneira errônea. Nesse sentido, Dias Filho (2000) comenta que o pensamento da maioria dos autores converge para o entendimento da necessidade de as informações divulgadas pela contabilidade serem compreensíveis pelos seus usuários. Assim, afirma que existe correlação entre tipo de linguagem utilizada nas demonstrações contábeis e a percepção do seu conteúdo pelos usuários, concluindo que o usuário médio das informações contábeis não consegue compreender perfeitamente o significado de muitos termos utilizados pela Contabilidade.

Para que se promova a efetiva assimilação a fim de se promover a cidadania, os relatórios devem ser apresentados em vários formatos de comunicação, mas sempre usando vocabulário que seja compreensível e significativo para todos os cidadãos (ARMSTRONG, 2005).

Complementando, Augustinho *et al.* (2015) revelam a necessidade de adequação da forma de apresentação dos relatórios contábeis para um meio de comunicação a que o indivíduo esteja mais familiarizado, apresentando não apenas o resultado, mas também a análise e interpretação desses dados, de forma mais didática, mediada por linguagem verbal acessível à compreensão do cidadão. Podendo ser feita por meio de informações que complementem os demonstrativos contábeis, como: notas explicativas, glossários, gráficos, cartilha, tabelas, dentre outros.

Assim sendo, a comunicação realizada através de diferentes meios tem como objetivo preencher a lacuna que existe nos relatórios financeiros públicos. À vista disso, essa nova forma de comunicação contém a mesma informação financeira que já é pública, mas com uma linguagem de fácil compreensão e inclusiva (YUSUF *et al.*, 2013).

Isso posto, para a prossecução da *accountability* dos governos para com os cidadãos, a comunicação com esses, a quem os governantes e gestores públicos em geral devem prestar contas é fundamental (OLIVEIRA *et. al.*, 2018). Portanto, se faz de extrema importância que a “mensagem” das contas públicas chegue aos cidadãos e seja entendida, já que, no que concerne à compreensibilidade das informações, o responsável primário é a entidade que as divulga (PLATT NETO *et al.*, 2007). Tendo, o *popular reporting*, um papel chave neste processo (YUSUF; JORDAN, 2012; YUSUF *et al.*, 2013; BIANCONE *et al.*, 2016a, 2016b; COHEN, 2016; OLIVEIRA *et al.*, 2018). Para tanto, tem-se como segunda hipótese orientadora desta pesquisa:

H2: as informações contábeis divulgadas no formato popular reporting melhoram a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODO

A metodologia de pesquisa utilizada neste trabalho é a experimental, e sua escolha se justifica pelo objetivo proposto de se investigar a existência de relações entre as variáveis, dependendo do controle de fatores que possam interferir nos resultados e que possam mascarar a influência das variáveis independentes na dependente.

A pesquisa experimental é um método de pesquisa quantitativa adequado para verificar relação de dependência entre causas, ou variáveis independentes, e efeitos, ou variáveis dependentes (SHADISH; COOK; CAMPBELL, 2002; BABBIE, 2010). Um aspecto particular de experimentos é envolver intervenção do pesquisador para se verificar mudanças comportamentais decorrentes dessa intervenção (GALL; GALL; BORG, 2007).

Kerlinger (1980) indica que o experimento é o procedimento pelo qual uma ou mais variáveis independentes são manipuladas na tentativa de produzir efeitos na variável dependente. Em virtude disso, a metodologia experimental aumenta as possibilidades de o pesquisador obter controle, uma vez que simula uma situação real que permite o ajuste dos fatores experimentais conforme as hipóteses de pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Nessa esteira, Martins e Theóphilo (2007) explicitam as características de cada uma das modalidades da pesquisa experimental, como sendo: (a) pré-experimento, sendo caracterizado pela ausência de aleatoriedade na escolha dos sujeitos que comporão os grupos de controle, se houver, e o grupo de teste; (b) experimento autêntico, sendo caracterizado pela aleatoriedade para formação dos grupos de controle e experimental, bem como pré-teste e pós-teste; e (c) quase-experimento, sendo caracterizado pela aplicação do método experimental (experimento) em situações em que não se consegue atingir o mesmo grau de controle dos delineamentos experimentais autênticos.

Logo, neste capítulo, será descrito o método adotado no estudo, ressaltando detalhes acerca do planejamento da pesquisa, participantes do experimento, instrumentação e sua validade, procedimentos de coleta de dados e análises dos resultados. Em função do desenho da pesquisa, o capítulo também abordará os principais pontos associados à validade interna e externa do experimento (GALL; GALL; BORG, 2003; LIPSEY; HURLEY, 2001).

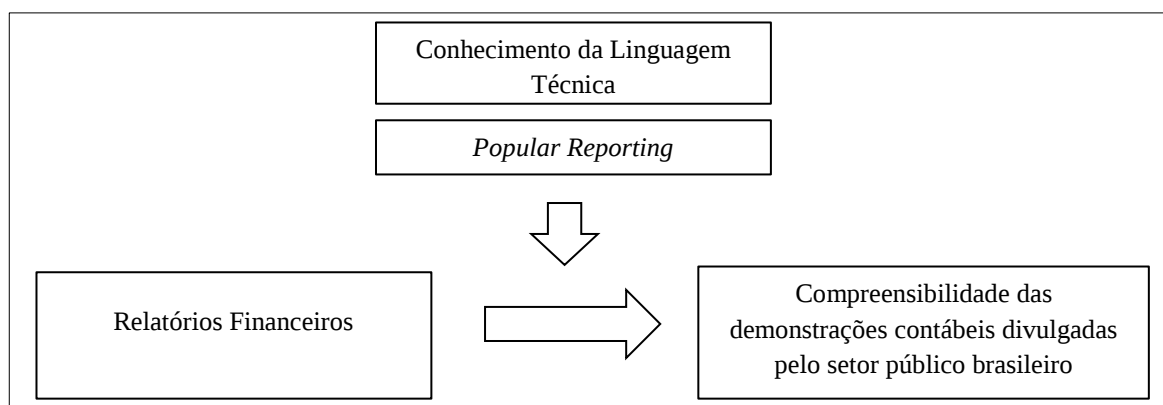
3.2 MODELO E DESENHO EXPERIMENTAL

O experimento foi desenhado com o intuito de investigar as hipóteses de que o conhecimento da linguagem técnica e o *popular reporting* influenciam na compreensão das informações contábeis do setor público, tanto para quem tem conhecimento da linguagem técnica, como para o cidadão comum sem esse conhecimento. Analisando, assim, o nível de compressibilidade das informações divulgadas através das demonstrações contábeis pelo setor público brasileiro.

Dessa forma, para que o objetivo do trabalho seja atingido, o *design* foi construído para se entender as diferenças de comportamento entre os vários grupos de participantes da pesquisa nos cenários apresentados, sendo atribuído a esses grupos apenas uma condição experimental, caracterizando um desenho *between-participants* (LEARY, 2012).

Segundo Aguiar (2017), na literatura contábil, predominam desenhos *between-participants*, como os estudos de Kachelmeier *et al.* (2016), Christ *et al.* (2016) e Christ *et al.* (2012), em que, de modo geral, o objetivo é comparar o comportamento entre diferentes indivíduos expostos aos diversos níveis das variáveis independentes.

Figura 1: Desenho Experimental



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Diante da constatação de que, cada vez mais, o Estado se torna obrigado a disponibilizar informações para o seu próprio povo, convém verificar se a forma como se procede a divulgação das informações contábeis é eficaz quanto à capacidade de entendimento do cidadão médio ou se essa informação só atinge a parcela da população brasileira que detém conhecimento da linguagem técnica, isto é, se somente as pessoas que possuem algum conhecimento sobre as técnicas e a linguagem utilizada pela contabilidade pública são capazes de compreender as

informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro. Bem como, é necessário que o ente público divulgue tais informações com uma linguagem mais acessível e mais simples, dando uma maior possibilidade de compreensão para aqueles que não são detentores de conhecimento sobre a contabilidade pública, conforme sistematizamos na Figura 1.

Figura 2: Matriz Experimental 2x2

Sem Conhecimento da Linguagem Técnica Relatórios Financeiros	Sem Conhecimento da Linguagem Técnica Relatórios Financeiros Populares (popular reporting)
Com Conhecimento da Linguagem Técnica Relatórios Financeiros	Com Conhecimento da Linguagem Técnica Relatórios Financeiros Populares (popular reporting)

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Perante o exposto, admitiu-se no estudo que os participantes atuaram como os cidadãos, que têm como uma de suas prerrogativas o direito de exercitar sua vigilância, análise, ponderação, fiscalização e julgamento dos atos do governante com vistas à percepção da correção ou incorreção da atuação do administrador público, exercendo assim o controle social. Por outro lado, é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação e que essa seja clara e em linguagem de fácil compreensão.

Assim, a Figura 2 apresenta a comparação realizada entre os dois grupos, com e sem conhecimento da linguagem técnica, definidos por esta pesquisa; além disso, a forma de apresentação dos demonstrativos financeiros disponibilizados pela administração pública, na sua forma tradicional ou através do *popular reporting*.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Os elementos da população para compor a amostra da pesquisa foram selecionados a partir da amostragem não probabilística de conveniência, formada por estudantes de graduação em Ciências Contábeis, Administração e Economia das Instituições de Ensino Superior públicas e privadas do estado da Paraíba e públicas de Alagoas e de especialização, mestrado e

doutorado em Ciências Contábeis do estado da Paraíba, bem como, por estudantes que estão concluindo o ensino técnico integrado e o subsequente na Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica de Alagoas. Logo, compuseram a amostra pessoas de diferentes níveis de escolaridade, faixa etária, gênero e região, situação domiciliar, tanto urbana quanto residentes em zona rural nos estados da Paraíba e de Alagoas.

A utilização dos estudantes como *proxy* da sociedade se justifica pelas próprias características da população brasileira, como faixa etária, escolaridade, gênero e situação domiciliar. Conforme projeção realizada pelo IBGE em 2018, aproximadamente 42% da população de cidadãos (os que têm capacidade eleitoral ativa) encontra-se na faixa etária entre 16 a 34 anos. Quando à escolaridade, o IBGE (2016) divulgou que, para cidadãos acima de 25 anos, a maioria concluiu apenas o ensino fundamental e somente 15,3% concluíram o ensino superior. Quanto ao gênero, segundo IBGE (2010), a população brasileira é formada por 51,03% do gênero feminino e 48,97% do gênero masculino. Por fim, o IBGE (2010) divulgou que 84,36% da população reside na área urbana e 15,64% reside em zona rural.

Os participantes foram distribuídos aleatoriamente pelas condições experimentais, em um processo de *blind experiment*, isto é, não tinham conhecimento sobre em que grupo foram alocados. Assim, a partir da condição experimental da compreensibilidade técnica foram distribuídos os instrumentos de coleta aleatoriamente aos respondentes. O tamanho da amostra respeitou o sugerido por Hair Jr. *et al.* (1998), ou seja, não menos que 30 sujeitos por célula de pesquisa, garantindo que todas as células da pesquisa tivessem quantidade similar de observações.

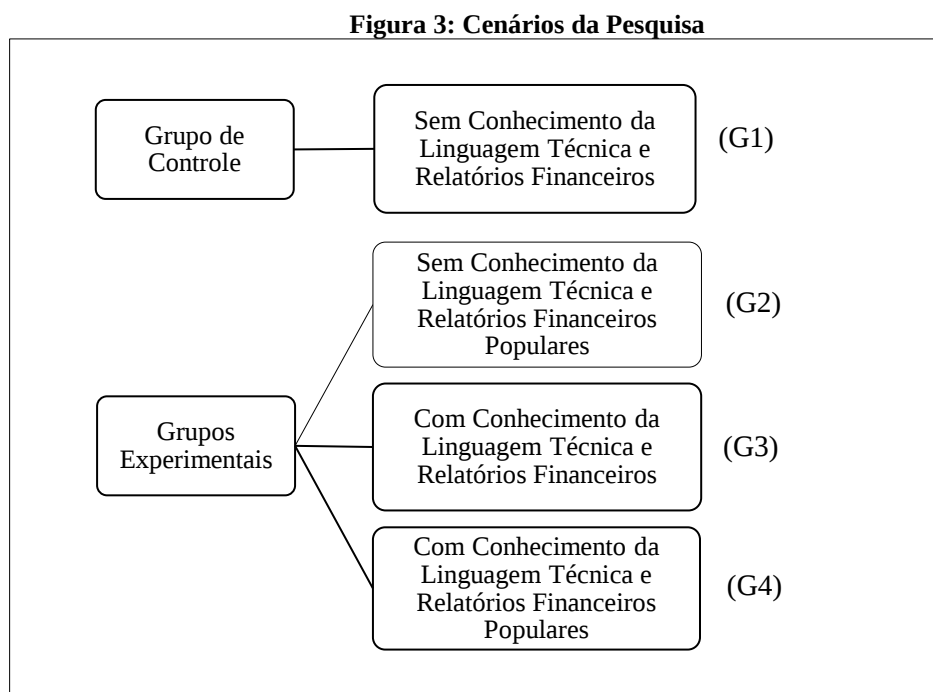
Segundo Chan, Landry e Troy (2011), as pesquisas que se utilizam do método experimental encontram um grande obstáculo pelo fato de as pessoas não se disponibilizarem para participar do estudo. Dessa forma, o emprego dos estudantes nos experimentos torna-se uma questão de viabilidade da pesquisa, uma vez que representam uma opção viável.

Portanto, a amostra da presente pesquisa contou com 207 respondentes, desses, foram aproveitados 196 questionários pelo fato de alguns terem somente respondido o questionário sociodemográfico ou terem desistido de responder ao longo da execução da pesquisa.

3.4 CENÁRIO EXPERIMENTAL

Para testar as hipóteses de que o conhecimento dos termos técnicos e o *popular reporting* influenciam na compreensão das informações contábeis do setor público, fez-se

necessário criar cenários experimentais. É nesse contexto que delineamos os cenários da pesquisa na Figura 3.



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Dessa forma, o experimento foi composto por um total de quatro grupos de pesquisa, sendo um de controle (G1), e três grupos experimentais (G2), (G3) e (G4). Também, o desenho do experimento tende a se preocupar com a maximização das possibilidades de controle, uma vez que simula uma situação real, ajustando os fatores experimentais (COOPER; SCHINDLER 2003), buscando minimizar interferências nos resultados e mascarar a influência das variáveis independentes nas dependentes.

Seguindo Martins e Theóphilo (2007), este experimento foi executado a partir da construção de cenários utilizando um grupo de controle (G1) que não recebeu nenhum estímulo intencional, tanto em termos de aquisição do conhecimento técnico para facilitar a interpretação, quanto em termos de apresentação, com linguagem de fácil interpretação, servindo como padrão para comparação. E, nos grupos experimentais (G2), (G3) e (G4), ocorreu a manipulação das variáveis independentes, conhecimento da linguagem técnica e *popular reporting*, para a medição de seus efeitos na compreensibilidade das informações contábeis do setor público.

O cenário do grupo controle (G1) foi composto por alunos de diversas idades do curso de ciências contábeis, administração, economia, dentre outros cursos, recém ingressados na universidade, pelo fato de ainda não possuírem ou ainda não terem adquirido em sua vida acadêmica o conhecimento da linguagem técnica específico para compreender as informações contábeis evidenciadas pelo setor público com uma maior acurácia, e alunos de cursos técnicos e tecnológicos subsequentes para representarem uma *proxy* do cidadão médio, ou seja, o cidadão comum. Para esse grupo, foram apresentados alguns demonstrativos contábeis divulgados pelo Governo do Estado da Paraíba e, diante desses demonstrativos, foram realizadas perguntas para verificar a compreensão dos mesmos.

De forma similar à composição do grupo de controle, o grupo experimental (G2) foi composto por alunos de diversas idades do curso de ciências contábeis, administração, economia, dentre outros cursos, recém ingressados na universidade e alunos de cursos técnicos e tecnológicos subsequentes, atuando como *proxy* do cidadão comum, isto é, não possui ou ainda não adquiriu o conhecimento da linguagem técnica específico para compreender os demonstrativos divulgados pelo setor público. Não obstante, para esse grupo não foram apresentados os demonstrativos financeiros tradicionalmente divulgados pela administração pública, e sim, uma cartilha, construída para a realização da pesquisa, divulgada pelo Governo que apresenta os demonstrativos explicitados na forma de gráficos, figuras e explicações com uma linguagem mais popular, sofrendo a influência da variável moderadora *popular reporting*. Buscou-se, assim, verificar se com uma forma de apresentação simplificada o cidadão consegue compreender mais facilmente as informações contábeis que são divulgadas pelo setor público.

O grupo experimental (G3) sofreu a influência da variável moderadora, conhecimento da linguagem técnica. Considerando-se como conhecimento da linguagem técnica os termos empregados pela contabilidade, adquirido através de disciplinas que versem sobre contabilidade pública ministrada nos cursos de graduação, de mestrado e de doutorado. Logo, a partir do momento em que o aluno tem contato com a disciplina ele começa a adquirir conhecimento técnico sobre a matéria, justificando assim a escolha dos indivíduos, sendo, portanto, uma *proxy* para a parcela da sociedade que tem algum conhecimento técnico. Para o grupo, foram apresentados alguns demonstrativos contábeis divulgados pelo Governo do Estado da Paraíba, com o intuito de verificar se o conhecimento da linguagem técnica influencia na compreensibilidade das informações divulgadas pela administração pública.

O grupo experimental (G4) também foi composto por alunos que tiveram contato com alguma disciplina que contenha em sua ementa conteúdos sobre os relatórios contábeis divulgados pelo setor público, seja no curso qual for o curso. Ao grupo, foi apresentada uma cartilha, construída para a realização da pesquisa, divulgada pelo que divulga os demonstrativos explicitados na forma com a linguagem popular, através do *popular reporting*. O grupo (G4) sofreu tanto a influência da variável moderadora de conhecimento da linguagem técnica, quanto da variável moderadora *popular reporting*.

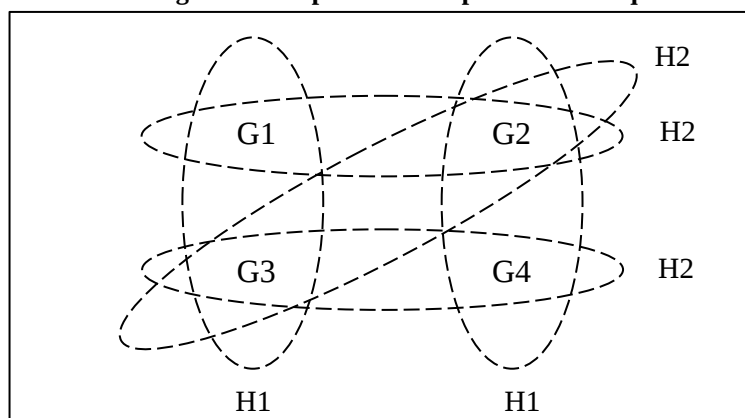
A escolha dos grupos experimentais (G3) e (G4), que sofreram a influência da variável moderado de conhecimento da linguagem técnica, foi ancorada no fato de que são os estudantes que adquirem o conhecimento em contabilidade pública os que necessariamente enfrentarão a carga de estudos técnicos que se entende por adequada para a correta compreensão dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público.

Diante do exposto, os questionários válidos foram distribuídos dentro dos cenários experimentais do seguinte modo: 50 no grupo de controle (G1), 52 no grupo de controle (G2), 45 no grupo de tratamento (G3) e 49 no grupo de tratamento (G4), estando, portanto, dentro da margem de aceitação estabelecida no plano de pesquisa, conforme Hair Jr. *et al.* (1998).

3.4.1 Desdobramento das Hipóteses de Pesquisa a partir da Comparação entre os Grupos

A partir da exposição dos grupos que compuseram a amostra dentro dos cenários apresentados, entendeu-se necessário verificar os desdobramentos das hipóteses de pesquisa, conforme a Figura 4:

Figura 4: Grupos versus Hipóteses da Pesquisa



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Conforme relatado, para o primeiro grupo experimental (G3) foi apresentado o mesmo cenário do grupo de controle (G1), já para o segundo grupo experimental (G4) foi apresentado o mesmo cenário que o grupo de experimental (G2).

Aos grupos (G1) e (G3) foram apresentados os demonstrativos contábeis: Balanço Orçamentário e Demonstração de Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial. Para os grupos (G2) e (G4) foi apresentada uma cartilha simplificada contendo as informações dos mesmos demonstrativos contábeis apresentados para os grupos (G1) e (G3), mas com uma forma de apresentação simplificada através de gráficos, glossário e figuras e com uma linguagem mais popular no lugar dos termos técnicos utilizados nos demonstrativos.

Dessa forma, analisaram-se comparativamente os grupos (G1) e (G3) e os grupos (G2) e (G4), tendo como finalidade examinar possíveis diferenças quando inserida a variável moderadora de conhecimento da linguagem técnica. Nesse viés, esperou-se verificar se a compreensão das demonstrações contábeis apresentadas pelo setor público melhora a partir do momento em que os experimentadores possuem conhecimento técnico sobre a matéria, se a compreensibilidade depende do conhecimento técnico, bem como, se o conhecimento técnico influencia na compreensibilidade das informações (Hipótese 1).

Por outro lado, compararam-se os grupos (G1) e (G2), os grupos (G3) e (G4) e os grupos (G2) e (G3), como o intuito de investigar possíveis diferenças quando inserida a variável moderadora *popular reporting*, isto é, a fim de constatar se a compreensão das informações contábeis apresentadas pelo setor público aumentam quando o ente apresenta os demonstrativos de modo simplificado (glossário, gráficos, figuras, etc.) e com uma linguagem popular, se a compreensibilidade depende da formato de apresentação, e buscando verificar, de modo complementar, se o *popular reporting* influencia na compreensibilidade das informações divulgadas pelo setor público (Hipótese 2).

3.4.2 Demonstrações Contábeis

Segunda a NBC TSP 11 (2018) as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. Sua finalidade é proporcionar informações sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões sobre a alocação de recursos. Mais especificamente no setor público, devem proporcionar informações úteis para auxiliar no processo de tomada de decisão, de prestação de contas e de

responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações: (a) sobre as fontes, as alocações e utilização dos recursos financeiros; (b) sobre como financiou suas atividades e supriu suas necessidades de caixa; (c) úteis na avaliação da capacidade de financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos; (d) sobre sua condição financeira; e (e) agregadas e úteis para a avaliação do seu desempenho.

Assim, para satisfazer essas finalidades, as demonstrações contábeis devem proporcionar informações da entidade acerca de: (a) ativos; (b) passivos; (c) patrimônio líquido; (d) receitas; (e) despesas; (f) outras alterações no patrimônio líquido; e (g) fluxos de caixa (NBC TSP 11, 2018).

Portanto, diante de todo o exposto, os demonstrativos contábeis escolhidos para se realizar os questionamentos acerca da compreensibilidade das informações financeiras divulgadas pelo setor público foram: (a) Balanço Orçamentário; (b) Demonstração de Fluxo de Caixa; e (c) Balanço Patrimonial.

Segundo Silva (2000), o Balanço Orçamentário é o instrumento responsável por mostrar a execução do orçamento e a posição dos valores executados ao final do exercício em comparação com as previsões iniciais. De acordo com o MCASP (BRASIL, 2017), o Balanço Orçamentário apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstra também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A Demonstração de Fluxo de Caixa apresenta informação sobre os fluxos de caixa do governo, contribuindo para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade. Segundo as IPSAS 02, a demonstração permite aos usuários avaliar como uma entidade pública obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram usados, além de proporcionar as informações necessárias para identificar: a) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; b) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. A partir disso, a NBC TSP indica que, com base nas informações sobre fluxos de caixa, os usuários das demonstrações contábeis podem tomar decisões quanto à alocação de recursos, podendo avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa.

O Balanço Patrimonial tem por finalidade evidenciar a situação patrimonial da entidade em um determinado momento, demonstrando de forma ordenada o ativo, o passivo e o patrimônio líquido. É considerado uma representação da posição financeira da entidade. Logo, a informação sobre a situação patrimonial do governo ou outra entidade do setor público, emitida através do Balanço Patrimonial, possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Para Martins *et al.* (2019), o Balanço Patrimonial é considerado como uma das demonstrações contábeis mais importantes ao processo de tomada de decisão por parte dos usuários.

Diante do exposto, pelo motivo de não se conseguir analisar todas as demonstrações contábeis obrigatórias, entendeu-se como necessário, para verificação do nível de compreensibilidade dessas informações, a seleção dos três demonstrativos citados, por evidenciarem a execução orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas.

3.4.3 Cartilha de Prestação de Contas Simplificada

A construção da cartilha simplificada foi baseada na estrutura da cartilha de prestação de contas anual simplificada da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (2017) e da cartilha de prestação de contas da Controladoria Geral da União (2009). Bem como, foi estruturada seguindo as melhores práticas escritas pelo GFOA no artigo *Creating an Excellent Popular Financial Report* de Herrmann (2011): (a) o alcance do relatório popular deve ser claramente indicado; (b) deve atrair e manter o interesse dos leitores, transmitir informações financeiras de maneira facilmente compreensível, apresentar informações em um formato atraente e fácil de seguir e ser escrito em um estilo conciso e claro; (c) deve evitar a utilização de jargão e linguagem técnica para atender às necessidades de um público sem o conhecimento de contabilidade; (d) deve utilizar imagens e gráficos para apresentar os dados dos relatórios; (e) destacar e explicar itens de importância.; e o mais importante, (f) o relatório popular deve estabelecer sua credibilidade junto aos seus leitores apresentando informações de maneira equilibrada e objetiva.

Também, se baseou na utilização de meios de comunicação estatísticos, relatados por Sousa (2006), para melhor adequar ao formato de *popular reporting*. Segundo o autor, os gráficos permitem uma leitura fácil e imediata da informação, sendo considerados instrumentos de síntese que relacionam ordens de grandeza dos fenômenos observados, registram a evolução

de valores, reportam fatos acidentais, permitem ler valores mínimos e máximos, etc. Os gráficos podem, igualmente, evidenciar tendências evolutivas.

Mediante o entendimento de como relatar as informações financeiras aos usuários da contabilidade pública de forma a facilitar sua compreensão, a apresentação dos demonstrativos contábeis Balanço Orçamentário, Demonstração de Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial na cartilha foi realizada através da:

- a) explicação sobre quais informações devem ser evidenciadas, com o fim de apresentar ao leitor o objetivo de cada demonstrativo;
- b) apresentação das informações constantes nos demonstrativos sob a forma gráfica, para facilitar a visualização e comparação entre os dados;
- c) apresentação de desenhos e figuras que deixam a transmissão da informação mais lúdica, amigável e confortável para um público não detentor de conhecimentos técnicos;
- d) exposição de glossário, a fim de explicar as terminologias mais utilizadas nos demonstrativos contábeis; e
- e) modificação da linguagem técnica para uma linguagem mais popular por meio do formato *popular reporting*, transformando os termos utilizados pela contabilidade aplicada pelo setor público em terminologias conhecidas pela maioria dos cidadãos.

3.5 AMBIENTE

O experimento foi realizado nas salas de aulas das instituições de Ensino Superior do estado da Paraíba e de Alagoas e de Ensino Técnico de Alagoas, onde foi feito um *layout* específico para alocar os alunos de forma a operacionalizar o ambiente de modo a minimizar o contato e a comunicação entre os grupos e os participantes.

Quanto aos experimentadores, houve a participação do próprio autor da pesquisa como experimentador em conjunto com um observador, bem como com a participação de professores das instituições em que foram aplicados os experimentos.

3.6 ESTRUTURAÇÃO DO MODELO UTILIZADO E DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DA PESQUISA

Com o intuito de investigar se o conhecimento da linguagem técnica e o *popular reporting* influenciam na compreensão das informações contábeis do setor público, tanto para quem tem conhecimento, quanto para o cidadão comum, sem o conhecimento da linguagem

técnica em contabilidade, como também para verificar qual é o nível de compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, torna-se necessário identificar as variáveis da pesquisa.

Para tanto, sabe-se que o relatório financeiro deve fornecer informações úteis e compreensíveis para auxiliar no processo decisório, devendo a informação ser compreensível para aqueles que têm um razoável entendimento de negócios e atividades econômicas e estão dispostos a estudar as informações com diligência razoável.

Assim, segundo o FASB (1980), através do *Statement of Financial Accounting Concepts* – SFAC nº 2, a informação financeira é entendida como uma ferramenta e, como a maioria delas, não pode ser de grande ajuda direta para aqueles que são incapazes ou não querem utilizá-la ou que ainda a utilizem de maneira inadequada. Muito embora sua utilização possa ser aprendida, os relatórios financeiros devem fornecer informações que possam ser usadas por todos, tanto os profissionais da área da contabilidade, quanto aqueles que não são profissionais, mas que estão dispostos a aprender a usá-los corretamente.

Dessa forma, podem ser necessários esforços por parte do ente público para aumentar a compreensibilidade dessas informações emitidas pelo setor público através dos demonstrativos contábeis. As considerações de custo-benefício podem indicar que as informações entendidas ou usadas por apenas algumas pessoas não devem ser fornecidas. Por outro lado, os relatórios financeiros não devem excluir as informações relevantes somente pelo fato de ser difícil para alguns entenderem ou por que alguns usuários optam por não os utilizar (FASB, 1980).

Ainda, segundo SFAC nº 2, os benefícios da informação podem ser aumentados tornando-a mais compreensível e, portanto, útil para uma maior quantidade de usuários. À vista disso, a compreensão da informação é conduzida por uma combinação de características do usuário e características inerentes à informação.

Conforme o exposto pelo FASB (1980), a compreensibilidade da informação é uma meta a ser atingida, todavia sem prejudicar outros atributos. Nesse contexto, Dias Filho e Nakagawa (2001) ressaltam que são muitos os estudos que indicam problemas quanto à compreensibilidade das informações e dos relatórios contábeis, em virtude das terminologias empregadas em sua construção. Ribeiro, Ribeiro Filho e Fragoso (2003) identificaram que grande parte dos entrevistados em sua pesquisa relataram preferir a representação gráfica por facilitar a compreensão das informações contábeis quanto às variações dos valores, reforçando a sua utilidade como uma forma de apresentação simplificada.

Como verificado através do *design* da pesquisa, buscou-se analisar os efeitos entre as variáveis de conhecimento da linguagem técnica e *popular reporting* sobre a variável de compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, de acordo com os estudos nacionais e internacionais de: Platt Neto *et al.* (2007), Miranda *et al.* (2008), Yusuf e Jordan (2012), Yusuf *et al.* (2013), Biancone *et al.* (2016a), (2016b), Karatzimas (2015), Oliveira (2016), Cohen (2016) e Oliveira *et al.* (2018).

Quadro 1: Descrição das Variáveis da Pesquisa

Tipo de Variável	Descrição da Variável	Mensuração	Relação Esperada	Fonte
Dependente (Y)	Compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público	Desempenho dos respondentes		Bourmistrov e Melembvik (2002), Platt Neto <i>et al.</i> (2007).
Independente (X ₁)	Conhecimento da Linguagem Técnica	Variável <i>dummy</i> que assume o valor de (1) para os respondentes com conhecimento da linguagem técnica; e (0) para os respondentes sem esse conhecimento	Positiva	Dias e Nagakawa (2001), Miranda <i>et al.</i> (2008), Batista (2010).
Independente (X ₂)	Relatórios Financeiros Populares (<i>popular reporting</i>)	Variável <i>dummy</i> que assume o valor de (1) para acesso aos relatórios financeiros populares; (0) para acesso aos relatórios financeiros tradicionais	Positiva	Yusuf e Jordan (2012), Yusuf <i>et al.</i> (2013), Augustinho <i>et al.</i> (2015), Karatzimas (2015), Biancone <i>et al.</i> (2016a), (2016b), Oliveira (2016), Cohen (2016) e Oliveira <i>et al.</i> (2018).

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para tanto, conforme Ross e Morrison (2001), as variáveis independentes ou de tratamento (X₁ e X₂) correspondem às variáveis manipuladas ou controladas e cujos efeitos sobre a variável em análise se deseja medir. Já a variável dependente ou observação (Y) se constitui na variável cujos efeitos provocados pelas variáveis independentes o pesquisador quer medir.

Nesse contexto, a verificação da manipulação das variáveis independentes é importante para se assegurar que as condições experimentais foram corretamente delineadas (Hair Jr. *et al.*, 1998). Hair Jr. *et al.* (2005) ainda destacam a importância da adoção de procedimentos que

garantam que as variáveis (indicadores) selecionadas para representar e mensurar os construtos o façam de maneira precisa (validade) e coerente (confiabilidade).

De forma geral, foi utilizado um modelo empírico na tentativa de analisar as relações entre duas ou mais variáveis explicativas. Assim, o modelo proposto neste estudo está apresentado na equação a seguir:

$$COMP_i = \beta_0 + \beta_1 CLTEC_i + \beta_2 RFP_i + \varepsilon_i$$

Em que:

$COMP_i$: compreensibilidade das demonstrações contábeis i ;

β_0 : constante

β_1 : coeficiente linear da variável CLTEC;

$CLTEC_i$: conhecimento da linguagem técnica do respondente i ;

β_2 : coeficiente linear da variável RFP;

RFP_i : relatórios financeiros populares do respondente i ;

ε_i : erro aleatório.

Para compor a variável dependente, compreensibilidade, foi utilizado o desempenho de cada um dos respondentes. Quanto às variáveis independentes, de conhecimento da linguagem técnica e de relatórios financeiros populares, foram utilizadas variáveis *dummies* que assumiam, respectivamente, 1 para o respondente com conhecimento da linguagem técnica e 0 para o respondente sem esse conhecimento, e 1 para quando a forma de apresentação era através dos relatórios financeiros populares (*popular reporting*) e 0 para quando a forma de apresentação não era através do reporte popular, ou seja, forma tradicional de apresentação.

Portanto, o instrumento de coleta que foi aplicado pretende captar a percepção dos respondentes sobre a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, bem como se o conhecimento da linguagem técnica e o *popular reporting* influenciam na compreensão dessas informações.

3.7 PROCEDIMENTOS E COLETA DE DADOS

Antes da realização do experimento, foi apresentado o Termo de Consentimento Livre-esclarecido, no qual foi esclarecido aos alunos que a participação deles era voluntária e estariam livres para sair da sala ou não responder os questionamentos, caso não concordassem em participar. Em seguida, foi realizada a apresentação dos cenários aos respondentes e entregue o instrumento de coleta.

Para a presente pesquisa, utilizou-se como instrumento de coleta o questionário, sendo justificado por ser a ferramenta para se obter informações sobre as percepções e opiniões dos respondentes (MOURA *et al.*, 1998). Pode-se considerar, portanto, este um instrumento adequado para o objetivo deste estudo, na medida em que fornece dados passíveis de uma análise estatística, visando ao estabelecimento de relações entre as variáveis em questão (FERREIRA; ÁVILA; FARIA, 2010).

Diante do exposto, o questionário foi construído como de forma a analisar primeiramente as questões demográficas (gênero, idade, nível de escolaridade, grau de instrução mais elevado em contabilidade e conhecimento em contabilidade governamental) e, posteriormente, as questões sobre a compreensibilidade das informações financeiras divulgadas pelo setor público (Balanço Orçamentário, Demonstração de Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial), bem como sobre a compreensibilidade do cenário. Os questionários completos, utilizados nos grupos controle e experimentais, encontram-se nos Apêndices B e C.

Nesse sentido, no momento de elaboração de um questionário deve-se levar em consideração dois aspectos importantes: sua validade e sua confiabilidade. A validação de um instrumento de medição se faz importante por garantir a qualidade da medição e avaliar a sua efetividade (FORZA, 2002; ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010). Pois, a teoria não tem sustentação se os constructos não são testados empiricamente, isto é, se suas variáveis observáveis não são válidas e não são confiáveis (CARMINES; ZELLER, 1990). Dessa forma, as análises efetuadas podem conduzir a inferências incorretas e conclusões equivocadas sobre os resultados (BAGOZZI; YI; PHILLIPS, 1991; MALHOTRA; GROVER, 1998).

Nesses termos, diz-se que um instrumento é válido quando mede o que se deseja e, para ser válido, o instrumento deve ser confiável. Em outras palavras, a validade pode ser considerada como o grau no qual os escores de um teste estão relacionados com algum critério externo do mesmo teste. Esses critérios podem ser os escores obtidos em outro teste, definições de conceitos, formulação de objetivos, etc. (RICHARDSON, 1989).

A validação do questionário foi realizada por meio da técnica para avaliação da validade de conteúdo apresentada por Hernández-Nieto (2002). A análise da validade de conteúdo verifica a pertinência da linguagem e a sua clareza utilizando o Coeficiente de Validade de Conteúdo (CVC) (HERNANDEZ-NIETO, 2002). A validade de conteúdo da clareza de linguagem e da pertinência prática foi calculada com base nas respostas dos juízes, e através

dos resultados obtidos nessas respostas, atribui-se uma escala de adequação de 1 a 5 pontos para cada item.

Essa técnica também verifica a concordância entre os juízes com relação à classificação dos itens nas dimensões. Desse modo, Hernandez-Nieto (2002) indica a necessidade de três a cinco juízes/peritos na área dos itens a serem validados. Nessa conformidade, participaram quatro docentes mestres e doutores com vasta experiência na área, conhecedores de exigências e processos de avaliação, bem como de diferentes instrumentos utilizados e de resultados de avaliação.

O valor adotado como satisfatório para determinar níveis satisfatórios para clareza da linguagem e pertinência recomendado de $CVC \geq 0,70$ para cada um dos itens e para o instrumento no geral conforme recomendado na literatura da área (CASSEPP-BORGES; BALBINOTTI; TEODORO, 2010).

Para tal, foi enviada a 4 juízes uma planilha de avaliação da clareza de linguagem e da pertinência da qual constará os itens selecionados, bem como um campo para observações, caso quisessem realizar sugestões, acrescentar ou retirar algum item para melhoria do instrumento de coleta. Dessa forma, entende-se que a avaliação dos juízes contribuiu para a melhoria da redação e para a pertinência do questionário para a aplicação do pré-teste.

A avaliação dos 4 juízes resultou em um CVC de 0,95 no que diz respeito à clareza e atingiu o CVC de 0,90 no que diz respeito à precisão. Verificou-se que em ambos os aspectos o CVC do questionário foi maior que 0,7, sendo os seus níveis satisfatórios. Também foi verificado o CVC de cada juiz para a escala como um todo, e após o cálculo do erro a partir da polarização dos juízes, o valor foi 0,92, indicando a validade do questionário.

Posteriormente, foi realizado um pré-teste com 4 estudantes de mestrado da Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, com 2 estudantes do curso técnico em Administração do Instituto Federal de Alagoas e com 1 profissional da área de Direito para verificação do realismo e compreensão dos cenários de pesquisa com objetivo de avaliá-los de forma qualitativa.

A análise de confiabilidade da compreensibilidade das informações contábeis, isto é, a consistência interna da escala foi efetuada por meio do coeficiente alfa de Cronbach. Segundo Cortina (1993), o coeficiente alfa é certamente uma das ferramentas estatísticas mais importantes e difundidas em pesquisas envolvendo a construção de testes e sua aplicação.

O índice α estima quão uniformemente os itens contribuem para a soma não ponderada do instrumento, variando numa escala de 0 a 1. Ou seja, mede a correlação entre respostas em um questionário através da análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes (MAROCO, 2003; GARCIA- MARQUES, 2006; HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010). Essa propriedade é conhecida por consistência interna da escala e, assim, o α pode ser interpretado como coeficiente médio de todas as estimativas de consistência interna que se obteriam se todas as divisões possíveis da escala fossem feitas (CRONBACH, 1951).

Trata-se de uma correlação média entre perguntas. Dado que todos os itens de um questionário utilizam a mesma escala de medição, o coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador.

O coeficiente alfa de Cronbach é uma propriedade inerente do padrão de resposta da população estudada ao passo que o valor de alfa sofre mudanças segundo a população na qual se aplica a escala (STREINER, 2003).

De um modo geral, um instrumento ou teste é classificado como tendo fiabilidade apropriada quando o α é pelo menos 0,70 (NUNNALLY, 1978). Contudo, em alguns cenários de investigação das ciências sociais, um α de 0,60 é considerado aceitável desde que os resultados obtidos com esse instrumento sejam interpretados com precaução e tenham em conta o contexto de computação do índice (DEVELLIS, 1991). Peterson (1994), em uma meta-análise da utilização do α de Cronbach na literatura das ciências sociais e humanas, observou um α médio de 0,70 (na medição de valores) a 0,82 (na medição da satisfação com o trabalho).

O questionário aplicado continha 17 questões, sendo atribuído um ponto para cada resposta correta e zero para cada resposta incorreta. Dessa forma, a pontuação da compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público foi estimada pela computação dos valores agregados das 17 pontuações de todas as respostas do questionário.

A análise de confiabilidade através do Alfa de Cronbach foi realizada tanto para o instrumento de coleta utilizado pela cartilha, quanto para os demonstrativos financeiros. Nesse sentido, foram encontrados como resultados da aplicação das questões aos grupos expostos aos relatórios financeiros um α de 0,759 e para as questões aplicadas aos grupos expostos à cartilha um α de 0,751, entendendo-se, a partir da literatura, que o questionário aplicado aos grupos tem o nível de confiabilidade apropriada.

3.8 VALIDADE DO EXPERIMENTO

Apesar de o experimento ser um poderoso método de pesquisa, ele não é perfeito pelo fato de existirem diversos fatores que ameaçam sua validade. Como indica Kerlinger (1980), a vantagem da pesquisa experimental está no controle relativamente alto da situação experimental e, em consequência, das possíveis variáveis independentes que possam afetar as variáveis dependentes. Essas ameaças ao controle são classificadas em questões de validade interna e de validade externa (NACHMIAS; NACHMIAS, 1987).

Portanto, aplicam-se a esta pesquisa os procedimentos utilizados por Gall, Gall e Bord (2003) que visam a indicar os vieses internos e externos podem interferir na validade do experimento, fazendo-se necessária a observância dos pressupostos da validade interna e externa da pesquisa experimental, bem como das ações de controle das variáveis que podem causar algum efeito no andamento do experimento, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2: Fatores que afetam a validade interna e externa de um experimento

Validade Interna	
1.	História
2.	Maturação
3.	Testagem
4.	Instrumentação
5.	Regressão Estatística em direção à média
6.	Seleção Diferencial
7.	Mortalidade Experimental
8.	Interação seleção-maturação
9.	Difusão do Tratamento Experimental
10.	Rivalidade Compensatória pelo Grupo de Controle
11.	Equalização Compensatória de Tratamentos
12.	Desmoralização Ressentida do Grupo de Controle
Validade Externa	
<i>Validade de População</i>	
1.	Extensão que alguém pode generalizar de uma amostra experimental para uma população definida
2.	Extensão que variáveis pessoais da amostra interagem com efeitos do tratamento
<i>Validade Ecológica</i>	
1.	Descrição Explícita do Tratamento Experimental
2.	Interferência do Tratamento Múltiplo
3.	Efeito Hawthorne
4.	Efeito de Novidade Interrupção
5.	Efeito Experimentador
6.	Sensibilização do Pré-Teste
7.	Sensibilização do Pós-Teste
8.	Interação da História e dos Efeitos do Tratamento
9.	Medição da Variável Dependente
10.	Interação do Tempo de Mensuração e Efeitos do Tratamento

Fonte: Campbell; Stanley (1963); Cook; Campbell (1979); McNally; Bracht; Glass (1968) *apud* Gall; Gall; Borg (2003); Wainer (2007).

3.8.1 Validade Interna

Para Travassos *et al.* (2002), a validade interna define se o relacionamento observado entre o tratamento e o resultado é causal, e não é resultado da influência de outro fator, não controlado ou medido.

De acordo com Gall, Gall e Borg (2003), a validade interna se divide em:

1. **História:** é o viés provocado por eventos externos e desconhecidos à variável independente, que ocorrem no mesmo período do experimento e influenciam a variável dependente e os resultados do experimento. Para controlar o viés história, a presente pesquisa se utilizou do grupo controle, porque se um desses eventos espúrios ocorrerem ao mesmo tempo em que a variável independente, esse evento afetará não só o grupo experimental, mas ele afetará também o grupo controle. E, para controlar o viés de história interna, os sujeitos da pesquisa foram testados individualmente.
2. **Maturação:** são os impactos exercidos pelos processos internos, biológicos ou psicológicos associados ao tempo experimental e as mudanças que possam interferir nos resultados do experimento. O trabalho não apresentou esse risco, tendo em vista o curto tempo de aplicação do experimento.
3. **Testagem:** diz respeito à interferência sobre a variável dependente exercida sobre o comportamento dos sujeitos que aprendem a responder melhor ou pior a um questionário aplicado no pré-teste e depois no pós-teste, ou seja, é o risco de quando usado um desenho com pré-teste, experimento e pós-teste com perguntas do pós-teste iguais ou semelhantes às do pré-teste. Em outras palavras, o desenho proporciona que os respondentes aprendam com seus próprios erros. Para combater esse risco, os respondentes que participaram do pré-teste não participaram do experimento. Na pesquisa não se realizou o pós-teste.
4. **Instrumentação:** viés que ocorre quando o instrumento de medida sofre alterações entre o pré-teste e o pós-teste, de modo a interferir os resultados da variável independente. Esses erros geram dados inconsistentes sobre a variável dependente de maneira que aumentam ou reduzem os efeitos reais da variável independente sobre a variável dependente. Para reduzir esse viés, verificou-se um *layout* específico para a operacionalização do ambiente, de maneira a minimizar o contato e a comunicação entre os participantes.

5. **Regressão estatística em direção à média:** ocorre quando se escolhem sujeitos com escores extremos no pré-teste para fazer parte da pesquisa, principalmente quando se tem apenas um delineamento de um só grupo. Para reduzir o erro os grupos, foram definidos de forma aleatória, sem que os participantes tivessem conhecimento, para assim reduzir ao máximo a criação de subpopulações com características próprias.
6. **Seleção Diferencial:** trata-se do risco de que sejam adotados critérios distintos (ou enviesados) para a escolha dos grupos experimental e controle. Por causa desse risco, optou-se pela distribuição dos sujeitos de forma aleatória aos grupos de experimento e de controle.
7. **Mortalidade Experimental:** estará presente quando a taxa de abandono ou evasão dos sujeitos alterar a composição dos grupos, de forma que o resultado obtido no pós-teste seja decorrente dessa mudança e não do efeito ocasionado pela variável independente. Para evitar esse fator, optou-se por realizar o experimento em um único dia.
8. **Interação seleção-maturação:** é quando o viés seleção interage com o viés maturação, provocando um viés particular dessa interação. Nesse caso, a maturação ocorre de forma diferente quando comparado o grupo experimental com o grupo de controle. Para reduzir o risco, os participantes foram selecionados de forma aleatória e o experimento foi realizado em um único dia com os participantes.
9. **Difusão do Tratamento Experimental:** a difusão do tratamento experimental, quando a condição de tratamento é percebida como altamente desejável, se comparada à condição de controle. Para tratar esse fator, foi definido um *layout* específico para a operacionalização do ambiente, sendo os grupos divididos, minimizando o contato e a comunicação entre os participantes.
10. **Rivalidade Compensatória pelo Grupo de Controle:** ocorre quando o grupo de controle executa atividades além do desejável, pois percebem que estão em concorrência com o grupo experimental. Esse viés foi controlado pela não divulgação dos grupos, ou seja, os respondentes não tiveram conhecimento prévio de qual grupo iriam participar.
11. **Equalização Compensatória de Tratamento:** ocorre quando o grupo de tratamento percebe que o grupo controle recebe bens ou serviços desejáveis. Para minimizar esse problema, optou-se por realizar o experimento em um único dia.

12. **Desmoralização Ressentida do Grupo de Controle:** esse viés ocorre quando o grupo de controle se torna desanimado ao perceber que o grupo de tratamento está recebendo bens ou serviços desejáveis de que ele foi excluído. Para reduzir esse viés, os grupos não souberam do tratamento experimental.

3.8.2 Validade Externa

A validade externa, conforme Travassos *et al.* (2002), define as condições que limitam a habilidade de generalizar os resultados de um experimento. Ou seja, uma pesquisa possui validade externa quando permite ao pesquisador generalizar os resultados obtidos a outras populações, a outros cenários.

Dessa forma, a validade externa é necessária para se mostrar que os resultados obtidos não são dependentes da amostra ou da situação particular da pesquisa realizada, mas que suas conclusões são verdadeiras também para outros cenários, outras pessoas.

A melhor estratégia para se garantir a validade externa de uma pesquisa é compor a amostra que será estudada com sujeitos que sejam selecionados aleatoriamente da população-alvo, de modo que a amostra seja representativa da população.

Gall, Gall e Borg (2003) dividem a validade externa em validade de população e validade ecológica, sendo esta última, dividida em dez fatores, vejamos:

1. **Validade de População:** refere-se à generalização dos dados da amostra da pesquisa para uma população definida. Para que se pudesse generalizar os resultados, a composição da amostra foi representativa da população.
 2. **Validade Ecológica:** refere-se à extensão com que os resultados do experimento podem ser generalizados das condições criadas pelo experimentador para diferentes cenários. Para reduzir esse problema, a amostra foi selecionada aleatoriamente da população-alvo.
- 2.1 **Descrição Explícita do Tratamento Experimental:** é a forma detalhada do tratamento experimental realizado pelo experimentador, de forma que outros pesquisadores possam replicar o cenário. Para reduzir esse viés, o experimento foi descrito para possível replicação em outras pesquisas.
- 2.2 **Efeito Hawthorne:** refere-se à melhoria de desempenho dos participantes do experimento devido a estarem conscientes da participação em uma experiência. Por

causa desse problema, os participantes não tiveram conhecimento prévio de qual grupo iriam participar.

- 2.3 Interferência do Tratamento Múltiplo:** é quando a pesquisa possui mais de um tratamento ou variável independente, sendo possível a existência de interferência do efeito de um tratamento sobre o outro, sendo, portanto, difícil medir quando o participante é exposto a múltiplos tratamentos. Esse viés não se aplica à pesquisa, já que os participantes foram expostos a somente um tratamento experimental.
- 2.4 Efeitos de Novidade Interrupção:** refere-se ao efeito “novidade” do tratamento, ou seja, ocorre quando o experimento tem mais de uma etapa. Esse efeito pode gerar ganhos temporais. Por esse motivo, optou-se por uma intervenção em única fase, não sendo o viés aplicado a essa pesquisa.
- 2.5 Efeito Experimentador:** refere-se ao fato de o pesquisador interagir intensamente com os participantes, as crenças dele causam um efeito no sujeito ou nos testes realizados. Esse viés foi reduzido no momento em que o pesquisador não teve contato com os participantes antes da realização do experimento.
- 2.6 Sensibilização do Pré-Teste:** é quando o pré-teste interage com o tratamento experimental, podendo afetar os resultados da investigação. Esse problema será reduzido, à medida que o grupo que foi aplicado o pré-teste não compôs a amostra do experimento, sendo utilizado apenas para validade do instrumento de coleta.
- 2.7 Sensibilização do Pós-Teste:** é a sensibilidade que o pós-teste tem para medir o efeito do tratamento. Não se aplica à pesquisa.
- 2.8 Interação da história e dos efeitos do tratamento:** ocorre quando se aplica um método em decorrência de desacreditar em outros métodos, por se acreditar que os testes não teriam o mesmo desempenho. Não é o caso desta pesquisa.
- 2.9 Medição da Variável Dependente:** é quando o desenho do pré-teste ou do pós-teste compromete os resultados da pesquisa, quando o instrumento não mede realmente o que se quer medir. Para reduzir esse risco, foi realizada uma avaliação pelos juízes para minimizar os erros de mensuração.
- 2.10 Interação do Tempo de Mensuração e Efeitos do Tratamento:** ocorre quando o pós-teste é administrado em dois momentos distintos, ou seja, quando outras variáveis já provocaram mudanças. Não se aplica ao estudo.

3.9 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS

Primeiramente foi realizada uma preparação dos dados, incluindo uma análise gráfica com a construção de histogramas e *box-plots*, avaliação de *outliers* e avaliação da normalidade da variável dependente através do teste de Kolmogorov-Smirnov, e a igualdade de variância entre os grupos de tratamento foi verificada através do teste de Levene (COOPER & SCHINDLER, 2003; SIEGEL, 1994).

Para análise das hipóteses H_1 e H_2 , a presente pesquisa utilizou como técnica central de análise o teste não-paramétrico de Mann-Whitney U, muito embora existam vantagens e desvantagens do uso de testes não-paramétricos em relação aos paramétricos, dentre elas destaca-se como principal vantagem o fato dos testes não-paramétricos não dependerem da distribuição populacional dos dados e como desvantagem principal a sua menor eficiência (TRIOLLA, 2005).

O teste de Mann-Whitney é indicado para comparação de dois grupos não pareados para se verificar se pertencem ou não à mesma população (SIEGEL; CASTELLAN JR, 2006), sendo utilizado como alternativa ao teste t de Student, que necessita de que os dados apresentem uma distribuição normal. Esse teste é, portanto, uma alternativa para o teste t para amostras independentes quando a amostra for pequena e/ou as pressuposições, exigidas pelo teste t, estiverem seriamente comprometidas.

De acordo com Mattar (1998), o teste Mann-Whitney é um dos testes não paramétricos mais poderosos, podendo ser utilizado para verificar se duas amostras independentes, ou não relacionadas, foram retiradas de populações com médias iguais. A única exigência do teste de Mann-Whitney é a de que as observações sejam medidas em escala ordinal ou numérica.

O objetivo do teste é comprovar se dois grupos independentes foram ou não extraídos de uma população com a mesma mediana. Para isso, as amostras devem ser independentes e aleatórias, sendo extraídas de uma população com mediana desconhecida e de uma população com mediana conhecida (FIRMINO, 2015).

A hipótese nula H_0 é a de que os dados amostrais de duas populações tenham a mesma distribuição. A hipótese alternativa H_1 é a de que uma mediana seja diferente do outro, ou seja, que ela será diferente do meio.

Assim, para se aplicar o teste U de Mann-Whitney é necessário: (a) determinar os valores n_1 (número de casos das observações ordenadas do grupo 1), n_2 (número de casos das observações ordenadas do grupo 2) e n ($n = n_1 + n_2$); (b) calcular R_1 e R_2 , respectivamente, o

somatório das classificações conjuntas do grupo 1 e do grupo 2; (d) determinar o $U1$ e $U2$; (e) identificar o menor valor entre $U1$ e $U2$; e (f) identificar a região de rejeição de H_0 , ao nível de confiabilidade determinada, pelas tabelas de Auble (1953) *apud* O'Toole (1964) e Siegel (1981).

Matematicamente, as estatísticas Mann-Whitney são definidas pelas seguintes equações:

$$(1) \quad U1 = n1n2 + \frac{n1(n1 + 1)}{2} - R1$$

$$(2) \quad U2 = n1n2 + \frac{n1(n1 + 1)}{2} - R2$$

Onde:

n_1 é o número de observações ou participantes ordenados no grupo 1;

n_2 é o número de observações ou participantes ordenados no grupo 2;

$R1$ é o símbolo que representa a soma das classes atribuídas ao grupo 1;

$R2$ é o símbolo que representa a soma das classes atribuídas ao grupo 2; e

U é o número de vezes que as observações precedem da amostra ou pressupostos do teste.

Posteriormente, a presente pesquisa utilizou o teste Qui Quadrado de Independência para descobrir se existe uma associação entre uma variável nominal e outra variável nominal ou ordinal distribuída em linhas e colunas em uma tabela de contingência construída a partir de dados da amostra. Esse teste serve para avaliar quantitativamente a relação entre o resultado de um experimento e a distribuição esperada para o fenômeno.

A hipótese nula H_0 é de que as variáveis não estão associadas, em outras palavras, eles são independentes. A hipótese alternativa H_1 é de que as variáveis estão associadas, ou dependentes.

Ao realizar o teste Qui Quadrado, é necessário se verificar o risco expresso que o pesquisador incorre em rejeitar uma hipótese verdadeira denominado nível de significância, bem como a situação de falta de independência entre os valores observados e esperados, sendo expresso como o número de informações da amostra que são necessárias aos cálculos dos valores esperados nessas classes.

E, por último, se utilizou no presente estudo a técnica de Regressão Linear com estimativa *Ordinary Least Square* (OLS), ou Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), para se verificar a relação entre a variável dependente e as variáveis independentes da pesquisa.

Quadro 3: Principais Procedimentos Estatísticos para as Hipóteses de Pesquisa

Hipóteses	Procedimentos Estatísticos
H1 e H2	Teste de Kolmogorov-Smirnov Teste de Levene Teste de Mann-Whitney U Teste de Qui Quadrado de Independência Teste de White Teste de Jarque-Bera Regressão Linear Múltipla

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas a análise e a descrição dos dados coletados no experimento com intuito de complementar o que se foi discutido e de refutar ou ratificar as hipóteses estabelecidas. Na sequência, são desmembrados os seguintes tópicos: a) análise descritiva do perfil sociodemográfico da amostra; b) análise do desempenho dos grupos no experimento; c) análise da relação entre o conhecimento da linguagem técnica e a compreensibilidade; d) análise da relação entre o *popular reporting* e a compreensibilidade; e, e) influência do conhecimento técnico e do *popular reporting* sobre a compreensibilidade.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO PERFIL SOCIODEMOGRÁFICO DA AMOSTRA

De um total de 196 questionários coletados, realizou-se a análise dos perfis dos grupos mesmo tal distribuição não afetando significativamente a análise e comparação dos grupos, considerando o padrão do teste estatístico utilizado. Entretanto, fatores relacionados a algumas variáveis sociodemográficas que compõem o perfil de cada grupo devem ser considerados a fim de permitir conhecer os atributos individuais da população em estudo.

Quanto ao gênero dos respondentes, a amostra apresenta uma maior predominância para respondentes do gênero feminino, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1: Composição do Grupo por Gênero

Gênero	G1 (n=50)		G2 (n=52)		G3 (n=45)		G4 (n=49)	
	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Feminino	32	64,00	36	69,23	26	57,78	27	55,10
Masculino	18	36,00	16	30,77	19	42,22	22	44,90

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Da análise da composição dos grupos por gênero, observa-se que em todos os grupos, tanto no de controle (G1) quanto nos de tratamento (G2, G3 e G4), a maioria dos respondentes foi do gênero feminino, uma vez que 64% para o grupo de controle G1 e 69,23% para o grupo de tratamento G2 e, 57,78% para o grupo de tratamento G3 e 55,10% para o grupo de tratamento G4. O achado representa a própria característica da população brasileira divulgada pelo IBGE, que indica que o gênero feminino ocorre em maioria.

As características demográficas da formação dos grupos referentes à idade são analisadas descritivamente na Tabela 2, de modo a considerar seus impactos na discussão dos resultados.

Tabela 2: Composição do Grupo por Idade

Idade Média	G1 (n=50)		G2 (n=52)		G3 (n=45)		G4 (n=49)	
	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Até 20 anos	39	78,00	43	82,69	8	17,78	7	14,29
21 a 25 anos	9	18,00	3	5,77	27	60,00	30	61,22
26 a 30 anos	2	4,00	2	3,85	5	11,11	11	22,45
> de 31 anos	-	-	4	7,69	5	11,11	1	2,04

Nota: n = número de respondentes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Da análise da composição dos grupos por idade, observa-se que no grupo de controle (G1) e no grupo de tratamento (G2) houve a predominância de estudantes com até 20 anos. Esse resultado se justifica pelo fato de a escolha dos grupos de controle ter sido realizada com os estudantes dos períodos iniciais dos cursos de Ciências Contábeis e Administração e com os estudantes dos cursos técnicos integrados e subsequentes, gerando assim uma amostra com estudantes de idades mais jovens, pois esses representam o extrato socioeducativo mais ocorrente na população brasileira, que, segundo IBGE, concluiu apenas o ensino fundamental, tipificando o cidadão médio. A amostra também contou com respondentes com idade acima dos 21 anos.

Quanto aos grupos de tratamento (G3 e G4), a maioria dos respondentes tinha entre 21 e 25 anos, sendo caracterizado pelos estudantes universitários que já adquiriram a carga de conhecimento em contabilidade pública. Também fizeram parte da amostra pessoas com até 20 anos e com idade entre 26 e 30 anos, sendo o menor percentual de participação o daqueles respondentes com idade acima dos 31 anos.

Quanto ao conhecimento em Contabilidade Governamental, a amostra apresenta uma maior predominância para respondentes do gênero feminino, conforme Tabela 3 a seguir:

Tabela 3: Composição do Grupo por Conhecimento em Contabilidade Governamental

Nível de Conhecimento	G1 (n=50)		G2 (n=52)		G3 (n=45)		G4 (n=49)	
	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Nenhum	36	72,00	34	65,38	8	17,78	2	4,08
Pouco	10	20,00	12	23,08	15	33,33	26	53,06
Razoável	4	8,00	5	9,62	19	42,22	17	34,69
Suficiente	0	0,00	0	0,00	2	4,44	2	4,08
Bom	0	0,00	1	1,92	0	0,00	1	2,04

Nota: n = número de respondentes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Da análise da composição dos grupos por conhecimento em contabilidade governamental, observou-se que a escolha dos grupos se justifica inclusive pela autodeclaração dos respondentes quanto ao conhecimento em contabilidade pública. Nesse contexto, a maioria dos participantes do grupo de controle (G1) e do grupo de tratamento (G2) se entendem com pouco ou nenhum conhecimento em contabilidade pública, enquanto que a maioria dos respondentes dos grupos de tratamento (G3 e G4) se entendem com razoável ou pouco conhecimento em contabilidade governamental.

Vale ressaltar ainda que nos grupos de tratamento (G3 e G4) também se encontraram respondentes que indicaram ter um conhecimento suficiente ou bom em contabilidade pública, muito embora esse quantitativo tenha sido pouco expressivo em relação ao total de respondentes, podendo indicar que os respondentes tenham se inibido ao pontuar que têm um suficiente ou bom conhecimento em contabilidade pública, receando um mau desempenho nos *scores* das respostas, ainda que tenham sido alertados do anonimato de suas respostas, indicando que tinham consciência de que não seriam identificados.

Esse achado também foi relatado por Miranda *et al.* (2008), indicando que talvez a contabilidade governamental seja uma área de conhecimento específica até mesmo para quem tem instrução em contabilidade. Os autores verificaram que, mesmo entre os que têm maior grau de instrução em contabilidade (curso técnico, graduados e pós-graduados), uma proporção significativa dos respondentes assinalou ter baixo conhecimento em contabilidade governamental.

Augustinho *et al.* (2015) também concluíram que um grande número de respondentes indicou ter pouco ou nenhum grau de conhecimento quanto à informação contábil pública, segundo os autores esse fato se deve a dificuldade de entendimento da terminologia empregada pelas demonstrações contábeis.

4.2 DESEMPENHO DOS GRUPOS NO EXPERIMENTO

Após a análise descritiva do perfil dos respondentes, foi realizada uma verificação descritiva do desempenho dos grupos em cada um dos demonstrativos financeiros apresentados no cenário. O desempenho foi medido atribuindo uma nota de zero a dez para cada demonstrativo nos seus respectivos grupos.

Tabela 4: Estatística Descritiva do Desempenho dos Grupos em cada Demonstrativo Financeiro

Grupo	Nota	Balanço Orçamentário	Demonstração de Fluxo de Caixa	Balanço Patrimonial
G1	Obs.	50	50	50
	Média	2,51	2,80	1,80
	Desvio Padrão	1,96	2,55	2,10
	Mínimo	0,00	0,00	0,00
	Máximo	7,78	10,00	10,00
G2	Obs.	52	52	52
	Média	5,68	5,26	3,42
	Desvio Padrão	1,74	2,59	2,55
	Mínimo	2,22	0,00	0,00
	Máximo	8,89	10,00	10,00
G3	Obs.	45	45	45
	Média	4,20	3,85	2,49
	Desvio Padrão	1,99	3,01	2,93
	Mínimo	1,11	0,00	0,00
	Máximo	8,89	6,67	10,00
G4	Obs.	49	49	49
	Média	7,17	6,46	5,35
	Desvio Padrão	1,89	3,22	3,12
	Mínimo	2,22	0,00	0,00
	Máximo	10,00	10,00	10,00

Nota: G1 = Grupo de Controle sem Conhecimento Técnico e com apresentação dos Relatórios Financeiros; G2 = Grupo de Tratamento sem Conhecimento Técnico e com apresentação dos Relatórios Financeiros Populares; G3 = Grupo de Tratamento com Conhecimento Técnico e com apresentação dos Relatórios Financeiros; G4 = Grupo de Tratamento com Conhecimento Técnico com apresentação dos Relatórios Financeiros Populares.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Da análise descritiva dos grupos, observou-se que, para o Balanço Orçamentário, o grupo G1 obteve uma nota média de 2,51 e seu desvio padrão foi elevado, considerando que suas notas mínima e máxima giraram em torno de uma nota de 0 a 7,78, respectivamente. Para o grupo de tratamento G2, foi encontrada uma nota média de 5,68 acertos e um desvio padrão de 1,74. Ao analisar os grupos de tratamento (G3 e G4), percebe-se a melhoria na quantidade de acertos por esses grupos terem como respondentes pessoas que possuem o conhecimento da linguagem técnica utilizada pela contabilidade, mas que, ainda assim, encontram dificuldade na compreensão das terminologias utilizadas pela contabilidade governamental. Esse achado foi analisado por Gallon *et al.* (2011) e pode ser considerado como um forte indicativo de que a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidenciação de quem as produz do que às características do usuário que as interpreta.

Já ao realizar a análise descritiva dos grupos quanto à Demonstração de Fluxo de Caixa, observou-se que o grupo G1 obteve uma nota média de 2,80. Para o grupo G2, foi encontrada uma nota média de 5,26, sendo inclusive superior à nota média de 3,85 encontrada no grupo

G3, que detém um maior conhecimento da linguagem técnica utilizada pela contabilidade pública. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de a cartilha trazer para os usuários das informações uma linguagem mais popular e um formato mais simplificado dos demonstrativos financeiros. Benedicto *et al.* (2011) relataram em seu trabalho que a grande maioria (cerca de 80%) concorda que são necessárias notas explicativas, glossários e gráficos para alcançar uma maior compreensão das contas públicas, dessa forma, os elementos como o tamanho, as cores das letras e a disposição gráfica despertam a atenção do cidadão. Por fim, o grupo G4 obteve uma nota média de 6,46 com um desvio padrão de 3,22.

Da análise descritiva dos grupos, quando observado o Balanço Patrimonial, concluiu-se que o grupo G1 obteve uma nota média de 1,80. O grupo G2 obteve uma nota média de 3,42, o G3 uma nota média de 2,49. Já o grupo G4 obteve uma nota média de 5,35 e um desvio padrão de 3,12, indicando uma relativa dispersão em torno da média. O comportamento do quantitativo de acertos do Balanço Patrimonial seguiu a mesma tendência encontrada pelos demais demonstrativos analisados anteriormente.

A fim de melhor apresentar a comparação entre o desempenho dos respondentes por cada demonstrativo contábil, foi realizada uma análise do percentual das médias de acertos em cada um dos grupos, conforme Tabela 5:

Tabela 5: Comparativo do Percentual de Acertos dos Grupos versus Demonstrativos

Percentual das médias dos desempenhos	G1 (n=50) (%)	G2 (n=52) (%)	G3 (n=45) (%)	G4 (n=49) (%)
BO	25,11	56,84	41,98	71,66
DFC	28,00	52,56	38,52	64,63
BP	18,00	34,23	24,89	53,47

Nota: n = número de respondentes; BO = Balanço Orçamentário; DFC = Demonstração de Fluxo de Caixa; BP = Balanço Patrimonial.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Diante da análise dos demonstrativos, observou-se que os respondentes do grupo de controle G1, formado por pessoas sem conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso aos demonstrativos contábeis tradicionalmente apresentados pelo setor público, obtiveram um melhor desempenho na Demonstração de Fluxo de Caixa, indicando que possivelmente a configuração estrutural desse demonstrativo e as terminologias utilizadas possam facilitar a compreensão do mesmo, muito embora tenha se verificado um baixo nível de compreensão em todos os demonstrativos analisados no cenário.

Para os respondentes do grupo de tratamento G2, formado pelas pessoas sem conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso à cartilha com formato *popular reporting*, observou-se um nível entre baixo e médio para a compreensão dos demonstrativos contábeis analisados, sendo o Balanço Orçamentário o que apresentou um melhor desempenho por parte dos respondentes. Diante desse resultado, pode-se inferir que, quando os demonstrativos são apresentados com uma linguagem mais compreensível, os respondentes melhoram seus desempenhos, inclusive naqueles demonstrativos que se utilizam de linguagem mais técnica.

Ao analisar os respondentes do grupo de tratamento G3, formado por pessoas que já possuem o conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso aos demonstrativos contábeis tradicionais, verificou-se que o melhor desempenho foi o apresentado no Balanço Orçamentário, com média de 41,98% de *score*. Todavia, para um grupo composto apenas por pessoas que possuem conhecimento da linguagem técnica utilizada pela contabilidade pública, ainda se verifica um baixo nível de compreensão dos demonstrativos contábeis analisados a partir dos cenários.

Já para os respondentes do grupo de tratamento G4, formado por pessoas que já possuem o conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso à cartilha simplificada com formato *popular reporting*, observou-se que o nível de compreensão das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro varia de médio a alto, apesar de não ocorrer 100% de compreensão. Como os demais grupos de tratamento, os respondentes obtiveram um melhor desempenho no Balanço Patrimonial.

Assim, percebe-se que, da análise de todos os três demonstrativos contábeis, os grupos G2 e G4 tiveram um desempenho melhor que os grupos G1 e G3, ou seja, os grupos que receberam a cartilha simplificada com o *popular reporting* aumentaram sua capacidade de compreensão quanto às demonstrações que são divulgadas pelo setor público em comparação aos grupos que tiveram acesso unicamente aos demonstrativos tradicionalmente disponibilizados.

Também se observou que o cidadão comum, ao se deparar com as informações divulgadas a partir das demonstrações contábeis evidenciadas de forma tradicional, apresentou um baixo nível de compreensão. Corroborando o achado, Dias Filho (2000) concluiu que o usuário médio da contabilidade não consegue compreender as informações veiculadas nos demonstrativos contábeis por desconhecer o significado de muitos termos utilizados na

evidenciação. Nessas circunstâncias, os dados contábeis são mal interpretados ou subutilizados, deixando, portanto, de cumprir a finalidade a que se destinam.

Em suma, esses resultados demonstram que a maioria dos respondentes não conseguiu entender as informações que os demonstrativos financeiros estudados objetivam evidenciar. Nessa linha, Icerman e Sinason (1996) advertem que, apesar do aceite popular e da importância prestação de contas governamental, ainda permanece uma discrepância entre o que os governos estão dispostos a promover em termos de informação e o que a sociedade de fato tem a capacidade de compreender.

Ao final, diante das análises, verificou-se que, dentre os três demonstrativos apresentados, o Balanço Orçamentário é a demonstração que mais atende ao atributo da compreensibilidade, seja apresentado através da sua formatação tradicional, seja apresentado através de gráficos, figuras e com reporte popular. Todavia, embora tenha se verificado que o Balanço Orçamentário tenha sido o demonstrativo que os respondentes mais compreenderam, percebeu-se que, ainda assim, tratou-se de uma compreensibilidade relativamente baixa, ainda mais quando somada à baixa compreensibilidade dos demais demonstrativos ante o total de respondentes, indicando um baixo atendimento ao atributo da compreensibilidade para a população em geral.

4.3 RELAÇÃO ENTRE O CONHECIMENTO DA LINGUAGEM TÉCNICA E A COMPREENSIBILIDADE

Para testar a hipótese (H1) de que os grupos com conhecimento da linguagem técnica tendem a compreender mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos sem o conhecimento da linguagem técnica, realizaram-se inicialmente como técnicas de avaliação estatística o teste Kolmogorov-Smirnov para testar a normalidade das variáveis, e, posteriormente, o teste de hipóteses de Levene para verificar se há homogeneidade de variância.

De acordo com o resultado dos testes estatísticos mencionados, foi observado que os dados não apresentaram distribuição normal ao nível de significância de 5%. Em relação ao teste de homogeneidade de variância, teste de Levene, os dados foram considerados homogêneos, ao nível de 5%.

Nesse sentido, como as variáveis não atenderam ao pressuposto de normalidade e apresentaram distribuição assimétrica em pelo menos uma das variáveis, foi utilizado o teste

não-paramétrico Mann-Whitney U, por ser uma alternativa ao t-Student para se comparar as médias de duas amostras independentes.

A Tabela 6 demonstra os testes de média para comparação entre os grupos com e sem conhecimento da linguagem técnica.

Tabela 6: Teste de Média do Desempenho dos Grupos para Conhecimento Técnico

GRUPO	Obs.	Média	Mediana	Desvio Padrão	Significância
Grupo de Controle (G1)	50	2,35	2,02	1,71	0,001
Grupo de Tratamento (G3)	45	3,63	3,70	1,89	
Total	95				
Grupo de Tratamento (G2)	52	4,94	4,83	1,61	0,000
Grupo de Tratamento (G4)	49	6,51	7,06	2,08	
Total	101				

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Como resultado do teste de Mann-Whitney U para os grupos G1 e G3, observou-se que, ao nível de significância de 5%, rejeitou-se a hipótese nula de que não há diferenças estatisticamente significantes entre os grupos. Em outras palavras, pode-se concluir que as médias referentes à compreensibilidade dos demonstrativos fiscais são estatisticamente diferentes entre o grupo G1, formado por cidadãos que não possuem o aparato técnico para melhor compreensão dos demonstrativos, e o grupo G3, formado pelos cidadãos que possuem o conhecimento da linguagem técnica.

Ao comparar as médias dos grupos G2 e G4 através do teste Mann-Whitney U da Tabela 5, verificou-se que houve diferença de média, pois o resultado encontrado não foi significativo ao nível 5%. Dessa forma, pode-se concluir que as médias referentes ao nível de compreensibilidade dos relatórios financeiros divulgados pelo ente público a partir da cartilha simplificada são estatisticamente diferentes entre o grupo G2, formado por cidadãos que não possuem o aparato técnico para melhor compreensão dos demonstrativos, e o grupo G4, formado pelos cidadãos que possuem o conhecimento da linguagem técnica.

Diante do exposto, verificou-se que os grupos com conhecimento da linguagem técnica tendem a compreender melhor as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos sem o conhecimento da linguagem técnica. O que pode ser confirmado através da análise descritiva realizada é que a média dos grupos compostos por respondentes que possuem conhecimento técnico (G3 e G4) se mostrou superior à média dos grupos compostos por respondentes que não possuem esse conhecimento (G1 e G2), isto é, o cidadão comum.

O achado é corroborado por Oliveira (2015), que constatou que o processo de comunicação entre a contabilidade pública e os usuários da informação não é eficiente em virtude de os usuários utilizados na pesquisa não possuírem conhecimento semântico das terminologias utilizadas nas demonstrações contábeis públicas e, por conseguinte, não deterem os requisitos necessários para interpretar e analisar as demonstrações adotadas no setor público.

Biancone *et al.* (2016b) concluíram, ao analisar a escolaridade dos respondentes, que as pessoas com menor nível de instrução, em particular o ensino médio, têm mais dificuldades em compreender as informações fornecidas pelos relatórios financeiros.

Esse resultado diverge do argumento de Miranda *et al.* (2008), para quem os resultados apontaram uma dificuldade do cidadão em compreender as informações do Balanço Orçamentário. Os autores ainda indicaram que o achado poderia ser um indício do baixo grau de compreensibilidade dos relatórios gerados pela contabilidade governamental em geral, mesmo entre os cidadãos com melhor nível educacional.

Ainda que se tenha encontrado diferença estatística entre as médias, o que se verificou ao analisar o grupo G3 (respondentes com conhecimento dos termos técnicos analisando os demonstrativos contábeis tradicionais) foi que sua média ainda foi muito baixa em relação ao total de questões. Esse resultado confirma a hipótese de que alguns termos não são bem compreendidos até mesmo por estudantes e profissionais de Contabilidade. Problemas semelhantes também foram detectados por Adelberg (1977), Belkaoui (1980), Houghton (1988) e Johnson (1991), como relata Dias Filho e Nakagawa (2001).

A fim de aumentar a verificabilidade da hipótese (H1), buscou-se analisar se a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, medida a partir do desempenho dos respondentes, dependem do conhecimento da linguagem técnica. Para tanto, foi realizado o Teste Qui-Quadrado de independência, conforme indica a Tabela 7:

Tabela 7: Teste de Qui-Quadrado da Associação do Desempenho dos Respondentes com o Conhecimento Técnico

Teste	Obs.	Significância
Pearson Qui-Quadrado	1457	0,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

A partir do resultado demonstrado acima, observou-se que, ao nível de significância de 5%, rejeitou-se a hipótese nula de que não há associação entre o desempenho dos respondentes e o conhecimento da linguagem técnica, ou seja, o desempenho dos respondentes depende do conhecimento das terminologias técnicas utilizadas pela contabilidade pública. Dessa forma,

como verificado através do teste de média da Tabela 7, os respondentes que possuem o conhecimento da linguagem técnica tendem a acertar mais questões que os alunos que não possuem esse conhecimento.

Essa conclusão pode ser comparada ao relato de Hendriksen e Van Breda (2010), que indicam que a escolaridade é fator determinante para compreensão da informação contábil, pois o grupo que possui conhecimento da linguagem técnica já detém de uma maior escolaridade ou, pelo menos, uma maior maturidade dentro da área de conhecimento da contabilidade pública.

4.4 RELAÇÃO ENTRE O *POPULAR REPORTING* E A COMPREENSIBILIDADE

Para testar a hipótese (H2) de que os grupos que utilizaram a cartilha com o reporte popular compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos que tiveram acesso somente aos demonstrativos financeiros, realizaram-se inicialmente o Teste Kolmogorov-Smirnov para testar a normalidade das variáveis e o teste de hipóteses de Levene para verificar se há homogeneidade de variância.

De acordo com o resultado dos testes estatísticos acima, foi observado que os dados não apresentaram distribuição normal ao nível de significância de 5%. E, quanto ao teste de homogeneidade de variância, teste de Levene, somente a verificação conjunta dos grupos G3 e G4 foi considerada não homogênea, ao nível de 5%.

Assim, diante do fato de as variáveis não terem atendido ao pressuposto da normalidade, foi utilizado o teste não-paramétrico Mann-Whitney U.

Tabela 8: Teste de Média do Desempenho dos Grupos para *Popular Reporting*

GRUPO	Obs.	Média	Mediana	Desvio Padrão	Significância
Grupo de Controle (G1)	50	2,35	2,02	1,71	0,000
Grupo de Tratamento (G2)	52	4,94	4,83	1,61	
Total	102				
Grupo de Tratamento (G3)	45	3,63	3,70	1,89	0,000
Grupo de Tratamento (G4)	49	6,51	7,06	2,08	
Total	94				
Grupo de Tratamento (G2)	52	4,94	4,83	1,61	0,001
Grupo de Tratamento (G3)	45	3,63	3,70	1,89	
Total	97				

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Através do teste de Mann-Whitney U para os grupos G1 e G2, observou-se que, ao nível de significância de 5%, a hipótese nula de que não há diferenças estatisticamente significantes entre os grupos foi rejeitada, revelando que os respondentes que não possuem conhecimento da linguagem utilizada pelos demonstrativos contábeis e que tiveram acesso à cartilha com terminologias populares, gráficos e glossários (G2) obtiveram uma média maior que os respondentes sem conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso apenas aos demonstrativos financeiros tradicionais (G1). Observou-se, ainda, que o *popular reporting* melhorou os resultados em mais de 100%, considerando que os grupos não têm o conhecimento da linguagem técnica.

Comparando as médias dos grupos G3 e G4, que é composto apenas por aqueles respondentes que possuem conhecimento da linguagem técnica, verificou-se através do teste de Mann-Whitney U que há diferenças estatisticamente significantes entre os grupos, pois a hipótese nula foi rejeitada ao nível de significância de 5%. Ou seja, os respondentes que responderam o questionário a partir da análise da cartilha simplificada (G4) tiveram suas médias majoradas em mais de 78%, quando comparados com os respondentes que consultaram apenas os demonstrativos contábeis apresentados pelo ente público (G3).

Ao comparar o grupo G2, respondentes sem conhecimento da linguagem técnica e que tiveram acesso à cartilha, com o grupo G3, formado por respondentes que têm a carga de conhecimento necessária para compreender as informações que são divulgadas através dos demonstrativos contábeis, observou-se que através do teste de Mann-Whitney U, rejeitou-se, ao nível de significância de 5%, que não há diferenças entre os grupos. Esse resultado indica que o formato de reporte popular apresentado através da cartilha aumentou a média de acerto dos respondentes sem conhecimento técnico, de modo a que o volume de acertos desse grupo chegou a superar em mais de 35% o volume de acertos do grupo com conhecimento da linguagem técnica que apenas teve acesso aos demonstrativos contábeis tradicionais aplicados ao setor público.

Conclui-se, portanto, que os grupos que tiveram acesso à cartilha simplificada tendem a compreender melhor as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos que tiveram acesso aos relatórios contábeis tradicionais. Podendo inferir, a partir da amostra estudada, que os demonstrativos contábeis apresentados em seu formato tradicional podem reduzir a compreensibilidade de quem os acessa, o que pode ser confirmado através da análise descritiva realizada com os grupos que traz a média de acerto dos grupos de tratamento G2 e

G4 superiores à média de acertos dos grupos de controle G1 e de tratamento G3, bem como a diferença entre as médias dos grupos G2 e G3.

Esse resultado é corroborado por Yusuf *et al.* (2013) que indicaram em seu estudo que o *popular reporting* é motivado pela necessidade de proporcionar aos cidadãos informações para melhorar a transparência e *accountability*, oferecendo relatórios financeiros mais amigáveis, ao passo que acentuam o entendimento a respeito das ações governamentais, aumentando a participação dos cidadãos na tomada de decisão do governo.

Gallon *et al.* (2011) apontaram em seus resultados que a forma como são publicados os demonstrativos não contribuem para uma maior transparência das contas públicas nem para o aumento do controle social sobre a gestão municipal, pois não desperta a atenção dos cidadãos além de empregar uma terminologia de difícil assimilação. Não obstante, os respondentes não foram capazes de identificar, nos três demonstrativos estudados pelos autores, os que eles se propõem evidenciar e consideraram necessária a utilização de complementos, tais como notas explicativas, glossários e gráficos para que se alcançasse o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas.

Nessa mesma linha, Augustinho *et al.* (2015) relatam que as restrições na comunicação contábil podem ser reduzidas se essa for exposta em linguagem de fácil compreensão, mediada por formas de evidenciações complementares que contemplem linguagem verbal e não verbal e que apresente não apenas os resultados, mas a análise e interpretação desses resultados.

Benedicto *et al.* (2011) concluíram que a grande maioria dos entrevistados aponta para a necessidade de adaptação da linguagem e a introdução de notas explicativas, glossários e gráficos para alcançar uma maior compreensão das contas públicas.

Como teste adicional, a fim de prezar pela verificabilidade dos testes da hipótese (H2), buscou-se analisar se a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, medida a partir do desempenho dos respondentes, dependem da forma de apresentação simplificada. Para tanto, foi realizado o Teste Qui-Quadrado de independência, conforme indica a Tabela 9:

Tabela 9: Teste de Qui-Quadrado da Associação do Desempenho dos Respondentes com a forma de apresentação

Teste	Obs.	Significância
Pearson Qui-Quadrado	1457	0,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observou-se, a partir da Tabela 9, que hipótese nula foi rejeita ao nível de significância de 5%, indicando que o desempenho dos respondentes depende da forma de apresentação dos relatórios financeiros. De mesma forma, implica dizer que, quando o ente divulga os demonstrativos financeiros através de gráficos, tabelas e utilizando uma linguagem popular o cidadão tende a compreender mais o que é divulgado pelos gestores públicos. Nessa linha, Karatzimas (2015) relata que a filosofia básica do *popular reporting* é a prestação das informações retratadas nos demonstrativos financeiros de maneira simplificada, evitando tanto a análise detalhada quanto o uso de termos técnicos complicados.

4.5 INFLUÊNCIA DO CONHECIMENTO TÉCNICO E DO *POPULAR REPORTING* SOBRE A COMPREENSIBILIDADE

Com o intuito de complementar as análises das hipóteses (H1) e (H2), buscou-se analisar a existência de influência do conhecimento da linguagem técnica e do formato *popular reporting* sobre a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, tendo sido realizada a técnica de regressão com estimativa *Ordinary Least Square* (OLS), ou Mínimos Quadrados Ordinários (MQO).

Antes de testar o modelo empírico, foram realizados os testes para verificar os pressupostos da regressão. Por meio do teste de White, constatou-se que o modelo não é heterocedástico. Com relação ao teste de normalidade dos resíduos, elaborado por meio do teste de Jarque-Bera, verificou-se que os resíduos possuem distribuição normal. Por fim, constatou-se que não há problema de multicolinearidade através do teste FIV (Fator da Inflação da Variância).

Tabela 10: Resultados da Regressão MQO

$COMP_i = \beta_0 + \beta_1 CLTEC_i + \beta_2 RFP_i + \varepsilon_i$				
Variável Explicativa	Coefficiente	Erro Padrão Robusto ⁺	Teste t	P-valor
CLTEC	2,4251	0,4425	5,48	0,000***
RFP	4,6336	0,4423	10,47	0,000***
β_0	3,8828	0,3804	10,20	0,000***

Observações: 196

R² Ajustado: 0,4223

Teste F (p-valor): 0,000***

Notas: i) CLTEC: conhecimento da linguagem técnica; RFP: relatórios financeiros populares; ii) *, ** e *** significância estatística a 10%, 5% e 1% respectivamente.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Considerando os resultados da regressão, ora destacado na Tabela 10, referente ao modelo da equação, foi possível observar que as duas variáveis testadas, conhecimento da linguagem técnica (CLTEC) e relatórios financeiros populares (RFP), apresentaram significância estatística quando associada à compreensibilidade das informações contábeis.

Destaca-se ainda que a regressão estimada com as variáveis independentes mostrou que o resultado foi significativo estatisticamente ao nível de 1%, com um p-valor da estatística F de 0,000, e que o modelo explica em 42,23% a variável dependente de compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público (COMP).

Ainda com base nos dados apresentados, notou-se uma relação direta e significativa, ao nível de 1%, entre a variável *dummy* de conhecimento da linguagem técnica (CLTEC) e a compreensibilidade das informações contábeis, ou seja, quanto maior o conhecimento da linguagem técnica maior será a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas através dos demonstrativos financeiros pelos gestores públicos.

Esse resultado vem ao encontro pelo exposto por Hendriksen e Van Breda (2007), que mencionam que uma das maiores dificuldades do usuário está centrada no entendimento da informação contábil, indicando que muitos termos não são entendidos pelos usuários.

Esse achado não é corroborado com a pesquisa de Miranda *et al.* (2008), ao concluírem que o conhecimento de contabilidade governamental não aumenta, de forma estatisticamente significativa, o grau de compreensibilidade do Balanço Orçamentário de uma entidade pública. Paralelamente, pode-se afirmar que a compreensão do cidadão quanto às informações sobre previsão e execução orçamentária é baixa e não é determinada pelo nível de conhecimento de contabilidade governamental que os cidadãos se atribuem.

A variável *dummy* de relatórios financeiros populares (RFP) testada no modelo foi significativa ao nível de 1%, indicando que existe uma relação direta e positiva entre os relatórios divulgados com um reporte popular e a compreensibilidade das informações contábeis, aumentando assim a capacidade de entendimento do cidadão. O que confirma ainda mais esse achado é que quando comparamos os estimadores de RFP com o CLTEC, 4,6336 e 2,4251, respectivamente, verificamos que forma como os demonstrativos são reportados tem uma maior influência maior compreensibilidade. Nesse entendimento, o *popular reporting* ajudaria os cidadãos a compreender as atividades financeiras do governo (CLAY, 2008).

Em linhas gerais, os resultados desta pesquisa mostraram que ter acesso à informação de um governo não significa necessariamente que se consiga fazer uma análise do que de fato

está acontecendo nessas entidades. Verificaram-se problemas no processo comunicacional entre o governo e o cidadão pelo fato de a maior parte dos demonstrativos e informações financeiras de um ente serem ininteligíveis para o cidadão comum, isto é, para aquele que não possui conhecimento da linguagem técnica, dificultando a compreensão por parte dos usuários da contabilidade pública proveniente da complexidade técnica do seu conteúdo e, conseqüentemente, gerando dificuldades no controle social efetivo das informações contábeis por parte dos cidadãos.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo principal investigar qual o nível de compressibilidade das informações divulgadas pelas demonstrações contábeis pelo setor público brasileiro, sendo verificado se o conhecimento da linguagem técnica e o *popular reporting* influenciam na compreensão dessas informações.

Os resultados mostraram que o cidadão que mais compreende os relatórios contábeis divulgados pelo setor público é o que possui conhecimento da linguagem técnica, isto em comparação com o cidadão comum, não detentor desse conhecimento, e sem o aparato técnico-cognitivo para realizar as análises dessas informações.

Esse fato acontece porque os relatórios tradicionalmente divulgados pelo setor público brasileiro possuem diversas terminologias técnicas, dificultando a compreensão dos demonstrativos contábeis, e, conseqüentemente, reduzindo o fortalecimento do controle social sobre a administração pública. Gerando, assim, uma associação entre o conhecimento técnico e a compreensibilidade, indicando que a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público depende do conhecimento da linguagem técnica.

De modo semelhante, ao comparar as formas de apresentação dos relatórios contábeis (tradicional ou *popular reporting*), verificou-se que a divulgação dos demonstrativos contábeis baseados nas práticas de *popular reporting*, buscando apresentar as informações na forma de gráficos, glossários e figuras, permite uma melhor compreensão dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público por parte dos cidadãos, tanto para os que detêm conhecimento da linguagem técnica quanto para os que não detêm (cidadão médio). Ao se analisar a associação entre o *popular reporting* e a compreensibilidade, notou-se que a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público depende da forma de apresentação simplificada realizada através do *popular reporting*.

Os resultados também apontaram os cidadãos comuns, que não possuem o conhecimento da linguagem técnica, quando expostos aos demonstrativos contábeis no formato de *popular reporting*, têm um desempenho melhor quando comparado aos cidadão que possuem conhecimento da linguagem técnica quando submetidos aos demonstrativos financeiros no formato tradicional e exigido pela legislação, indicando que a forma tradicional de apresentação é de difícil compreensão até mesmo para os cidadãos com conhecimento da linguagem técnica.

O modelo de regressão utilizado para testar a influência entre as variáveis independentes sobre a dependente foi estatisticamente significativa para todas as variáveis propostas para o

vetor de compreensibilidade, com sinal positivo para o conhecimento técnico e para os relatórios financeiros populares, revelando que, quando o conhecimento da linguagem técnica aumenta, também aumenta a compreensibilidade e, quando os demonstrativos são divulgados através da cartilha com uma linguagem de fácil entendimento, a compreensibilidade das informações contábeis aumenta.

Conclui-se, portanto, que as duas hipóteses de pesquisa foram confirmadas. Nessa perspectiva, é possível inferir, estatisticamente, a partir da amostra selecionada, que os cidadãos que possuem o conhecimento da linguagem técnica compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que não possuem esse conhecimento. Contudo, no momento em que se divulga as informações contábeis, através do *popular reporting*, utilizando-se uma linguagem mais simples e com uma forma de apresentação mais lúdica, os cidadãos aumentam o nível de compreensão sobre as informações, quando comparados à compreensão a partir da apresentação dos demonstrativos financeiros na sua formatação tradicional.

Diante das reflexões, considerações e resultados presentes nesta pesquisa, espera-se que este estudo promova a melhoria do processo de prestação de contas aos efetivos usuários da contabilidade pública, aumentando sua compreensibilidade em torno dos demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público e, especialmente, que concorra para o avanço acadêmico e científico sobre os temas aqui direta ou indiretamente abordados, trazendo uma nova perspectiva à literatura existente, com reflexos na melhoria do efetivo controle social e na promoção do interesse na fiscalização dos recursos públicos. Isso se justifica, pois, embora se espere que a utilização do *popular reporting* aumente a responsabilização e a transparência do ente público e mobilize o interesse e o envolvimento dos cidadãos, os gestores públicos ainda não exploraram o seu potencial.

De maneira geral, com a análise dos resultados encontrados, percebe-se que os cidadãos comuns têm um baixo nível de compreensão a respeito dos demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público brasileiro. Logo, para que a divulgação dos demonstrativos contábeis atinja sua finalidade, qual seja, ser compreendido por parcela considerável dos cidadãos, instrumentalizando-os para exercerem o papel de fiscalização da atuação dos gestores públicos, tem-se que duas circunstâncias necessitam de mais enfoque: ou o Estado se utiliza do *popular reporting*, divulgando as informações de modo mais simples, lúdico, amigável, com figuras, glossários, e outros artifícios gráficos; ou o cidadão, por interesse próprio, vai em busca

da obtenção de conhecimento da linguagem técnica contábil, a fim de compreender a linguagem com que os demonstrativos contábeis oficiais são publicados, não obstante essa aquisição de conhecimento ainda não ser uma garantia de compreensão tão eficaz quanto à utilização de publicização dos demonstrativos por meio dos mecanismos de *popular reporting*, pois, através dos achados da pesquisa, até mesmo as pessoas que conhecem o instrumental técnico de contabilidade têm dificuldade de compreender os demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público, indicando um nível relativamente baixo de compreensão.

O que se conclui no presente estudo não é que se tenha que omitir a divulgação dos demonstrativos contábeis tradicionalmente publicados pelo setor público brasileiro e exigidos pela legislação, mas sim, a necessidade de haver uma divulgação complementar dessas informações com o intuito de facilitar o exercício da cidadania pela população como um todo, e não apenas uma parcela dessa, por meio do *popular reporting*. Pelo exposto, verifica-se que se faz necessário e até mesmo urgente que o ente público repense a forma de apresentação das demonstrações contábeis aplicadas no setor público brasileiro, com vistas a aumentar a participação social, a fim de promover a democracia e o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Transparência e Lei de Acesso à informação.

Atente-se que a adequação da linguagem técnica para a linguagem popular realizada no presente trabalho é considerada uma limitação, pois se utilizou a linguagem percebida como sendo a mais eficaz, todavia não há como certificar a adequabilidade da linguagem no sentido da maior compreensibilidade possível das informações contábeis que são divulgadas pelo setor público. Dessa forma, recomenda-se, para estudos futuros, que se procure analisar qual seria a melhor forma de reportar as informações que são divulgadas pela contabilidade do setor público através dos demonstrativos financeiros de maneira a aumentar o grau de compreensibilidade dos cidadãos.

Outro estudo sugerido seria o que buscasse esclarecer as necessidades reais de informação dos cidadãos, não somente em relação ao conteúdo do demonstrativo contábil, como também na sua forma de apresentação, frequência e meios de disseminação, bem como na verificação se o uso de tecnologias modernas e a *Internet* aumentariam o interesse dos cidadãos nos relatórios financeiros populares emitidos pelo setor público.

Por fim, dadas as limitações verificadas, sugere-se a aplicação deste estudo como suporte na procura do aperfeiçoamento das hipóteses aqui propostas, aumentando o tamanho amostral e utilizando-se de novas abordagens metodológicas, para trazer uma maior robustez

aos achados, com a finalidade de ampliar o arcabouço teórico sobre a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ADELBERG, A. H. Narrative disclosures contained in financial reports: an empirical avaluation of their understandability. **Unpublished Ph. D. dissertation**, City University of New York, 1977.
- ALMEIDA, D.; SANTOS, M. A. R.; COSTA, A. F. B. Aplicação do Coeficiente Alfa de Cronbach nos Resultados de um questionário para avaliação da saúde pública. In: **XXX Encontro Nacional De Engenharia De Produção**. Maturidade e desafios da Engenharia de Produção: competitividade das empresas, condições de trabalho, meio ambiente. São Carlos, SP, Brasil, 2010.
- AQUINO, W.; SANTANA, A. C. **Evidenciação**. São Paulo, Caderno de Estudos da FIPECAFI, jun/1992.
- AUGUSTINHO, S. M.; DE OLIVEIRA, A. G.; GUIMARÃES, I. A. Disclosure e Accountability nas Demonstrações Contábeis Públicas como Instrumentos de Controle Social. **REPeC**, Brasília, v. 9, n. 2, art. 4, p. 182-199, abr./jun. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>> Acesso em 15 de fev. 2018.
- ARMSTRONG, E. Integrity, transparency and accountability in public administration: Recent trends, regional and international developments and emerging issues. **Economic & Social Affairs**, United Nations, 2005.
- BAGOZZI, R. P.; YI, Y.; PHILLIPS, L. W. Assessing construct validity in organizational research. **Administrative Science Quarterly**. Vol. 36, n. 4, p. 421-434, 1991.
- BABBIE, E. **The practice of social research**. 11th ed. Belmont, CA: Thomson Learning, 2007.
- BARREIROS, G. A. A Lei de Acesso à Informação e o Facebook: como a LAI e as redes sociais podem enfrentar uma sociedade desconfiada e a corrupção enraizada?. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 204-220, 2015.
- BATISTA, C. L. As dimensões da informação pública: transparência, acesso e comunicação. **Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal**, Campinas, 22(3):225-231, set./dez., 2010. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/3843/384334885003/>> Acesso em 12 de jun. 2018.
- BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. Communication theory approach to accountancy. **Accounting Review**, v. 37, n. 4, p.650-659, 1962.
- BELKAOUI, A. The interprofessional linguistic communication of accounting concepts: An experiment in sociolinguistics. **Journal of Accounting Research**, Vol 18, nº. 2, Autumn, p.362-374, 1980.
- BENEDICTO, S. C. de; RODRIGUES, A.; PENIDO, A. M. da S.; STIEG, C. M. A Compreensão dos Cidadãos Acerca dos Demonstrativos Públicos: Uma Análise em Três

Municípios Mineiros. In: Encontro Da Anpad, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001. v. XXXV. p. 1 -13.

BERLO, D. K. O processo de comunicação: Introdução à teoria e prática. Trad. Jorge Arnaldo Fontes. **Revisão Técnica:** Irami B. Silva. 8. Ed., São Paulo: Martins Fontes, 1997.

BERLO, D. K. **O processo da comunicação: introdução à teoria e à prática.** 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

BIANCONE, P.; SECINARO, S.; BRESCIA, V. Popular Report and Consolidated Financial Statements in Public Utilities. Different Tools to Inform the Citizens, **a Long Journey of the Transparency. International Journal of Business and Social Science**, 7(1), 111-124. (2016a)

BIANCONE, P.; SECINARO, S.; BRESCIA, V. The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders. The first European Experience. **International Journal of Business and Management**, 11(11), 115-125. (2016b)

BOURMISTROV, A.; MELLEMMVIK, F. Exploring accounting and democratic governance: a study comparing a Norwegian and a Russian Country. **Financial Accountability & Management**, Oxford, v. 18, n. 4, p. 331-353, Nov. 2002.

BUGARIC, B. Openness and Transparency in Public Administration: Challenges for Public Law. **Wisconsin International Law Journal** Vol. 22, No. 3 Challenges for Public La, 2005.

BUGARIN, M. S., VIEIRA, L.M., GARCIA, L. M., Controle dos Gastos Públicos no Brasil, Rio de Janeiro: **Konrad-Adenauer-Stiftung**, 2003.

BUSHMAN, R.; PITROSKI, J.; SMITH A. What determines corporate transparency. **Journal of Accounting Research**, v.42, n.2, May 2004.

BRASIL. **Constituição da República do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 24 de maio de 2000. Estabelece normas de- finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar nº131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas 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.

_____. **Lei nº 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.

_____. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte IV, 4. ed. Brasília: STN, 2012.

CARMINES, E. G., ZELLER, R. A. Reliability and validity assessment. **Sage University paper**, 1979.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. (2009). Uma investigação via experimento sobre a vaguidade no lado esquerdo do balanço patrimonial. **BBR-Brazilian Business Review**, 6(2), pp. 209–230. DOI: [http:// dx.doi.org/10.15728/bbr.2009.6.2.5](http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2009.6.2.5)

CASSEPP-BORGES, V., BALBINOTTI, M.A.A.; TEODORO, M.L.M. Tradução e validação de conteúdo: uma proposta para adaptação de instrumentos. In: **Pasquali, L. (Org.)**, Instrumentação psicológica. Fundamentos e práticas (pp.506-520). Porto Alegre: Artmed, 2010.

CAMPELO, K. S. **Características Qualitativas da Informação Contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro**. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis apresentada ao Programa Multiintitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da UNB, UFPB, UFPE e UFRN, Recife, 2007.

_____; LIBONATI, J.J. DOS SANTOS, R.; LAGIOIA, U.C.T. Características qualitativas da informação contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro. **Revista de Negócios**, V. 16, n. 4, p. 11- 29, 2012

CAMPELL, D. J. Task complexity: a review and analysis. **Academic Management Review**. n. 13, v. 1, p. 40-52, 1988.

CAMPBELL, Margaret C. Pricing Strategy and Practice ‘Why Did You Do That?’ The Important Role of Inferred Motive in Perceptions of Price Fairness. **Journal of Product and Brand Management**, Vol. 8, Issue 2, pp. 145-151, 1999.

_____. Perceptions of Price Unfairness: Antecedents and Consequences. **Journal of Marketing Research**, Vol. 36, Issue 2, pp. 187-199, 1999.

CARPENTER, F.; FLORENCE, S. **Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry**. Norwalk, CT: Governmental Accounting Standard Board, 1992.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, V. 7, n. 1, 2013.

CHAN, C.; LANDRY, S. P.; TROY, C.. Examining External Validity Criticisms in the Choice of Students as Subjects in Accounting Experiment Studies. **Working Paper, Accounting, Behavior & Organizations (ABO)**, 2011.

CLAY, J. A. Popular Reporting. **Encyclopedia of Public Administration and Public Policy**, Second edition, edited by E. M. Berman. New York: Taylor & Francis, 2008.

COELHO, M. C.; CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul./set. 2011.

COHEN, S. Popular Reporting. **Farazmand A. Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance**. Springer, Cham, 2016. Disponível em: <https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007%2F978-3-319-31816-5_2285-1> Acesso em 15 de ago. 2018.

COHEN, S.; MAMAKOU, X.J.; KARATZIMAS, S. IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences. **Government information quarterly**, 34(2), 283-295, 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico**. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>> Acesso em 20 de jun. 2018.

_____. **Pronunciamento Conceitual Básico**. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2018. Disponível em <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>>, acessado em: em 18 de nov. 2018

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**, 7ª. Edição, São Paulo: Editora Bookman, 2003.

CORTINA, J. M. What is coefficient alpha? **An examination of theory and application**. **Journal of Applied Psychology**, 78, 98-104, 1993.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Cartilha Olho Vivo**. 2ª edição – maio, 2009. Disponível em: <www.Cgu.Gov.Br> Acesso em: 20 jan .2018.

CHRIST, M. H.; SEDATOLE, K. L.; TOWRY, K. L. Sticks and carrots: The effect of contract frame on effort in incomplete contracts. **The Accounting Review**, 87(6), 1913-1938, 2012.

CHRIST, M. H.; EMETT, S. A.; TAYLER, W. B.; WOOD, D. A. Compensation or feedback: Motivating performance in multidimensional tasks. **Accounting, Organizations and Society**, 50, 27-40, 2016.

CRONBACH, J. L. **Coefficient alpha and the internal structure of tests**. V. 16. No. 3, pp. 297-334, Psychometrika, 1951.

CROSBY, N.; KELLY, J. M.; SCHAEFER, P. Citizens Panels: A New Approach to Citizen Participation. **Public Administration Review**. 46 (2): 170–178, 1986.

CRUZ, C. F. **Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis — Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

_____; FERREIRA, A. C. S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008.

_____; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. In: Encontro De Administração Da Informação, II, Recife, 2009. **Anais...** Anpad, 2009.

CRUZ, C. V. O. A. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica**. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Ciudad de Guatemala, 7 – 10, nov. **Anais...** 2006.

DALMÁCIO, F. Z.; PAULO, F. F. M. **A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis**. Trabalho apresentado no 4.º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/341.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

DEVELLIS, R. F. **Scale development: Theory and applications**. Newbury Park, CA: SAGE Publications, 1991.

DIAS, C. B. P.; NEVES, I. R. B.; OLIVEIRA, J. R. S., MARTINEZ, A. L. Ruídos na comunicação entre a contabilidade e os seus usuários. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

DIAS FILHO, J. M. A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma Análise de sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000.

_____. **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação**. 2001. 211 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

DIAS, J. C. R.; VASCONCELOS, M. T. de C. As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do recife sobre a utilidade das informações contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, 15 Belo Horizonte, v. 26,

n. 2, p. 15-40, maio/ago. 2015. Disponível em: <revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/download/.../pdf101> Acesso em 02 jan. 2018.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo de comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, 12(26), pp. 42-57, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v12n26/v12n26a03.pdf>> Acesso em 10 fev. 2018.

FARACO, B. P. **Transparência das informações públicas nos Portais das instituições federais de educação profissional da região sul do Brasil**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2015.

FERREIRA, D. A.; ÁVILA, M.; FARIA, M. D. **Efeitos da responsabilidade social corporativa na intenção de compra e no benefício percebido pelo consumidor: um estudo experimental**. Revista de Administração, São Paulo, v.45, n.3, p.285-296, jul./ago/set., 2010.

FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. Transparência e controle social na administração pública. **Revista UFPR**. 2013. Disponível em: <http://www.fclar.unesp.br/Home/Departamentos/AdministracaoPublica/RevistaTemasdeAdministracaoPublica/vanuza-da-silva-figueiredo.pdf> . Acesso em: 10 de jan 2018.

FIRMINO, M. J. A. C S. **Testes de hipóteses: uma abordagem não paramétrica. Dissertação de Mestrado em Matemática**. Dissertação apresentada ao Departamento de Estatística e Investigação Operacional, Lisboa. 2015. Disponível em: <http://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/18146/1/ulfc113805_tm_Maria_Jos%C3%A9_Firmino.pdf> Acesso em 28 de mar. de 2018.

FORZA, C. Survey research in operations management: a process-based perspective. **International Journal of Operations & Production Management**, 22(2), 152-194, 2002.

FRANCO, L. M. G.; REZENDE, D. A.; FIGUEIREDO, F. C.; NASCIMENTO, C. Transparência na Divulgação da Contabilidade Pública Municipal Paranaense no Ambiente da Internet. In: **XXXVI Encontro da ANPAD**, Rio de Janeiro, RJ, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB1440.pdf> Acesso em 28 de abr. de 2018.

FRANKLIN, A. L.; EBDON, C. Democracy, Public Participation, and Budgeting: Mutually Exclusive or Just Exhausting. **Democracy and Public Administration**, edited by R. C. Box, 84–106. New York: M.E. Sharpe, 2007.

FREZATTI, F.. AGUIAR, A. B. de. REZENDE, A. J.. Relacionamento entre atributos da Contabilidade Gerencial e Satisfação do usuário. **RAM – revista de administração mackenzie**, Volume 8, n. 2, p. 128-161, 2007.

GALL, M. D., GALL, J. P., BORG, W. R. **Education Research: An introduction**. 7ª ed. White Plains, New York, England: Longman Publishing, 2003.

GALLON, A. V.; TREVISAN, R.; PFITSCHER, E. D.; LIMONGI, B.. 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 (online)**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79 - p. 96, jan./abril, 2011. ISSN 1984-3291. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/viewArticle/1023>> Acesso em 25 de fev. de 2018.

GARCIA-MARQUES, T. A mensuração da variável “Estado de Espírito” na população portuguesa. **Laboratório de Psicologia**, 2(1), 77-94, 2004.

GASB - **Governmental Accounting Standards Board**, *Concept's Statements No. 1 Objectives of Financial Reporting*, 1987.

GASB - **Governmental Accounting Standards Board**. *Popular reporting: local government financial reports to the citizenry*, 1992.

GROFF, J. E.; PITMAN, M. K. Municipal Financial Reporting on the World Wide Web: A Survey of Financial Data Displayed on the Official Websites of the 100 Largest U.S. Municipalities. **Journal of Government Financial Management**. 53 (2): 20–30, 2004.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. 385 f. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HAIR JR., F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Multivariate Data Analysis**, 5th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1998.

_____; BABIN, B; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005

HALL, D.R. **An investigation of the availability, distribution and usability of the comprehensive annual financial reports of United States Cities**. Tese de doutorado em filosofia. Flórida Atlantic University, 2001.

HEALD, D. Varieties of transparency. **Proceedings of the British Academy**, 135, 25–43, 2006. Disponível em: <http://www.davidheald.com/publications/Healdvarieties.pdf> Acessado em 20 de mar 2018.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRED, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 1999.

_____; VAN BRED, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HERAWATY, Merry; HOQUE, Zahirul. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: a research note. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 3 n. 2, p. 147- 168, 2007.

HERRMANN, K. R. Creating an Excellent Popular **Financial Report**. **Government Finance Review**. October, 41-44, 2011.

HERNÁNDEZ-NIETO, R. A. **Contributions to statistical analysis**. Mérida: Universidade de Los Andes, 2002.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um Estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, vol. 11, n. 2, p. 85 - 103, 2010.

HOUGHTON, K. A. The measurement of meaning in Accounting: A critical analysis of the principal evidence. **Accounting Organizations and Society**, vol 13, nº. 3, p. 263-280, 1988.

ICERMAN, R. C.; SINASON, D. H. **Government accountability to the public: the dynamics of accountability in the U.S.** 1996, p. 65-81. Disponível em: . Acesso em: 03 fev. 2018.

IPSASB – **International Public Sector Accounting Standards Board**, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, IFAC, New York, 2014.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, P. F. H. Crítica Metodológica e Epistemológica de Pesquisas Contábeis Experimentais Publicadas no Brasil. **REPeC**, Brasília, v. 10, n. 2, art. 6, p. 220-233, abr./jun. 2016 Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17524/repec.v10i2.1378>> Acesso em 05 de mar. 2018.

JUSTICE, J. B.; MELITSKI, J.; SMITH, D. L. E-government as an Instrument of Fiscal Accountability and Responsiveness: Do the Best Practitioners Employ the Best Practices?. **American Review of Public Administration**. 36 (3): 301–322, 2006.

KACHELMEIER, S. J.; THORNOCK, T. A.; WILLIAMSON, M. G. Communicated values as informal controls: Promoting quality while undermining productivity?. **Contemporary Accounting Research**, 33(4), 1411- 1434, 2016.

KARATZIMAS, S. C. S. Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting, **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 28 Iss 6 pp, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-11-2014-0140>> Acesso em 18 out. 2018.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais Um Tratamento Conceitual**. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1980.

KINNERSLEY, R.; FLEISCHMAN G. 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), 1-22, Spring 2001.

KOPITS, G.; CRAIG, J. **Transparency in Government Operations**. Washington, DC: International Monetary Fund. 1998

LIBONATI, J. J.; SOUTO MAIOR, V. C. O papel da comunicação na contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. 15, 1996, Fortaleza. **Anais...** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, V. 4. P. 230-254, 1996.

LEARY, M. R. **Introduction to behavioral research methods**, 6a ed. New Jersey, Pearson Education Inc, 2012.

LEWIS, C. W.; HILDRETH, W. B. **Budgeting: Politics and Power**. New York: Oxford University Press, 2011.

LIPSEY, M. W.; HURLEY, S. M. **Design Sensitivity: statistical power for applied experimental research**. In: BICKMAN, L.; ROG, D. J. (Org.). Handbook of applied social research methods (p. 44-76). 2 Ed. Thousand Oaks, CA: Sage. 2001.

LOCK, F. N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet**. Dissertação de Mestrado em Gestão Pública para o desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

LOYA, M. A. V. **Transparência, acceso a la información y rendición de cuentas: experiencias em la Unión Europea y México**. México: Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. Escuela de Graduados em Administración Pública y Política Pública, 2004.

MACEDO, J. J.; CORBARI, E. C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 51, p. 44-60, set./dez. 2009.

MACÊDO, J. M. A.; MARTINS, L. da C.; SOUSA, R. G.; ANJOS, L. C. M. dos. O controle social e a contabilidade gerando informações para auditoria operacional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 185, p. 84-103, abr. 2010. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/915/636>> Acesso em 10 de fev. 2018.

MALHOTRA, M. K.; GROVER, V. An assessment of survey research in POM: from constructs to theory. **Journal of Operations Management**, n. 16, p. 407-425, 1998.

MARCONI, M.; LAKATOS, E. M.; **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINI, A. **Compreensão da leitura no ensino superior: Teste de um programa para treino de habilidades**. Tese de Doutorado não-publicada, Curso de Pós-graduação em Instituto de Psicologia, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1986.

MAROCO, J. **Análise estatística com utilização do SPSS**. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

MARRARA, T. **O princípio da publicidade: uma proposta de renovação**. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTANI, D.; LESTIANI, A.. Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. **Global Review of Accounting and Finance**, v. 3, n. 1, p. 67-84, 2012.

MARTINS, E.; MIRANDA, G. J., DINIZ, J. A. **Análise didática das demonstrações contábeis**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, R. **Metodologia da Investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 1ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing – execução, análise**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____.; SANTOS, D. G. **Gerência de produtos: como tornar seu produto um sucesso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

_____. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAWAD, Ana Paula de Barros. **Sistema de informação e cidadania: um desafio na gestão de recursos públicos**. In: Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças Públicas: VI Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: STN, 2002.

MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; SILVA, L. M. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7755/uma-analise-sobre-a-compreensibilidade-das-informacoes-contabeis-governamentais-comunicadas-pelo-balanco-orcamentario>> Acesso em 20 de fev. 2018

MEDEIROS, P. H. R.; PEREIRA, J. M. Controle Social no Brasil: Confrontando a Teoria, o Discurso Oficial e a Legislação com a Prática. **Revista do TCU**, Brasília, n. 98, p.63-72, 01 out. 2003. Trimestral. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/viewFile/701/761>. Acesso em: 20 de fev. de 2018.

MORDECAI, L. The History of Municipal Public Reporting. **International Journal of Public Administration**, 29 (4-6), 453-476, 2006.

MOTTA, C. P. C. **Eficácia nas Licitações e Contratos: estudos e comentários sobre a Lei 8.666/93 e 8.987/95, a nova modalidade do pregão, impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

NACHMIAS, D.; NACHMIAS, C. **Research methods in the social sciences**. 3. ed. New York: St. Martin's Press, 1987.

NUNNALLY, J. C. **Psychometric theory**. New York: McGraw-Hill Inc., 1978.

OJEDA, M. G. Capital social y clientelismo: otra limitación para el control social. **Revista de la Universidad Bolivariana**, v. 10, nº 29, 2011.

OLIVEIRA, A. M. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. **Anais...** 5º Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, 2005.

OLIVEIRA, F. D. C.; ALBUQUERQUE, L. S.; BATISTA, F. F.; PEREIRA, G. M. Características Qualitativas da Informação Contábil: Um Estudo da Percepção dos Concludentes do Curso de Ciências Contábeis da UFCG. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Vol. 4, nº 2, p. 96-113, 2014.

OLIVEIRA, A. F. L. **Popular Reporting nos Municípios Portugueses**. Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, Coimbra, 2016.

OLIVEIRA, A. F. L.; SANTOS, J. P.; JORGE, S. M. F. Popular Reporting nos municípios portugueses?. **RIGC** - Vol. XVI, nº 31, Enero-Junio, 2018. Disponível em: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/n_31/angela-oliveira_susana-jorge_joao-santos.pdf. > Acesso em: 10 de out. de 2019

OLIVEIRA, L. **A evolução da Administração Pública no Brasil**. Disponível em: http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/luciano_toq27.pdf . Acesso em: 11 de abr. de 2018.

O'TOOLE, A. L. **Elementary practical statistics**. New York: The MacMillan Company, 416p, 1964.

PAES DE PAULA, A. P. **Por uma Nova Gestão Pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. São Paulo: FGV, 2005.

PÉREZ, C. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; BOLÍVAR, M. P. R. Citizens' access to on-line governmental financial information: practices in the European Union countries. **Government Information Quarterly**, Amsterdam, v. 22, n. 2, p. 258-276, 2005.

PETERSON, R. A. Ameta-analysis of Cronbach's coefficient alpha. **Journal of Consumer Research**, 21(2), 381-391, 1994.

PINTO, D. W; KOZIKOWSKI, H. P; PILLATI, J. J; CHELSKI, W; SAMAHA, M. J.. Teoria da agência e o controle social da gestão pública. **Revista Organização Sistêmica**. v.5, n.3, p.100-109, jan./jun, 2014.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da; VIEIRA, A. L.. Transparência das contas públicas das universidades: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade. **Anais do IV Colóquio Internacional sobre Gestão universitária na América do Sul**. INPEAU. Florianópolis, 2004.

_____, NETTO, C., F., ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, 18(1), pp. 75-94, 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social, Métodos e Técnicas**. Ed. Atlas, 2º Ed., São Paulo, 1989.

RIBEIRO, M. T. J. B.; RIBEIRO FILHO, J.F.; FRAGOSO, A. R. Comunicação Em Contabilidade: Uma Abordagem Estatística Utilizando Representações Gráficas. **Anais do 3.º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, FEA/ Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2003.

RYAN, C.M.; MACK, J. Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?. **International Journal of Public Sector Management**, 20 (2), 134-146, 2007.

ROSS, S. M.; MORRISON, G. R. Experimental research methods. **Handbook of Research for Educational Communications and Technology**. n.38. p. 1021-1044, 2001.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal: um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, 2007.

SANTANA JUNIOR, Jorge J. B. **Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil**. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis, Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Recife, 2008.

SANTOS, A. A. A. **Compreensão em leitura na universidade: Um estudo comparativo entre dois procedimentos de treino**. Estudos de Psicologia, 7(2), 39-53, 1990.

SHADISH, W. R.; COOK, T. D.; CAMPBELL, D. T. **Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference**, Boston, MA: Houghton Mifflin.

SHARP, F.; CARPENTER, F. H.; SHARP, R. F. Popular Financial Reports for Citizens. **The CPA Journal**. 68 (3): 34–38, 1998.

SIEGEL, S. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 288p, 1981.

_____; CASTELLAN JR, N. J.. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. Tradução: CARMONA, S. I. C., 2a ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2000. 4ª edição.

SILVA, J. A.; CRUZ, J. A. W; CEREALI, V.; ROCHA, D. T. Importância Das Informações Contábeis Para A Tomada De Decisões Na Administração Pública Municipal. **Revista Eletrônica Administração e Ciências Contábeis**, v. 2, p. 1-12, 2009.

SILVEIRA, A. R. da. **A comunicação pública a serviço da transparência pública na internet**: estudo em portais de universidades federais. 2012. 53 f. Monografia (Especialização) – Curso de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/70034/000876054.pdf?sequence=1>. Acesso em: 03 jul. 2018.

SIRAQUE, V. **Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA. **Cartilha de Prestação de Contas Anual Simplificada**, 2018 Disponível em: <www.sefaz.ba.gov.br> Acesso em: 06 jun. 2018.

SOUSA, J. P. **Elementos de Teoria e Pesquisa da Comunicação e dos Media**. 2ª ed., Porto, 2006.

STREINER, D. L. Being inconsistent about consistency: when coefficient alpha does and doesn't matter. **Journal of Personality Assessment**. v. 80, p. 217-222, 2003.

TRAVASSOS, G. H.; GUROV, D.; AMARAL, E. A. G. **Introdução à engenharia de software experimental**. Rio de Janeiro: COPPE/UFRJ. 2002. Disponível em: <http://www.ufpa.br/cdesouza/teaching/topes/4-ES-Experimental.pdf>. Acesso em: 07 de mar. 2018.

TRIOLLA, M. F. **Introdução à Estatística**. 9 ed. Cidade: Editora, 2005.

WAINER, J. **Métodos de pesquisa quantitativa e qualitativa para a Ciência da Computação**. Porto Alegre: Sociedade Brasileira de Computação. 2007

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M. **Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais**. São Paulo:Atlas, 2006.

YUSUF, J. E.; JORDAN, M. M. Effective popular financial reports: The citizen perspective. **Journal of Government Financial Management**, 61(4), 44-49, 2012.

YUSUF, J. E.; JORDAN, M. M.; NEILL, K. A.; HACKBART, M. For the People: Popular Financial Reporting Practices of Local Government. *Public Budgeting & Finance*, 33(1), 95-113, 2013.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Carta de Apresentação dos Questionários Apresentados aos Grupos

Prezado(a) Senhor(a),

Você está sendo convidado(a), como voluntário(a), a participar desta pesquisa, parte do projeto de dissertação de mestrado, cuja pesquisadora responsável é KALINA KELY MIRANDA LEITE, discente do Mestrado em Ciências Contábeis – PPGCC UFPB. A pesquisadora é orientada pelo Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz.

Você será esclarecido(a) sobre os aspectos relativos a esta pesquisa sempre que desejar. Você é livre para se recusar a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar qualquer penalidade ou modificação na forma em que é atendido(a) pela pesquisadora que irá tratar a sua identidade com padrões profissionais de sigilo. Você não será identificado(a) em nenhuma publicação.

A participação no estudo não acarretará custos para você e não será disponibilizada nenhuma compensação financeira. Qualquer dano que, porventura, o(a) participante vier a sofrer como resultado da participação dele(a) nesta pesquisa é de responsabilidade dos pesquisadores e das Instituições envolvidas, conforme previsto na Resolução n. 466/12 do Conselho Nacional de Saúde e na legislação em vigor. Em caso de dúvidas você pode indagar à pesquisadora Kalina Kely Miranda Leite, e/ou seu orientador pelos meios de contato ou no e-mail.

Cordialmente,

Kalina Kely Miranda Leite

E-mail: kalina.miranda@hotmail.com

APÊNDICE B – Cenário aplicado aos Grupos de Controle (G1) e Experimental (G3)

Esta é uma pesquisa sobre a compreensibilidade dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público. Por favor, leia o texto e responda às perguntas que se seguem, uma página por vez. Sua participação é muito importante para este estudo, e todas as respostas serão tratadas de forma confidencial.

A pesquisa deverá tomar 15 minutos do seu tempo. Obrigado!

Imagine que você deseja realizar uma consulta da atuação do gestor público do seu estado (governador) quanto à administração dos recursos públicos, e vai até um computador para acessar o portal de transparência em busca dos Demonstrativos Fiscais Consolidados do Estado (Anexo 1, 2 e 3).

Após algum tempo no site você resolve acessar o Balanço Orçamentário, a Demonstração de Fluxo de Caixa e o Balanço Patrimonial para interpretar as informações que constam nesses demonstrativos.

1) Por favor, forneça algumas informações sobre você:

Gênero:

() Feminino

() Masculino

Idade:

() Até 20 anos

() 21 – 25 anos

() 26 – 30 anos

() 31 – 35 anos

() 36 – 40 anos

() 41 – 45 anos

() 46 – 50 anos

() Mais de 50 anos

Nível de Escolaridade atual:

() Nível Médio Incompleto

() Nível Médio

() Nível Técnico

() Superior Incompleto

() Superior Completo

() Especialização/MBA

() Mestrado

() Doutorado

Grau de instrução mais elevado em contabilidade:

() Nenhum

() Lê esporadicamente

() Estudou algumas disciplinas

() É aluno de Curso Superior de Contabilidade

() Fez o curso Técnico em Contabilidade

() É graduado em Contabilidade

() É pós-graduado em Contabilidade

() É profissional da área, mesmo sem ter formação em Contabilidade

Conhecimento em contabilidade governamental:

() Nenhum

() Pouco

() Razoável

() Suficiente

() Bom

2) Dada análise dos demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público, indique as respostas:

Balanco Orçamentário	Qual o valor da previsão orçamentária do estado da Paraíba para o ano de 2017?	R\$
	Quanto o Governo do estado recebeu de outros governos?	R\$
	Qual o valor das receitas tributárias arrecadadas pelo governo do estado?	R\$
	O governo conseguiu arrecadar toda a receita prevista?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
	Qual foi o valor arrecadado com empréstimos ou financiamentos concedidos?	R\$
	Quanto foi o gasto com folha de pagamento?	R\$
	Quanto foi pago de empréstimo?	R\$
	O governo gastou menos do que previu inicialmente?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
	O governo arrecadou mais do que gastou?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
Demonstração de Fluxo de Caixa	O saldo encontrado nos cofres públicos no ano de 2017 indica que houve sobra ou falta de recursos?	SOBRA () FALTA () NÃO SEI ()
	Qual foi o valor de sobra ou de falta de recursos no ano de 2017?	R\$
	Quanto foi a entrada de recursos na venda de bens no exercício de 2017?	R\$
Balanco Patrimonial	Qual o valor dos recursos financeiros disponíveis em 2017?	R\$
	Qual o valor dos estoques em 31 de dezembro de 2017?	R\$
	Quanto o estado deve de empréstimos e financiamentos para serem pagos até o final do próximo exercício financeiro?	R\$
	Como se comportaram as obrigações do ano de 2016 para o ano de 2017?	AUMENTARAM () DIMINUÍRAM () NÃO SEI ()
	Quanto o estado ficou devendo no exercício de 2017?	R\$
Compreensão do cenário.	A descrição desta história é de fácil compreensão para mim.	SIM () NÃO ()
	Os demonstrativos expostos na história contêm as informações essenciais para o exercício da fiscalização das contas públicas.	SIM () NÃO ()
	Sinto a necessidade de analisar outros demonstrativos não expostos na história.	SIM () NÃO ()

APÊNDICE C – Cenário aplicado aos Grupos Experimentais (G2) e (G4)

Esta é uma pesquisa sobre a compreensibilidade dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público. Por favor, leia o texto e responda às perguntas que se seguem, uma página por vez. Sua participação é muito importante para este estudo, e todas as respostas serão tratadas de forma confidencial.

A pesquisa deverá tomar 15 minutos do seu tempo. Obrigado!

Imagine que você deseja realizar uma consulta da atuação do gestor público do seu estado (governador) quanto à administração dos recursos públicos, e vai até um computador para acessar o portal de transparência em busca dos Demonstrativos Fiscais Consolidados do Estado (Anexo 1, 2 e 3).

Após algum tempo no site você resolve acessar o Balanço Orçamentário, a Demonstração de Fluxo de Caixa e o Balanço Patrimonial para interpretar as informações que constam nesses demonstrativos (Anexo 1, 2 e 3).

Além da análise dos demonstrativos, você também acessou uma cartilha de prestação de contas que o governo do estado disponibilizou no portal de transparência. Nessa cartilha, o ente explica as demonstrações contábeis e evidencia as informações extraídas desses demonstrativos através de gráficos e figuras. O objetivo do ente é tornar a transparência dos gastos públicos mais compreensiva, trazendo uma linguagem mais simplificada para que os cidadãos possam analisar melhor os dados públicos (Apêndice D).

1) Por favor, forneça algumas informações sobre você:

Gênero:

() Feminino

() Masculino

Idade:

() Até 20 anos

() 21 – 25 anos

() 26 – 30 anos

() 31 – 35 anos

() 36 – 40 anos

() 41 – 45 anos

() 46 – 50 anos

() Mais de 50 anos

Nível de Escolaridade atual:

() Nível Médio Incompleto

() Nível Médio

() Nível Técnico

() Superior Incompleto

() Superior Completo

() Especialização/MBA

() Mestrado

() Doutorado

Grau de instrução mais elevado em contabilidade:

() Nenhum

() Lê esporadicamente

() Estudou algumas disciplinas

() É aluno de Curso Superior de Contabilidade

() Fez o curso Técnico em Contabilidade

() É graduado em Contabilidade

() É pós-graduado em Contabilidade

() É profissional da área, mesmo sem ter formação em Contabilidade

Conhecimento em contabilidade governamental:

() Nenhum

() Pouco

() Razoável

() Suficiente

() Bom

2) Dada análise dos demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público, indique as respostas:

Balanco Orçamentário	Qual o valor da previsão orçamentária do estado da Paraíba para o ano de 2017?	R\$
	Quanto o Governo do estado recebeu de outros governos?	R\$
	Qual o valor das receitas tributárias arrecadadas pelo governo do estado?	R\$
	O governo conseguiu arrecadar toda a receita prevista?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
	Qual foi o valor arrecadado com empréstimos ou financiamentos concedidos?	R\$
	Quanto foi o gasto com folha de pagamento?	R\$
	Quanto foi pago de empréstimo?	R\$
	O governo gastou menos do que previu inicialmente?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
	O governo arrecadou mais do que gastou?	SIM () NÃO () NÃO SEI ()
Demonstração de Fluxo de Caixa	O saldo encontrado nos cofres públicos no ano de 2017 indica que houve sobra ou falta de recursos?	SOBRA () FALTA () NÃO SEI ()
	Qual foi o valor de sobra ou de falta de recursos no ano de 2017?	R\$
	Quanto foi a entrada de recursos na venda de bens no exercício de 2017?	R\$
Balanco Patrimonial	Qual o valor dos recursos financeiros disponíveis em 2017?	R\$
	Qual o valor dos estoques em 31 de dezembro de 2017?	R\$
	Quanto o estado deve de empréstimos e financiamentos para serem pagos até o final do próximo exercício financeiro?	R\$
	Como se comportaram as obrigações do ano de 2016 para o ano de 2017?	AUMENTARAM () DIMINUÍRAM () NÃO SEI ()
	Quanto o estado ficou devendo no exercício de 2017?	R\$
Compreensão do cenário.	A descrição desta história é de fácil compreensão para mim.	SIM () NÃO ()
	Os demonstrativos expostos na história contêm as informações essenciais para o exercício da fiscalização das contas públicas.	SIM () NÃO ()
	Sinto a necessidade de analisar outros demonstrativos não expostos na história.	SIM () NÃO ()

APÊNDICE D – Cartilha apresentada aos Grupos Experimentais (G2) e (G4)

GOVERNO DO ESTADO



Cartilha de Prestação de Contas Simplificada

Acompanhamento dos gastos públicos para o cidadão garantir os seus direitos

APRESENTAÇÃO

Esta cartilha foi elaborada para que você saiba como se realizou a utilização do dinheiro público do seu estado. Com informação, podemos fazer com que ele seja bem aplicado, ajudando a melhorar a vida de todos. Por isso, fiscalize!

A cartilha também foi elaborada como forma de facilitar o entendimento da população a respeito da utilização dos recursos públicos a partir da apresentação de gráficos de alguns demonstrativos financeiros do Governo Estadual.

É através do acompanhamento das contas públicas que a população exerce seu direito de cidadão. Pois existem, infelizmente, administradores que utilizam o dinheiro público de forma ineficiente, ficando a população sem atendimento médico, sem escola, sem obras e sem serviços essenciais para viver com mais conforto e dignidade.

A cartilha foi organizada pela pesquisadora para possibilitar a realização de uma pesquisa que investigará a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público. Tendo como fonte a cartilha elaborada pela Controladoria-Geral da União (CGU) e a cartilha de Prestação de Contas Anual Simplificada da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Portanto, a participação da população na fiscalização dos gastos públicos é de suma importância.



PRESTAÇÃO DE CONTAS DO GOVERNO ESTADUAL



Você, cidadão, é o principal grupo de usuários para o qual o governo deverá prestar contas.

Para exercer efetivamente o controle social é necessário que se busquem determinadas informações financeiras:

- avaliação da eficiência e efetividade das ações governamentais;
- comparação dos resultados do exercício atual com os resultados de exercícios anteriores, como: evolução das receitas e dos gastos;
- aferição das operações financeiras, como por exemplo, as verificações das receitas arrecadadas e das transferências governamentais recebidas; e
- determinação de conformidade das ações com o orçamento, como confirmar se as ações foram executadas tal como aprovadas no orçamento e se os gastos foram executados até o limite das receitas arrecadadas e em conformidade com as leis e regulamentos.

O dinheiro vem dos impostos e taxas que as pessoas pagam. Ele é público.

Dinheiro público é do povo, é seu.

Você sabe como ele está sendo gasto?



TODO CIDADÃO TEM O DIREITO DE SABER ONDE E COMO ESTÁ SENDO
GASTO O DINHEIRO PÚBLICO.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO



O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

O Balanço Orçamentário é composto por:

- Quadro Principal;
- Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e
- Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.

Deverá apresentar as receitas detalhadas por:

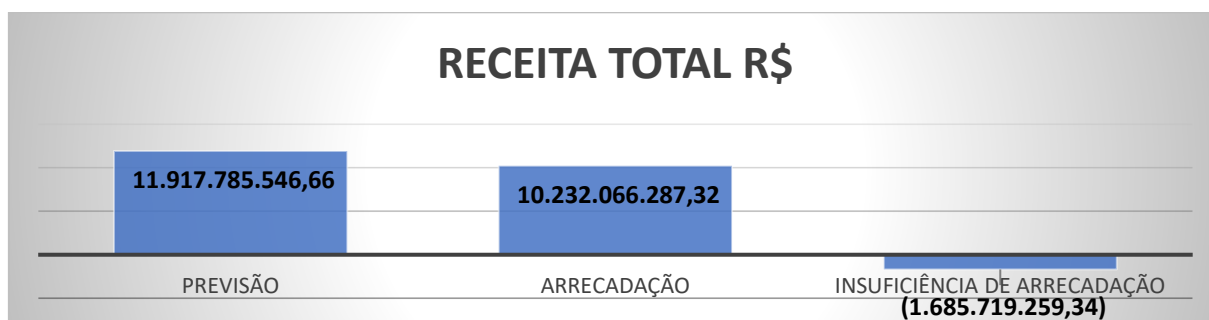
categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar.

Também demonstrará as despesas por:

categoria econômica e grupo de natureza de despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

(MCASP, 2017)

Os gráficos apresentam informações extraídas do Balanço Orçamentário do exercício de 2017.



COMPORTAMENTO DA RECEITA

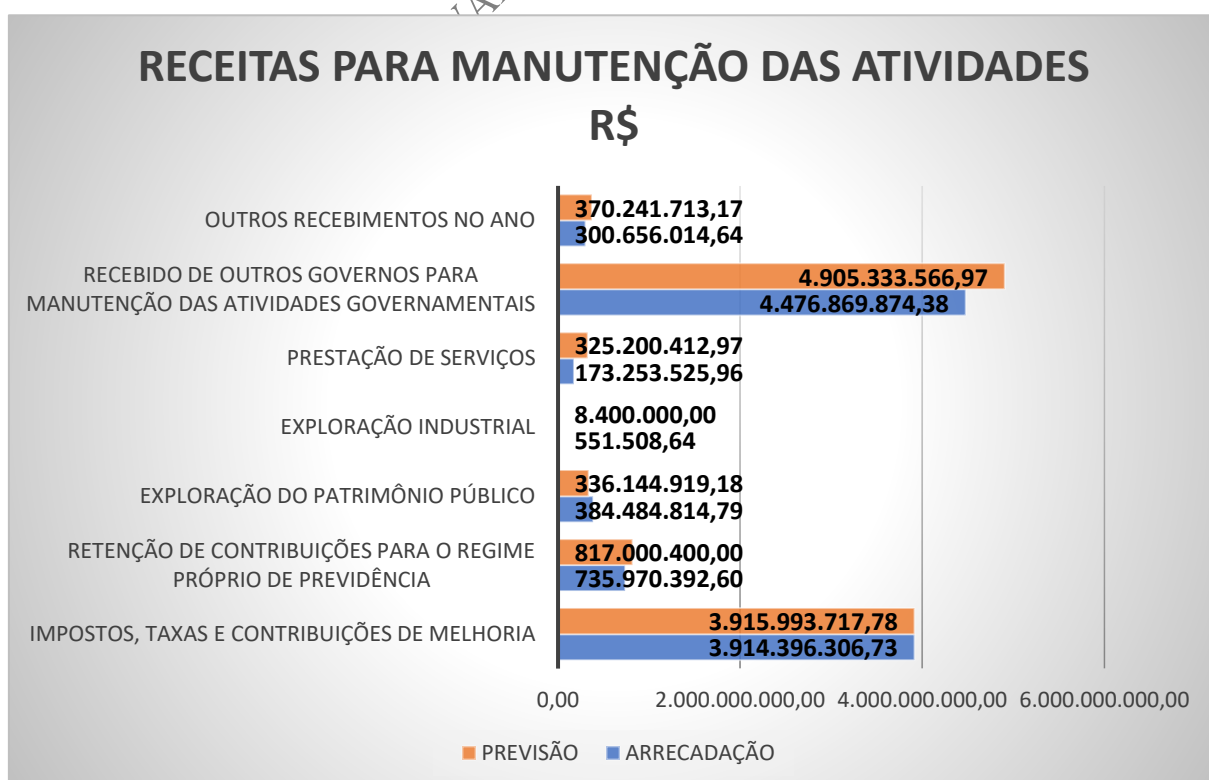
A Previsão é uma estimativa em relação às receitas no intuito de estabelecer uma proposta orçamentária para aprovação no legislativo e na criação de uma Lei Orçamentária.

A Arrecadação ocorre quando o Estado recolhe, tributos, multas e créditos.

A Insuficiência de Arrecadação ocorre quando o ente realiza uma previsão de receita maior do que a efetivamente arrecadada.

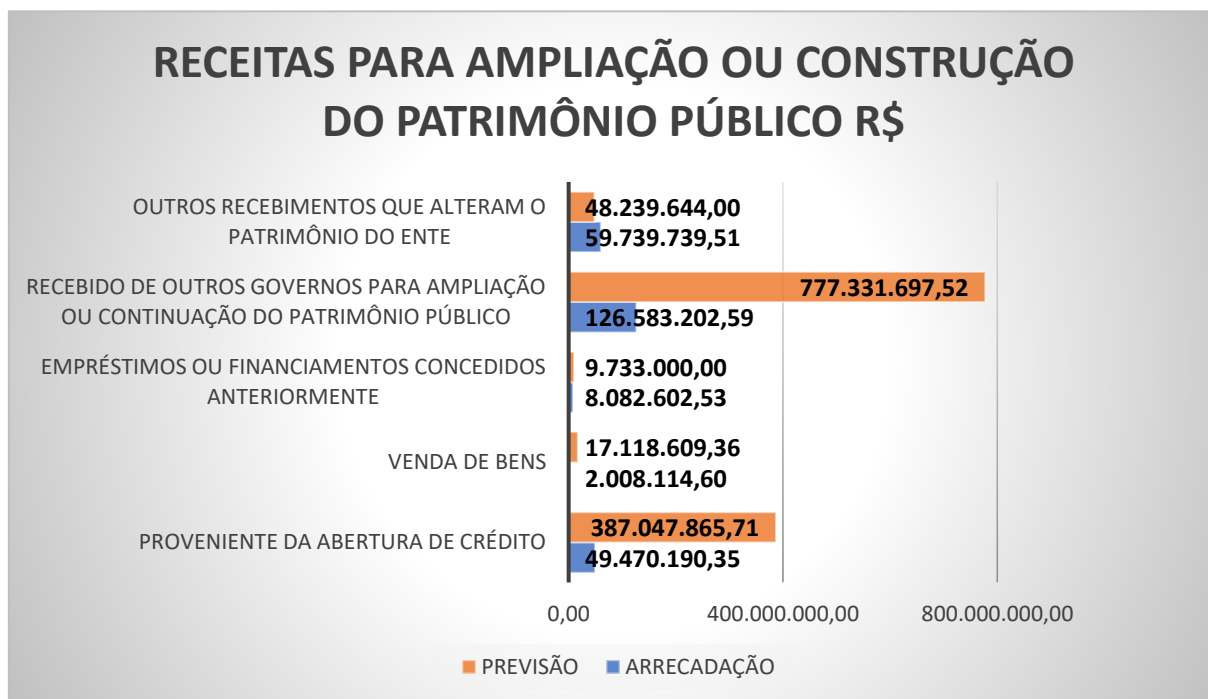
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

São todos os ingressos de recurso financeiro que representem, geralmente, disponibilidade para que o ente público possa financiar as despesas orçamentárias.



Receitas Correntes

São os ingressos que aumentam o patrimônio não duradouro e são oriundos das atividades do Estado.



Receitas de Capital

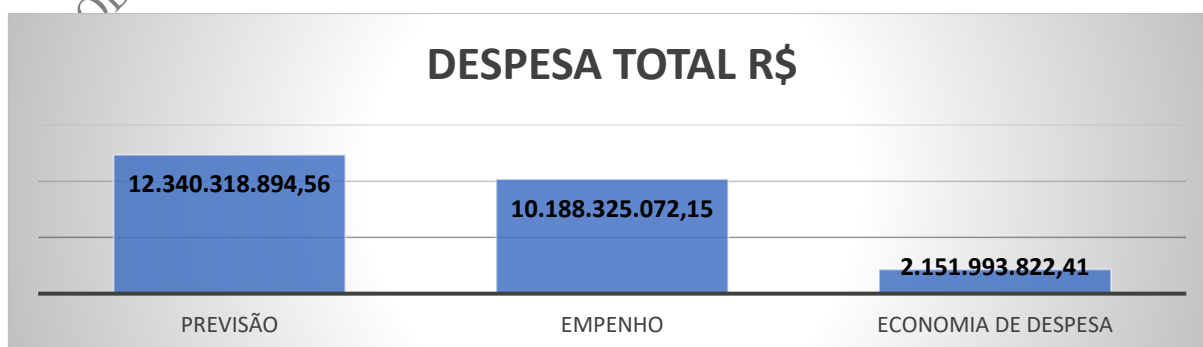
São ingressos que aumentam o patrimônio duradouro do estado e normalmente oriundos de atividades não operacionais.

COMPORTAMENTO DA DESPESA

A Previsão da despesa é o quanto o ente espera gastar com as despesas.

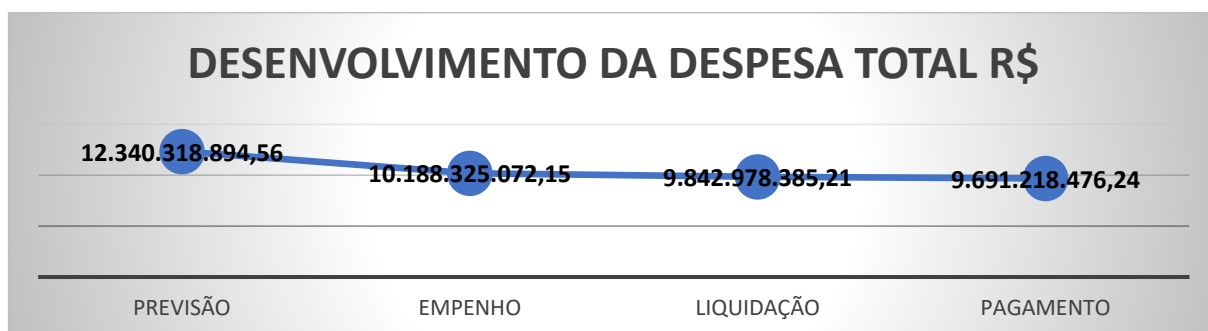
O Empenho consiste na reserva de valores para serem gastos pelo ente.

A Economia de Despesa é a diferença entre o que foi previsto pelo ente para as despesas e o que foi de fato empenhado.



A Liquidação é o gasto público.

O Pagamento é o ato em que o ente realiza o pagamento para o credor no intuito de garantir a quitação de débito.



DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

Despesas orçamentárias são aquelas cuja realização depende de autorização legislativa, e não podem ser realizadas sem previsão na lei orçamentária ou em lei especial.

Despesas Correntes

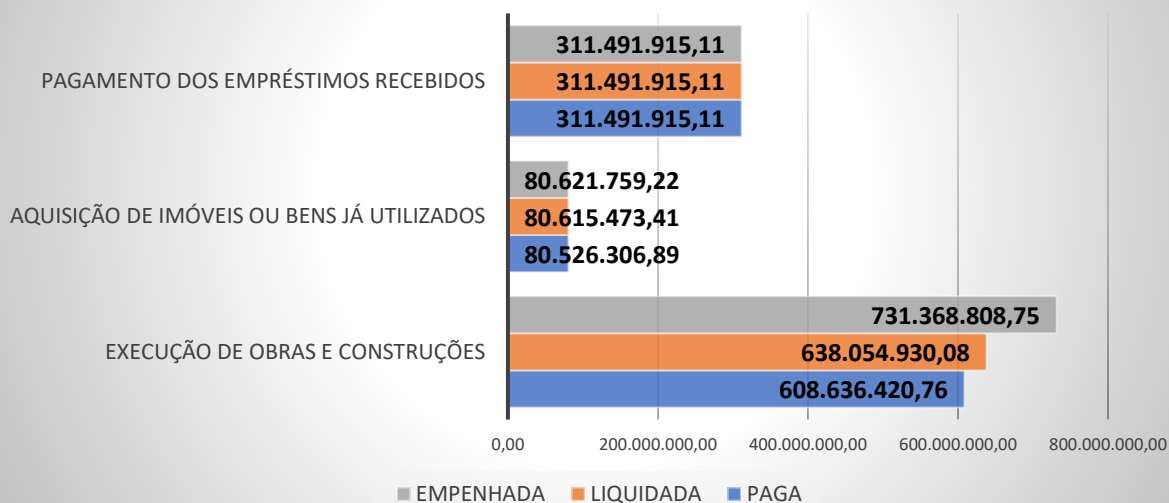
Realizam-se de forma contínua. Estão ligadas à manutenção da máquina administrativa. São imprescindíveis para a realização dos serviços públicos.



Despesas de Capital

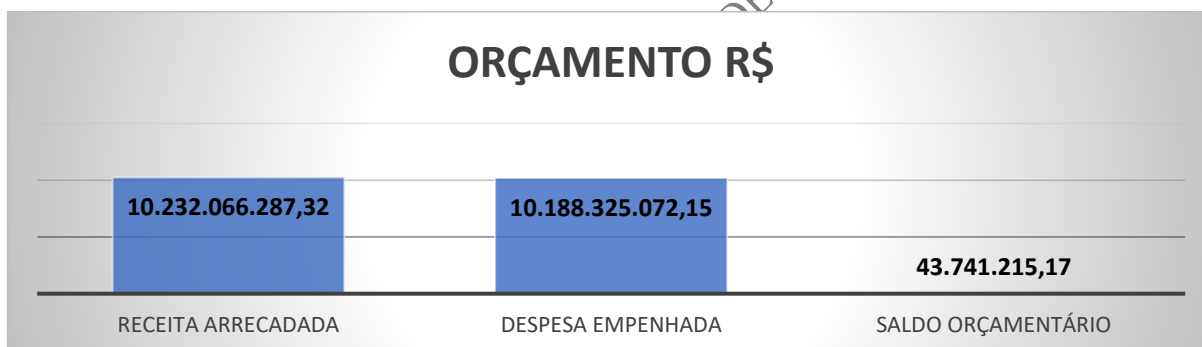
Despesas de Capital são aquelas de caráter duradouro. Possuem data para começar e terminar. São despesas que expandem os serviços públicos, como a construção de escolas, compra de equipamentos, dentre outros.

DESPESAS PARA AMPLIAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO R\$



RESULTADO ORÇAMENTÁRIO

ORÇAMENTO R\$



O saldo orçamentário do ente indica que houve Superávit Financeiro no ano de 2017, pois a arrecadação da receita foi superior aos gastos.



DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

- Apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos: operacional, de investimento e de financiamento.

A DFC identificará:

- as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.

Pode ser analisada, também, mediante comparação dos fluxos de caixa, gerados ou consumidos, com o resultado do período e com o total do passivo, permitindo identificar, por exemplo: a parcela dos recursos utilizada para pagamento da dívida e para investimentos, e a parcela da geração líquida de caixa atribuída às atividades operacionais.

(MCASP, 2017)



Os gráficos apresentam informações extraídas do Demonstração de Fluxo de Caixa do no exercício de 2017.

Ingressos

Indicam as entradas de dinheiro nos cofres públicos do ente.

Desembolsos

Indicam as saídas de dinheiro nos cofres públicos do ente.



FLUXO DE CAIXA DA ATIVIDADE OPERACIONAL

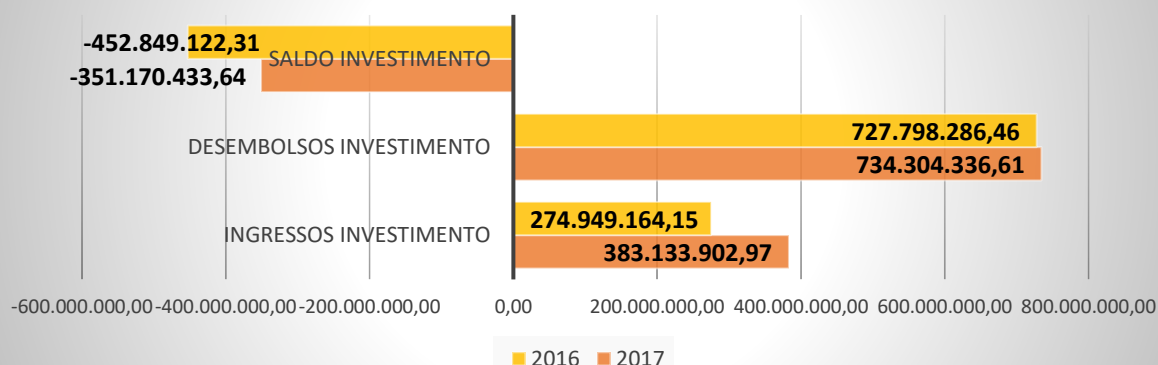
O Saldo Operacional é compreendido pela diferença entre as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências recebidas e as despesas relativas às atividades operacionais.



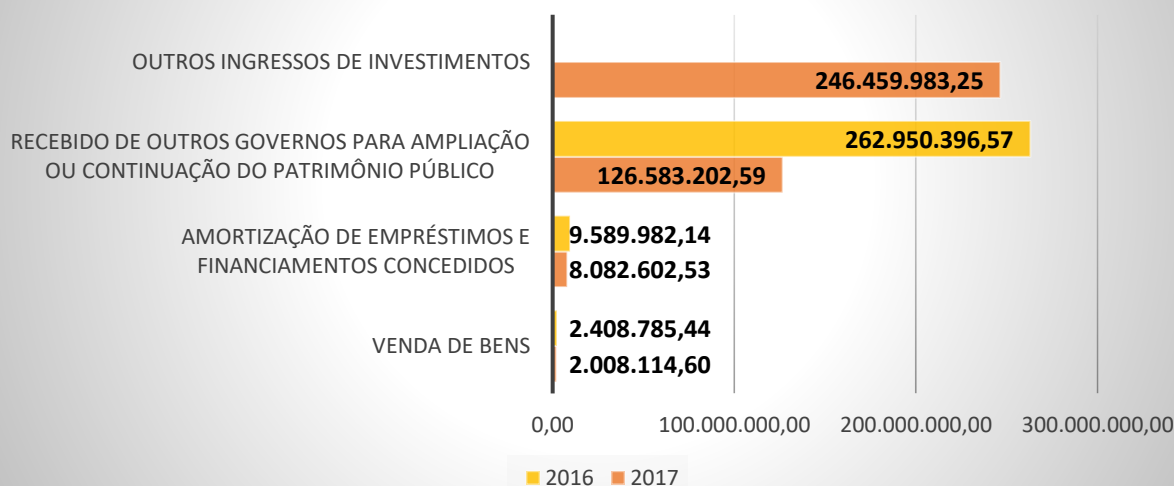
FLUXO DE CAIXA DA ATIVIDADE DE INVESTIMENTO

O Saldo de Investimento é compreendido pela na diferença entre as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes, pagamento dos empréstimos e financiamentos concedidos e as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes.

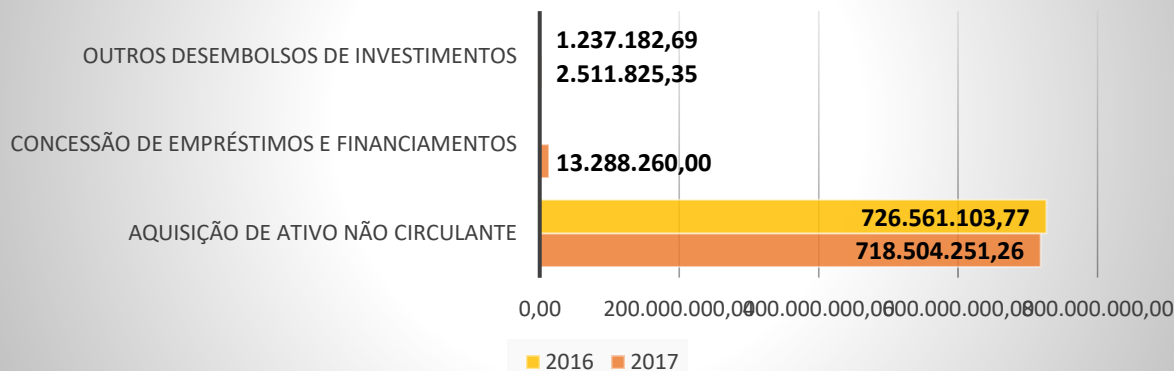
ATIVIDADE DE INVESTIMENTO R\$



INGRESSOS DA ATIVIDADE DE INVESTIMENTO R\$

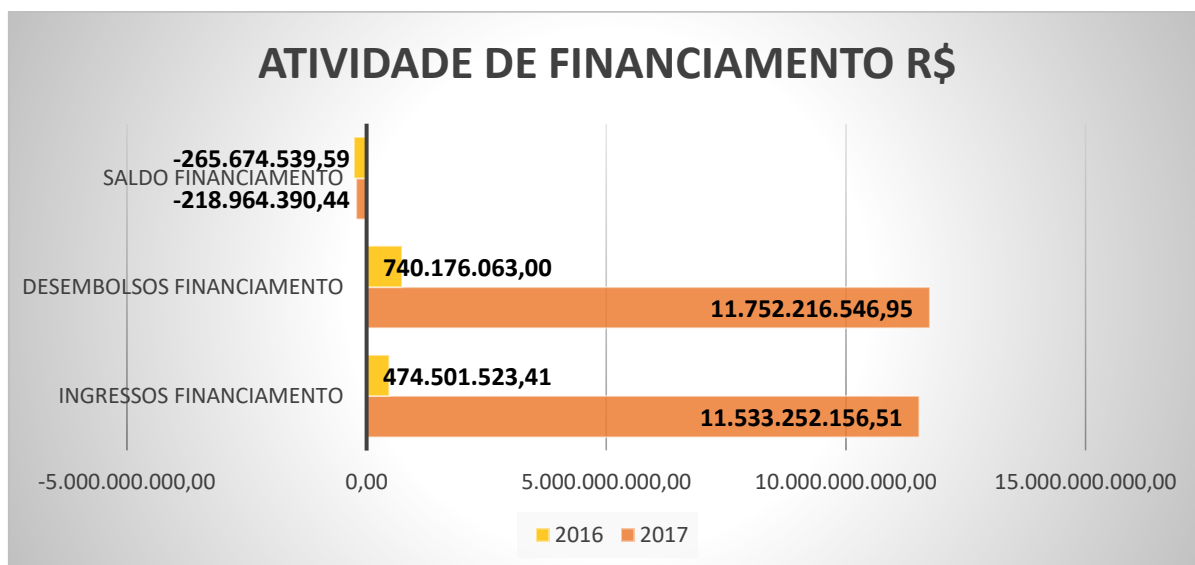


DESEMBOLSOS DA ATIVIDADE DE INVESTIMENTO R\$



FLUXO DE CAIXA DA ATIVIDADE DE FINANCIAMENTO

O Saldo de Financiamento é compreendido pela diferença entre as obtenções de empréstimos e financiamentos e as despesas com o pagamento e o refinanciamento da dívida.



SALDO GERAL DA MOVIMENTAÇÃO DE CAIXA

O saldo encontrado pelo ente indica a diferença entre as entradas e as saídas de dinheiro dos cofres públicos.



BALANÇO PATRIMONIAL



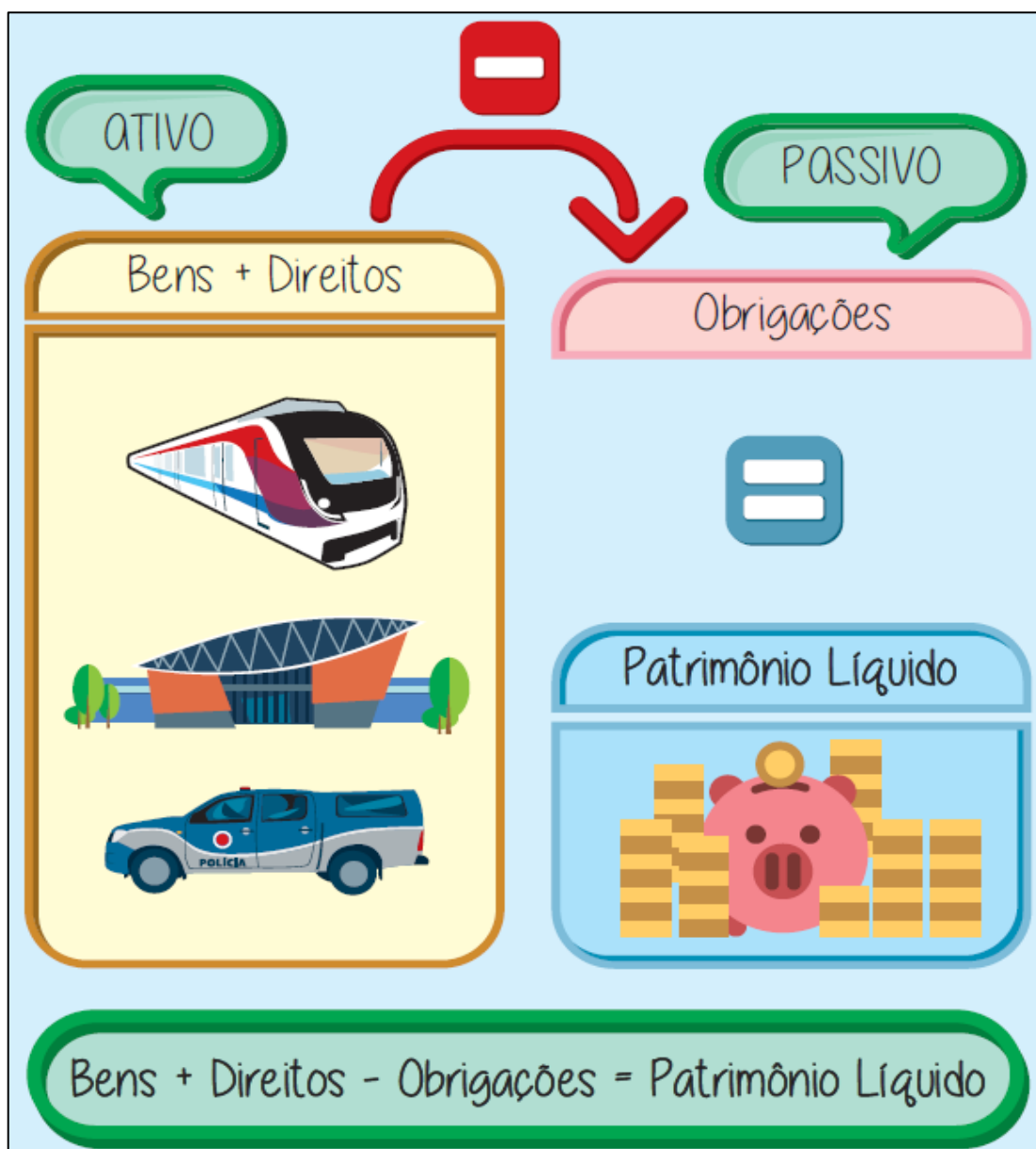
É a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

Assim, o Balanço Patrimonial é composto por:

- *Quadro Principal;*
- *Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;*
- *Quadro das Contas de Compensação (controle); e*
- *Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.*

(MCASP, 2017)

Os gráficos apresentam informações extraídas do Balanço Patrimonial do exercício de 2017.



Curto Prazo

Até o final do próximo ano.

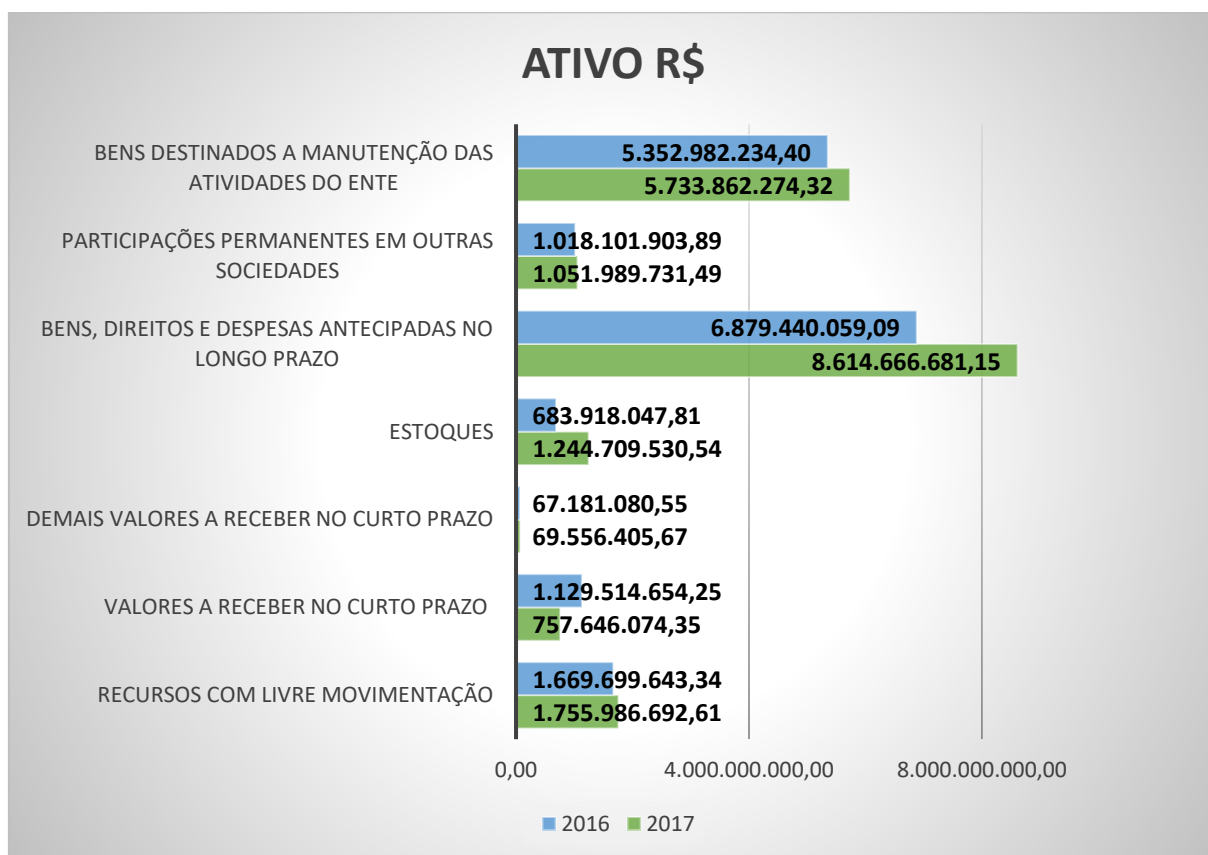
Longo Prazo

Após o final do próximo ano

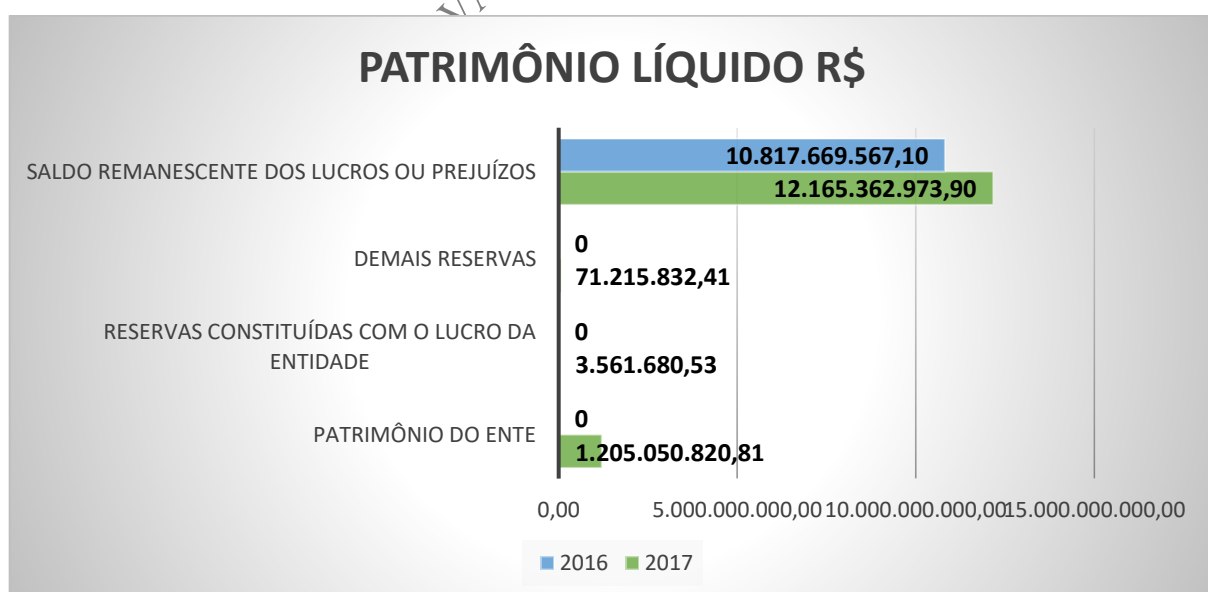
ATIVO

Ativos Circulantes devem estar disponíveis para realização imediata e terem expectativa de realização até doze meses.

Ativos Não Circulantes compreendem os itens que têm expectativa de realização após doze meses.



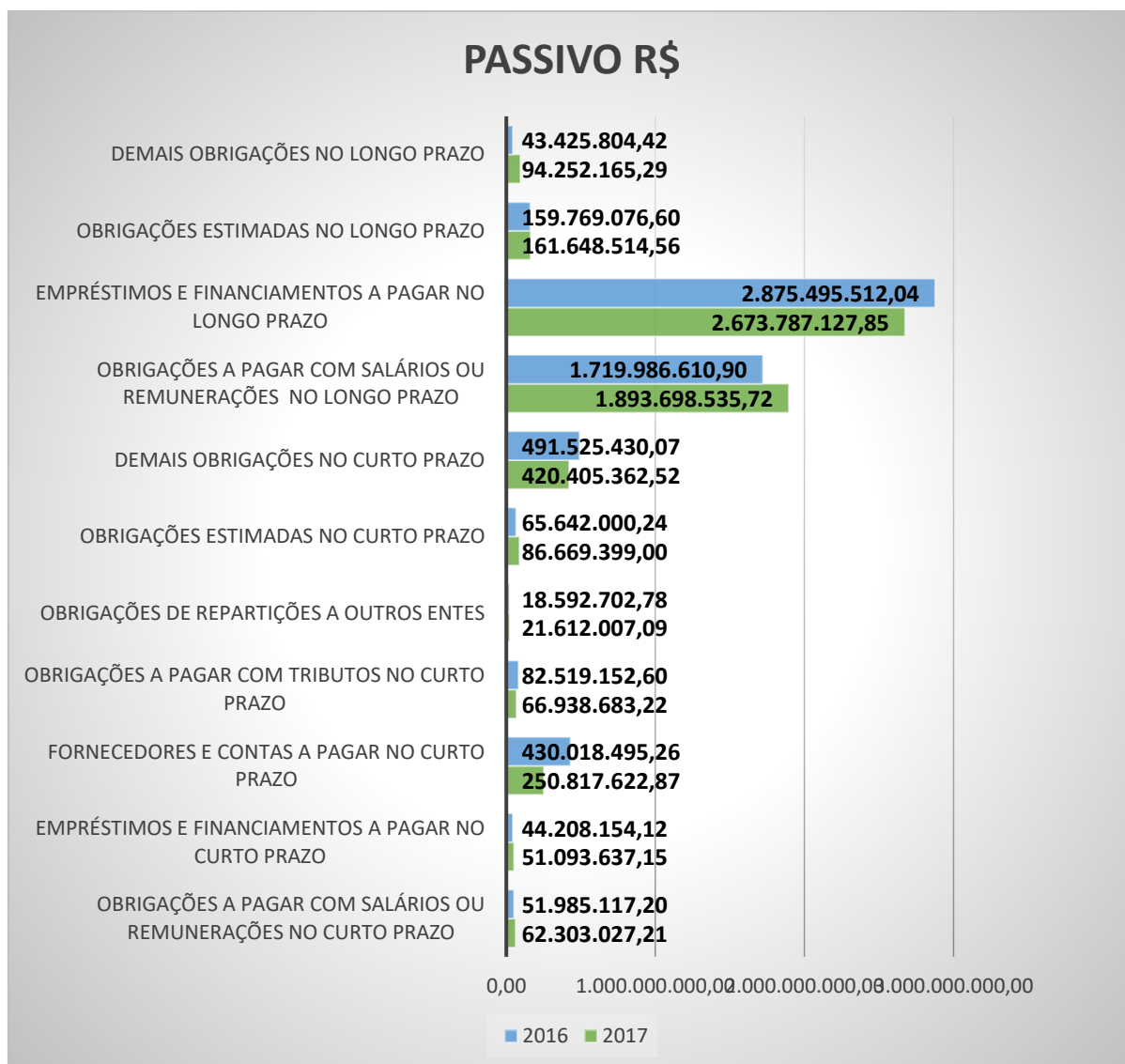
PATRIMÔNIO LÍQUIDO



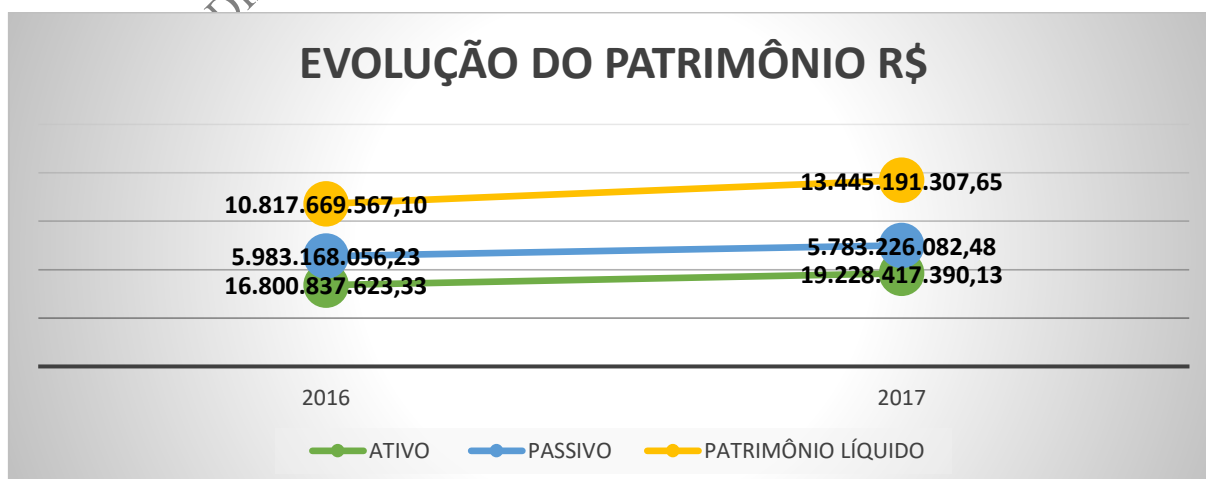
PASSIVO

Passivos Circulantes compreendem as obrigações exigidas até doze meses.

Passivos Não Circulantes compreendem as obrigações exigidas após doze meses.



COMPARATIVO DO PATRIMÔNIO ENTRE 2016 E 2017



ÓRGÃOS DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE



Existem algumas instituições governamentais que participam do processo de controle, cada uma com uma responsabilidade específica. Conheça algumas delas:

Controladoria-Geral da União (CGU) – órgão encarregado do controle dos gastos públicos do Governo Federal com apoio da Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República (Secom). A CGU é diretamente ligada à Presidência da República e tem escritórios em todos os estados brasileiros. Ela ajuda a fiscalizar o uso das verbas federais, recebendo e apurando denúncias e corrigindo o que está errado.

Tribunal de Contas da União (TCU) – julga a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais e auxilia o Congresso Nacional no controle externo da administração federal e no julgamento das contas do Presidente da República.

Tribunais de Contas dos Estados (TCE) – existem em todos os estados. Fazem fiscalizações e auditorias, por iniciativa própria ou por proposta do Ministério Público, além de examinar e julgar a regularidade das contas dos gestores públicos estaduais e municipais (nos estados onde não existem Tribunais de Contas de Municípios).

Esses gestores podem ser governadores, prefeitos, secretários estaduais e municipais, ordenadores de despesas e dirigentes de autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista.



Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) – existem apenas em quatro estados (Bahia, Ceará, Goiás e Pará) e em dois municípios específicos (Rio de Janeiro e São Paulo). Analisam e julgam anualmente as contas das prefeituras.

Ministério Público Estadual (MPE) e **Ministério Público da União (MPU)** – os Promotores de Justiça, integrantes do Ministério Público, defendem os interesses da sociedade, portanto também recebem denúncias dos cidadãos, investigam desvios de dinheiro público e denunciam os envolvidos à Justiça para o julgamento e a punição. A diferença entre os dois é o âmbito de atuação: o MPU atua nos casos que envolvem recursos federais e o MPE, quando os recursos forem estaduais.

Câmaras de Vereadores e Assembleias Legislativas – fiscalizam as prefeituras e os governos estaduais, recebem e apuram denúncias e podem até afastar administradores envolvidos em corrupção (prefeitos, governadores, secretários etc.)

Poder Judiciário (Juízes e Tribunais de Justiça) – são eles que dão a última palavra: decidem quem vai ou não para a cadeia, quem perde ou não o mandato etc. Mas eles só podem agir se forem acionados por alguém: pelo promotor de Justiça, por exemplo, ou por qualquer pessoa, mas neste caso precisa ser assistida por um advogado.

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS: PROPRIEDADE INTELECTUAL DA AUTORA.

GLOSSÁRIO

Orçamento Público: o orçamento da prefeitura é parecido com o das famílias; mas as contas são bem mais complicadas, porque a prefeitura precisa controlar um volume grande de dinheiro e aplicá-lo em muitas coisas e deve colocar tudo isso bem detalhado e bem claro, porque o dinheiro não é do prefeito, é do povo. O orçamento é votado uma vez por ano pela câmara municipal. A prefeitura deve convocar o povo para audiências públicas sobre o orçamento. A participação de todos ajuda a controlar e evitar desvios. De onde vem o dinheiro público? Dos impostos e taxas que pagamos para a prefeitura, para o governo estadual e para o Governo Federal. Há dois tipos de impostos: os diretos e os indiretos.

Público: Que é do povo, de todos.

Particular: De uma pessoa.

Dinheiro Público: Dinheiro do povo, assunto de todos.

Dinheiro Particular: Dinheiro de uma pessoa, assunto só dela.

Fiscalizar: É ficar de olho vivo, ir atrás da informação, perguntar; é saber o que entra e o que sai de dinheiro e de material. O melhor jeito é fazer com união, junto com outras pessoas, em associações, movimentos, grupos, sindicatos etc. Fiscalizar é um direito de todos.



Direito: É aquilo que está na Constituição ou na lei e que todos os homens e mulheres devem ter para garantir uma vida com dignidade.

Receita: É o dinheiro que entra no cofre da prefeitura, do estado ou da União. Na prefeitura, quem controla isso de perto é a Secretaria de Finanças. Essa secretaria sabe tudo o que entra e o que sai de dinheiro.

Despesa: É o dinheiro que sai do cofre da prefeitura, dos estados ou da União. Durante o ano, os órgãos públicos vão fazendo seus gastos. Esses gastos são públicos. Eles devem informar com clareza onde e como o dinheiro está sendo utilizado.

Transparência: É quando sabemos onde, como e por que o dinheiro está sendo gasto. É quando as coisas são feitas às claras, sem mistérios, como devem ser feitas. A administração pública deve ser sempre transparente, porque não deve ter o que esconder do povo.

Superávit Orçamentário: Quando a soma das receitas estimadas é maior que às das despesas orçamentárias previstas.

Déficit Orçamentário: Despesa maior do que receita, havendo distinção entre déficit previsto e o déficit da execução orçamentária.



AUTORA.

Cartilha fictícia elaborada pela pesquisadora para utilização na pesquisa sobre a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro

Mais informações sobre os demonstrativos baseados na cartilha acessar:

<http://transparencia.pb.gov.br/>

Fonte: Olho Vivo, Controladoria-Geral Da União, 2ª edição – maio, 2009. Disponível em: www.Cgu.Gov.Br
Cartilha de Prestação de Contas Anual Simplificada, Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, 2018. Disponível em: www.sefaz.ba.gov.br

ANEXOS

ANEXO 1 – Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTARIO					ANEXO 12 *
* ESTADO DA PARAIBA					*
* CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAIBA					*
* CONSOLIDADO GERAL					*
* EXERCÍCIO: 2017	PERÍODO (MES) : DEZEMBRO	DATA EMISSÃO: 06/03/2018 - HORA: 15:20		PAGINA: 0001 *	
RECEITAS ORÇAMENTARIAS					
	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (A)	RECEITAS REALIZADAS (B)	SALDO C= (B-A)	
RECEITAS CORRENTES	10.057.525.500,00	10.678.314.730,07	9.986.182.437,74	-692.132.292,33	
RECEITA TRIBUTARIA	3.745.092.256,00	3.915.993.717,78	3.914.396.306,73	-1.597.411,05	
IMPOSTOS	3.462.695.232,00	3.594.589.461,10	3.613.692.826,91	19.103.365,81	
TAXAS	282.397.024,00	321.404.256,68	300.703.479,82	-20.700.776,86	
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	817.000.400,00	817.000.400,00	735.970.392,60	-81.030.007,40	
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	817.000.400,00	817.000.400,00	735.970.392,60	-81.030.007,40	
RECEITA PATRIMONIAL	135.238.906,00	336.144.919,18	384.484.814,79	48.339.895,61	
RECEITAS IMOBILIÁRIAS	13.344.348,00	13.538.852,42	12.872.219,24	-666.633,18	
RECEITAS DE VALORES MOBILIÁRIOS	116.088.823,00	116.800.331,76	166.121.020,57	49.320.688,81	
REC DE CONCESSÕES E PERMISSÕES	934.600,00	934.600,00	479.588,33	-455.011,67	
OUTRAS RECEITAS PATRIMONIAIS	4.871.135,00	4.871.135,00	4.511.983,65	-359.151,35	
RECEITA INDUSTRIAL	8.400.000,00	8.400.000,00	551.508,64	-7.848.491,36	
RECEITA DA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO	8.400.000,00	8.400.000,00	551.508,64	-7.848.491,36	
RECEITA DE SERVIÇOS	315.042.341,00	325.200.412,97	173.253.525,96	-151.946.887,01	
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	4.796.425.388,00	4.905.333.566,97	4.476.869.874,38	-428.463.692,59	
TRANSF. INTERGOVERNAMENTAIS	4.543.320.159,00	4.648.432.789,37	4.444.297.779,46	-204.135.009,91	
TRANSFERÊNCIAS DE CONVENIOS	253.105.229,00	256.900.777,60	32.572.094,92	-224.328.682,68	
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	240.326.209,00	370.241.713,17	300.656.014,64	-69.585.698,53	
MULTAS E JUROS DE MORA	92.393.485,00	154.387.667,50	112.340.146,23	-42.047.521,27	
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	52.881.063,00	52.911.063,00	41.186.705,86	-11.724.357,14	
RECEITA DA DÍVIDA ATIVA	5.131.965,00	23.638.286,67	15.937.399,89	-7.700.886,78	
RECEITAS DIVERSAS	89.919.696,00	139.304.696,00	131.191.762,66	-8.112.933,34	
RECEITAS DE CAPITAL	1.226.708.663,00	1.239.470.816,59	245.883.849,58	-993.586.967,01	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	385.553.128,00	387.047.865,71	49.470.190,35	-337.577.675,36	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS	324.344.268,00	325.839.005,71	35.051.713,98	-290.787.291,73	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO EXTERNAS	61.208.860,00	61.208.860,00	14.418.476,37	-46.790.383,63	
ALIENACAO DE BENS	16.861.652,00	17.118.609,36	2.008.114,60	-15.110.494,76	
ALIENACAO DE BENS MOVEIS	1.001.652,00	1.258.609,36		749.505,24	
ALIENACAO DE BENS IMOVEIS	15.860.000,00	15.860.000,00	8.082.602,53	-15.860.000,00	
AMORTIZACAO DE EMPRESTIMOS	9.733.000,00	9.733.000,00	8.082.602,53	-1.650.397,47	
AMORTIZACAO DE EMPRESTIMOS DIVERSOS	9.733.000,00	9.733.000,00		-1.650.397,47	
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	766.321.239,00	777.331.697,52	126.583.202,59	-650.748.494,93	
TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS	42.717.618,00	42.717.618,00	8.158.342,67	-34.559.275,33	
TRANSFERÊNCIAS DE CONVENIOS	723.603.621,00	734.614.079,52	118.424.859,92	-616.189.219,60	
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	48.239.644,00	48.239.644,00	59.739.739,51	11.500.095,51	
INTEGRALIZACAO DO CAPITAL SOCIAL	28.500.564,00	28.500.564,00	59.739.739,51	31.239.175,51	
OUTRAS RECEITAS	19.739.080,00	19.739.080,00		-19.739.080,00	
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	11.284.234.163,00	11.917.785.546,66	10.232.066.287,32	-1.685.719.259,34	
REFINANCIAMENTO (II)					
OPERACOES DE CREDITO INTERNAS					
MOBILIARIA					
OPERACOES DE CREDITO EXTERNAS					
MOBILIARIA					
CONTRATUAL					
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I+II)	11.284.234.163,00	11.917.785.546,66	10.232.066.287,32	-1.685.719.259,34	
DEFICIT (IV)					
TOTAL (V) = (III+IV)	11.284.234.163,00	12.340.318.894,56	10.232.066.287,32	-2.108.252.607,24	

-----				BALANCO ORCAMENTARIO		ANEXO 12 *	
* ESTADO DA PARAIBA							
* CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAIBA							
* CONSOLIDADO GERAL							
* EXERCICIO: 2017				DATA EMISSAO: 06/03/2018 - HORA: 15:20		PAGINA: 0002 *	
-----				-----*		-----*	
SALDOS DE EXERCICIOS ANTERIORES							
(UTILIZADOS PARA CREDITOS ADICIONAIS)							
SUPERAVIT FINANCEIROS				272.278.243,62		272.278.243,62	
REABERTURA DE CREDITOS ADICIONAIS				272.278.243,62		272.278.243,62	
-----				-----		-----	

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO												ANEXO 12

* ESTADO DA PARAIBA												
* CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAIBA												
* CONSOLIDADO GERAL												
* EXERCÍCIO: 2017												

PERÍODO (MES): DEZEMBRO												
DATA EMISSÃO: 06/03/2018 - HORA: 15:20												

 * ESTADO DA PARAIBA
 * CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAIBA
 * CONSOLIDADO GERAL
 * EXERCÍCIO: 2017 PERÍODO (MES): DEZEMBRO DATA EMISSÃO: 06/03/2018 - HORA: 15:20

 ANEXO 1 - QUADRO DA EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS :

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ANEXO 12

PAGINA: 0004

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	INSCRITOS EM 31 DEZEMBRO EXERC. ANTERIOR (b)	LIQUIDAÇÕES (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDOS (f) = (a+b-d-e)
DESPESAS CORRENTES	123.061.407,54	260.747.198,23	171.903.899,39	167.375.994,18	19.423.317,42	197.009.294,17
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	105.869,57	9.327.981,71	9.120.366,61	9.115.163,95	87.484,06	231.203,27
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	122.955.537,97	251.419.216,52	162.783.532,78	158.260.830,23	19.335.833,36	196.778.090,90
DESPESAS DE CAPITAL	51.411.535,35	216.734.109,72	157.005.161,16	147.470.615,10	16.791.074,99	103.883.954,98
INVESTIMENTOS	51.090.902,33	216.734.109,72	157.005.161,16	147.470.615,10	16.791.074,99	103.563.321,96
INVERSÕES FINANCEIRAS	320.633,02					320.633,02
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL	174.472.942,89	477.481.307,95	328.909.060,55	314.846.609,28	36.214.392,41	300.893.249,15

ANEXO 2 - QUADRO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS:

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	INSCRITOS EM 31 DEZEMBRO EXERC. ANTERIOR (b)	PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDOS (e) = (a+b-c-d)
DESPESAS CORRENTES	61.960.015,36	139.575.725,04	101.014.218,49	28.347.605,42	72.173.916,49
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	2.330.053,53	47.215.035,96	34.660.096,67	611.047,64	14.273.945,18
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA					
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	59.629.961,83	92.360.689,08	66.354.121,82	27.736.557,78	57.899.971,31
DESPESAS DE CAPITAL	37.563.962,20	23.727.334,54	22.017.528,85	2.775.048,99	36.498.718,90
INVESTIMENTOS	35.676.420,50	22.849.362,26	21.263.878,53	2.053.993,69	35.207.910,54
INVERSÕES FINANCEIRAS	1.887.541,70	877.972,28	753.650,32	721.055,30	1.290.808,36
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL	99.523.977,56	163.303.059,58	123.031.747,34	31.122.654,41	108.672.635,39

GILMAR MARTINS DE CARVALHO SANTIAGO
 SEC. CHEFE DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO
 CLAUDIA MARQUES DE SOUSA TOSCANO
 CONTADORA GERAL DO ESTADO
 CRC N. 7.684 - PB

ESTADO DA PARAÍBA
 CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO
 EXERCÍCIO: 2017

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
 (Consolidado Geral)
 PERÍODO (MÊS): DEZEMBRO DATA EMISSÃO: 26/03/2018

ANEXO 18
 PÁGINA: 002

FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	(351.170.433,64)	(452.849.122,31)
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u>		
INGRESSOS	11.533.252.156,51	474.501.523,41
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	49.470.190,35	131.800.024,50
INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS DEPENDENTES	59.739.739,51	1.087.081,90
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL RECEBIDAS	-	
OUTROS INGRESSOS DE FINANCIAMENTO	11.424.042.226,65	341.614.417,01
DESEMBOLSOS	11.752.216.546,95	740.176.063,00
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	311.491.915,11	351.559.097,66
OUTROS DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTO	11.440.724.631,84	341.614.417,01
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	(218.964.390,44)	(265.674.539,59)
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA	459.747.032,52	117.518.542,75
CAIXA EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL	1.296.239.660,09	1.178.721.117,34
CAIXA EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL	1.755.986.692,61	1.296.239.660,09

GILMAR MARTINS DE CARVALHO SANTIAGO
 SEC. CHEFE DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

CLAUDIA MARQUES DE SOUSA TOSCANO
 CONTADORA GERAL DO ESTADO
 CRC N. 7.684 - PB

ANEXO 3 – Balanço Patrimonial

ESTADO DA PARAIBA CONTROLEADORIA GERAL DO ESTADO EXERCÍCIO: 2017			PERÍODO (MES): DEZEMBRO		BALANÇO PATRIMONIAL (Consolidado geral)		DATA DE EMISSÃO: 27/03/2018		ANEXO 14		PÁGINA: 001
ESPECIFICAÇÃO			ATIVO		PASSIVO						
			Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior				
ATIVO CIRCULANTE			3.827.898.703,17	3.550.313.425,95	PASSIVO CIRCULANTE	959.839.739,06	1.184.491.052,27				
Caixa e Equivalentes de Caixa			1.755.986.692,61	1.669.699.643,34	Obrig. Trab., Prev. e Assist. a Pagar a Curto Prazo	62.303.027,21	51.985.117,20				
Créditos a Curto Prazo			757.646.074,35	1.129.514.654,25	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	51.093.637,15	44.208.154,12				
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			69.556.405,67	67.181.080,55	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	230.817.622,87	430.018.495,26				
Estoques			1.244.709.530,54	683.918.047,81	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	66.938.683,22	82.519.152,60				
VPD Pagas Antecipadamente			-	-	Obrigações de Repartições a Outros Entes	21.612.007,09	18.592.702,78				
			-	-	Provisões a Curto Prazo	86.669.399,00	65.642.000,24				
			-	-	Demais Obrigações a Curto Prazo	420.405.362,52	491.525.430,07				
ATIVO NÃO-CIRCULANTE			15.400.518.686,96	13.250.524.197,38	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	4.823.386.343,42	4.798.677.003,96				
Ativo Realizável a Longo Prazo			8.614.666.681,15	6.879.440.059,09	Obrig. Trab., Prev. e Assist. a Pagar a Longo Prazo	1.893.698.535,72	1.719.986.610,90				
Créditos a Longo Prazo			7.849.598.740,58	6.281.968.744,92	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	2.673.787.127,85	2.875.495.512,04				
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			750.625.080,03	583.028.453,63	Fornecedores a Longo Prazo	-	-				
Investimentos Temporários a Longo Prazo			4.889.716,66	4.889.716,66	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	-	-				
Estoques			9.553.143,88	9.553.143,88	Provisões a Longo Prazo	161.648.514,56	159.769.076,60				
VPD Pagas Antecipadamente			-	-	Demais Obrigações a Longo Prazo	94.252.165,29	43.425.804,42				
Investimentos			1.051.989.731,49	1.018.101.903,89	Resultado Diferido	-	-				
Participações Permanentes			1.051.989.731,49	1.018.101.903,89							
Demais Investimentos Permanentes			-	-							
Demais Investimentos Permanentes			-	-							
(-) Redução ao Valor Recuperável			-	-							
Imobilizado			5.733.862.274,32	5.352.982.234,40							
Bens Móveis			996.323.012,81	952.095.110,04							
Bens Imóveis			5.283.270.763,52	4.718.568.145,67							
(-) Depreciação, Exaustão, e Amortização			-	-							
Acumuladas			(545.731.502,01)	(317.681.021,31)							
(-) Redução ao Valor Recuperável			-	-							
Intangível			-	-	Patrimônio Social e Capital Social	1.205.050.820,81	-				
Softwares			-	-	Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital	-	-				
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			-	-	Reservas de Capital	-	-				
Direito de Uso de Imóveis			-	-	Ajustes de Avaliação Patrimonial	3.561.680,53	-				
(-) Amortização Acumulada			-	-	Reservas de Lucros	71.215.832,41	-				
(-) Redução ao Valor Recuperável			-	-	Demais Reservas	12.165.362.973,90	10.817.669.567,10				
			-	-	Resultados Acumulados	-	-				
			-	-	(-) Ações / Cotas em Tesouraria	-	-				
TOTAL			19.228.417.390,13	16.800.837.623,33	TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	13.445.191.307,65	10.817.669.567,10				
			-	-	TOTAL	19.228.417.390,13	16.800.837.623,33				
ATIVO FINANCEIRO			1.764.887.403,08	1.680.023.443,37	PASSIVO FINANCEIRO	1.439.116.533,77	1.420.263.797,49				
ATIVO PERMANENTE			17.463.529.987,05	15.120.814.179,96	PASSIVO PERMANENTE	4.976.264.952,78	5.040.385.566,69				
SALDO PATRIMONIAL			-	-		12.813.035.903,58	10.340.188.259,15				
Compensações			-	-		-	-				
ESPECIFICAÇÃO			Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior				
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			-	-	Saldo dos Atos Potenciais Passivos	-	-				
Garantias e Contragarantias Recebidas			8.579,91	-	Garantias e Contragarantias Concedidas	-	-				
Direitos Contratuais			-	-	Obrigações Contratuais	244.412.747,18	-				
Outros Atos Potenciais Ativos			3.457.841,17	-	Outros Atos Potenciais Passivos	-	-				
TOTAL			3.466.421,08	-	TOTAL	244.412.747,18	-				

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL			
EXERCÍCIO: 2017	PERÍODO (MÊS) : DEZEMBRO	DATA DE EMISSÃO: 27/03/2018	PÁGINA: 002
DESTINAÇÃO DE RECURSOS		SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO	
Ordinária		1.681.892.856,84	
Vinculada		(1.356.121.987,53)	
Educação		(1.850.009.735,41)	
Saúde		100.528.238,95	
Previdência Social - RPPS		128.520.771,54	
Assistência Social		70.123.825,36	
Convênios		128.260.820,01	
Infraestrutura de Transportes		3.563.469,07	
Outras Destinações		62.890.622,95	
TOTAL		325.770.869,31	

GILMAR MARTINS DE CARVALHO SANTIAGO
SEC. CHEFE DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

CLAUDIA MARQUES DE SOUSA TOSCANO
CONTADORA GERAL DO ESTADO
CRC N. 7.684 - PB