



242

COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: EXPERIMENTO A PARTIR DA UTILIZAÇÃO DO POPULAR REPORTING

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Kalina Kely Miranda Leite [ORCID ID](#), Doutor/Ph.D. Josedilton Alves Diniz
[ORCID ID](#)

Universidade Federal da Paraíba – UFPB, João Pessoa, PB, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Kalina Kely Miranda Leite

[0000-0001-8290-1053](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) - UFPB

Doutor/Ph.D. Josedilton Alves Diniz

[0000-0002-8119-3099](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) - UFPB

Resumo/Abstract

O presente estudo teve por objetivo investigar a relação do conhecimento técnico e do popular reporting na compressibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro. A metodologia utilizada foi a pesquisa experimental, sendo executada a partir da construção de cenários, utilizando-se um grupo de controle e três grupos de tratamento, em que ocorreu a moderação das variáveis de conhecimento da linguagem técnica e apresentação diferenciada baseada no popular reporting. A pesquisa contou com 196 respondentes distribuídos nos quatro grupos da seguinte forma: 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). Os resultados do estudo indicaram que existe uma relação direta positiva entre o conhecimento técnico e a compreensibilidade e entre o popular reporting e a compreensibilidade. Também, que os cidadãos que não possuem o conhecimento da linguagem técnica, mas que se tiveram acesso às informações contábeis divulgadas a partir do popular reporting compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que possuem conhecimento técnico e tiveram acesso aos demonstrativos contábeis tradicionalmente evidenciados. Concluindo-se que a forma de apresentação diferenciada, baseada nos preceitos do popular reporting, é capaz de suprir a falta de conhecimento técnico da grande maioria dos usuários das informações contábeis divulgadas pelo setor público.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DIVULGADAS PELO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: EXPERIMENTO A PARTIR DA UTILIZAÇÃO DO *POPULAR REPORTING*

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo investigar a relação do conhecimento técnico e do *popular reporting* na compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro. A metodologia utilizada foi a pesquisa experimental, sendo executada a partir da construção de cenários, utilizando-se um grupo de controle e três grupos de tratamento, em que ocorreu a moderação das variáveis de conhecimento da linguagem técnica e apresentação diferenciada baseada no *popular reporting*. A pesquisa contou com 196 respondentes distribuídos nos quatro grupos da seguinte forma: 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). Os resultados do estudo indicaram que existe uma relação direta positiva entre o conhecimento técnico e a compreensibilidade e entre o *popular reporting* e a compreensibilidade. Também, que os cidadãos que não possuem o conhecimento da linguagem técnica, mas que se tiveram acesso às informações contábeis divulgadas a partir do *popular reporting* compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que possuem conhecimento técnico e tiveram acesso aos demonstrativos contábeis tradicionalmente evidenciados. Concluindo-se que a forma de apresentação diferenciada, baseada nos preceitos do *popular reporting*, é capaz de suprir a falta de conhecimento técnico da grande maioria dos usuários das informações contábeis divulgadas pelo setor público.

Palavras-Chave: Informações Contábeis Divulgadas pelo Setor Público; Compreensibilidade; Conhecimento da Linguagem Técnica; *Popular Reporting*; e Controle Social.

1 INTRODUÇÃO

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 (Hood, 1995; Barbera *et al.*, 2016).

Tradicionalmente, o relatório financeiro tem sido considerado o meio mais adequado para as entidades do setor público cumprirem suas obrigações de responsabilidade para com seus cidadãos (Taylor & Rosair, 2000; Ryan *et al.*, 2002). No entanto, é evidente que a informação divulgada por meio de relatórios financeiros é de natureza técnica, e que os cidadãos sem conhecimento da contabilidade do setor público mal compreendem ou não são capazes de interpretar os dados incluído no relatório anual (Daniels & Daniels, 1991; Steccolini, 2004).

Considerando que a linguagem exacerbadamente técnica das demonstrações contábeis atrapalha a sua compreensibilidade e assimilação por aqueles que não são iniciados na ciência e na técnica contábil (Paulsson, 2006), que os inúmeros os termos técnicos empregados nas demonstrações contábeis que não são passíveis de compreensão pelos seus destinatários, tem-se que 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 *et al.*, 2015).

Diante desse cenário, iniciativas significativas começaram a ser tomadas no sentido de tornar as informações contábeis divulgadas pelo setor público mais facilmente compreensíveis para grande maioria de seus usuários (Christiaens *et al.*, 2010; Bergmann, 2012; Cohen &



Karatzimas, 2015). Uma vez que os cidadãos são identificados como o grupo de usuários dos relatórios financeiros governamentais mais importante (Cohen, Mamakou & Karatzimas, 2016), a contabilidade pública se torna uma importante ferramenta de controle social, promovendo uma maior participação por parte dos cidadãos no exercício da democracia.

É diante dessa 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 (Christiaens *et al.*, 2010; Bergmann, 2012; 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 *et al.*, 2018).

Com base no cenário apresentado, emerge a necessidade de se realizar uma pesquisa que verifique se a forma de evidenciação dos demonstrativos contábeis divulgados pela administração pública é um impeditivo à compreensão dessas informações. Diante do exposto, este estudo busca investigar: **qual a relação do conhecimento técnico e do *popular reporting* na compressibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro?**

Por fim, uma vez que, 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 - ou se essa informação só atinge a parcela da população 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.

Sob essa perspectiva, visto que não foram identificados estudos que analisassem se uma apresentação diferenciada, buscando utilizar uma linguagem mais acessível baseada nos preceitos do *popular reporting*, é capaz de suprir a falta de conhecimento técnico da grande maioria dos usuários das informações contábeis divulgadas pelo setor público, dando uma maior possibilidade de compreensão para aqueles que não são detentores de conhecimento sobre a contabilidade pública. Assim, a presente pesquisa está ancorada em um dos principais problemas enfrentados pela teoria contábil: o da compreensibilidade das informações contábeis, especialmente nas informações do setor público.

2 REVISÃO DA LITERATURA

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. 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 *et al.*, 2012; Bushman *et al.*, 2004).

Nesse sentido, a evidenciação traduz requisito fundamental para a realização do objetivo principal da contabilidade: 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).

Destaca-se, ainda 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. Assim, 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 sobre alocações de recursos (Goldfrank & Schneider, 2006; Krenjova & Raudla, 2013; Lerner, 2011 ; Rossmann & Shanahan, 2012; Wu & Wang, 2011, 2012; Yusuf, *et al.*, 2013; Zhang & Liao, 2011;) adotadas pela gestão.

2.2 Compreensibilidade da informação contábil para o exercício da cidadania

Para que seja compreensível, a informação deve ser apresentada de forma clara e concisa, sendo capaz de ajudar os usuários com conhecimentos econômicos e contábeis, que analisa com a diligência necessária (Hristov & Dimitrova, 2016; Van Beest *et al.*, 2009). Assim, o preparador do relatório deve combinar palavras e frases fáceis de entender para que o leitor esteja mais propenso a compreender o seu conteúdo (Courtis, 2005).

Portanto, Iudicibus (2009) revela que a informação deve ser exposta o mais compreensível possível, para que o usuário possa utilizá-la na tomada de decisão. 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 detém o poder a ponto de determinar quais informações devem ou não ser divulgadas.

Nessa linha, 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.

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).

Diante disso, a prática da democracia no Brasil tem-se manifestado, principalmente, pela ação da sociedade, clamando por condutas mais éticas e transparente 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, bem como o esforço da administração pública para tornar as informações que são divulgadas mais compreensíveis.



2.3 Popular Reporting

No intuito de desenvolver uma melhoria no processo comunicativo entre o ente público e o cidadão, surgiu no final dos anos 1990 nos Estados Unidos o *popular reporting*, que tem sido desenvolvido com o apoio de três organizações: o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), o *Association of Governmental Accountants* (AGA) e o *Government Financial Officers Association* (GFOA).

Sendo particularmente encorajada pelo *Government Finance Officers Association* (GFOA), ao reconhecer as dificuldades enfrentadas por quem não tem familiaridade com a linguagem técnica utilizada pela contabilidade, essas organizações propuseram alternativas diferentes para apresentação dos relatórios financeiros do setor público, com o objeto de aumentar a transparência e a responsabilidade da administração dos recursos públicos, preparando um relatório que seja compreensível para os cidadãos e permitindo uma maior responsabilização (Barbera *et al.*, 2016; Montesinos & Brusca, 2019).

Assim, o GFOA convida os governos locais a complementarem seus relatórios financeiros com uma linguagem mais simples, ou seja, com uma linguagem mais popular. Sendo, assim, concebidos para ajudar aqueles que precisam ou desejam uma visão menos detalhada das atividades financeiras do governo.

O *popular reporting* refere-se à preparação de um documento simplificado de fácil de leitura e compreensão, com informações financeiras para todos os cidadãos (Biancone *et al.*, 2016; Cohen *et al.*, 2017). 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 das 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.

Nesse viés, Dias Filho (2000) revela que alguns estudiosos consideraram que a compreensão das informações contábeis demanda um alto nível de conhecimento técnico e que os cidadãos sem conhecimento da contabilidade aplicada ao setor público podem mal compreender ou ser capaz de interpretar os dados incluídos nos relatórios (Jones *et al.*, 1985; Daniels e Daniels, 1991; Steccolini, 2004).

Entendendo-se, portanto, que a exposição da informação contábil pelos entes públicos é direcionada ao público com formação técnica, uma vez que o ente público apenas cumpre a determinação legal que o obriga a evidenciar suas contas e, não, a ser compreendido por larga parcela da população, tem-se como primeira hipótese orientadora desta pesquisa:



H1: os cidadãos sem conhecimento da linguagem técnica têm dificuldade de compreender as informações dos relatórios contábeis tradicionais.

Também, 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).

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, entende-se que uma evidenciação complementar, realizada a partir da exposição de dados de uma forma mais simplificada, baseado nos preceitos do *popular reporting*, melhora a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, tem-se como segunda hipótese orientadora desta pesquisa:

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

A partir do entendimento que uma evidenciação complementar realizada pelo ente público melhora a compreensão da população, entende-se que as informações contábeis divulgadas pelo setor público, quando evidenciadas no formato *popular reporting*, são capazes de suprir a deficiência pela falta de conhecimento da linguagem técnica. Assim, tem-se como terceira hipótese orientadoras desta pesquisa:

H3: o nível de compreensibilidade da informação contábil de quem não tem conhecimentos técnicos analisando as informações divulgadas através do popular reporting é maior do que os usuários que possuem conhecimento técnico e analisam os relatórios tradicionalmente evidenciados pelo setor público.

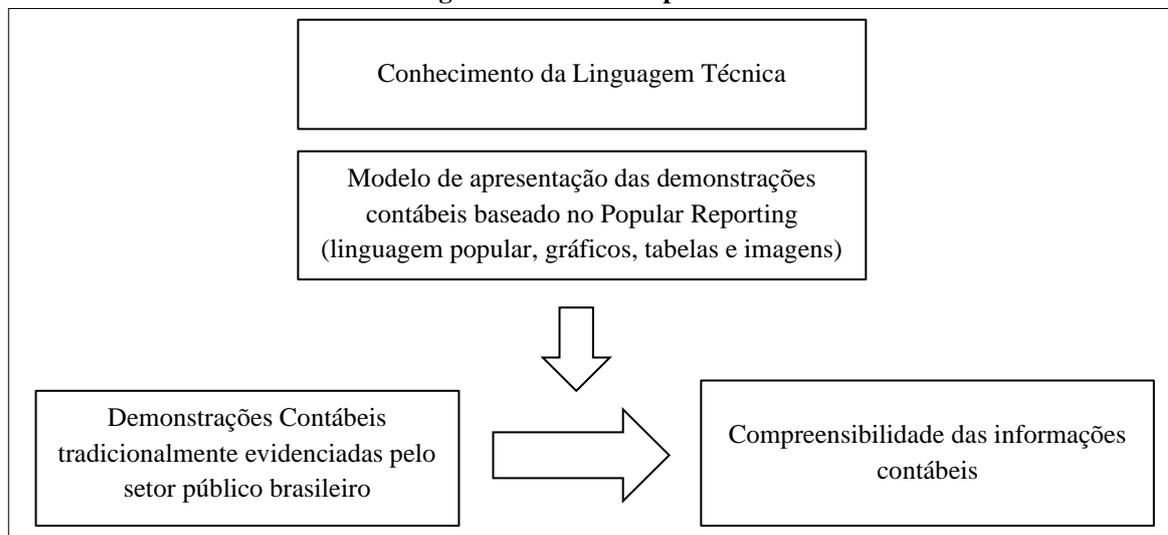
3 METODOLOGIA

3.1 Desenho Experimental

A fim de responder o problema e as hipóteses de pesquisa, analisando se o conhecimento técnico e se as informações contábeis divulgadas no formato *popular reporting* melhoram a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, utilizou-se como metodologia de pesquisa a experimental.

O experimento foi construído para testar as hipóteses de que o conhecimento dos termos técnicos e o *popular reporting* influenciam na compreensão das informações contábeis do setor público verificando as diferenças de comportamento entre os diferentes grupos de participantes da pesquisa nos diferentes cenários apresentados, sendo atribuído a esses diferentes grupos apenas uma condição experimental, caracterizando um desenho *between-participants* (Leary, 2012), conforme sistematizado na Figura 1.

Figura 1: Desenho Experimental



Fonte: Elaborada pelos autores.

Perante o exposto, admitiu-se no estudo que os participantes da pesquisa 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 1 apresenta a comparação realizada entre os dois grupos sociais, com ou 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 (obrigatória) ou através do *popular reporting*.

3.2 Procedimentos e Coleta de Dados

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 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.

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.

Assim, 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. O tamanho da amostra respeitará 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 tenham quantidade similar de observações.



A distribuição dos participantes foi realizada em quatro grupos de pesquisa, sendo um de controle (G1), e três grupos experimentais (G2), (G3) e (G4). Também, o desenho do experimento buscou 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.

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. Os questionários válidos foram distribuídos 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).

3.3 Cenário Experimental

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 respondentes que ainda não possuíam ou ainda não tinham adquirido em sua vida acadêmica ou vida profissional o conhecimento da linguagem técnica específica para compreender as informações contábeis evidenciadas pelo setor público com uma maior acurácia, representando o cidadão médio, ou seja, o cidadão comum. Para este grupo, foram apresentados alguns demonstrativos contábeis divulgados compulsoriamente pelo ente público e em seguida foram realizadas perguntas sobre a compreensão destas informações.

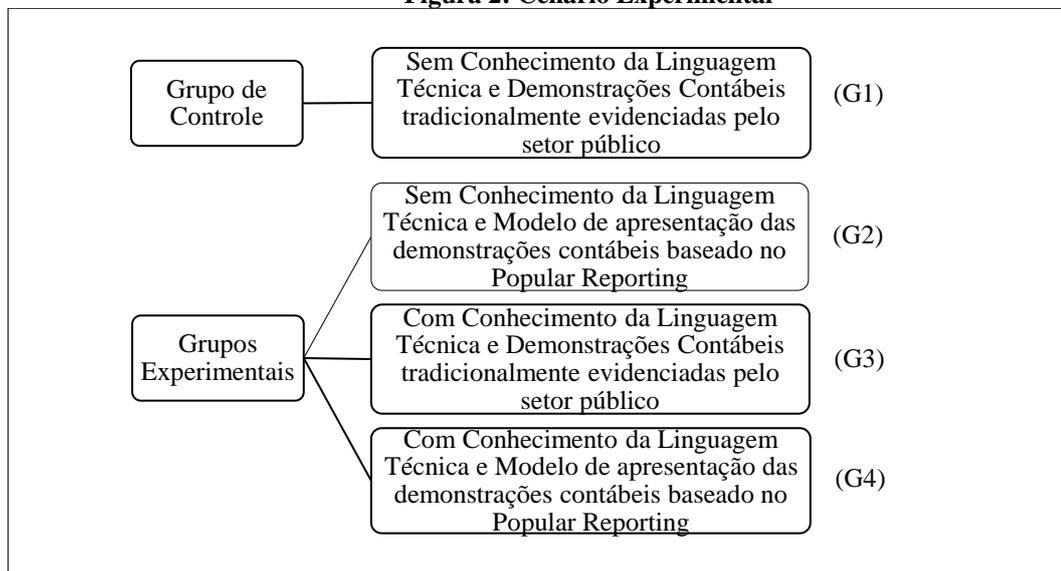
De forma similar à composição do grupo de controle, o grupo experimental (G2) foi composto por respondentes que não possuíam ou ainda não haviam adquirido o conhecimento da linguagem técnica. Não obstante, para esse grupo não foram apresentados os demonstrativos financeiros tradicionalmente divulgados pela administração pública, mas sim, um modelo 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 versam sobre contabilidade pública ministrada nos cursos de graduação, de mestrado e de doutorado. Logo, a partir do momento em que o respondente tem contato com a disciplina ele começa a adquirir conhecimento técnico sobre a matéria, justificando assim a escolha dos indivíduos, representando, portanto, uma pequena parcela da sociedade que tem algum conhecimento técnico. Para o grupo, foram apresentados alguns demonstrativos contábeis divulgados compulsoriamente pelo setor público, 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 respondentes com o conhecimento da linguagem técnica, mas, ao grupo, foi apresentado um modelo com os demonstrativos contábeis divulgadas mediante a utilização 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.

Figura 2: Cenário Experimental

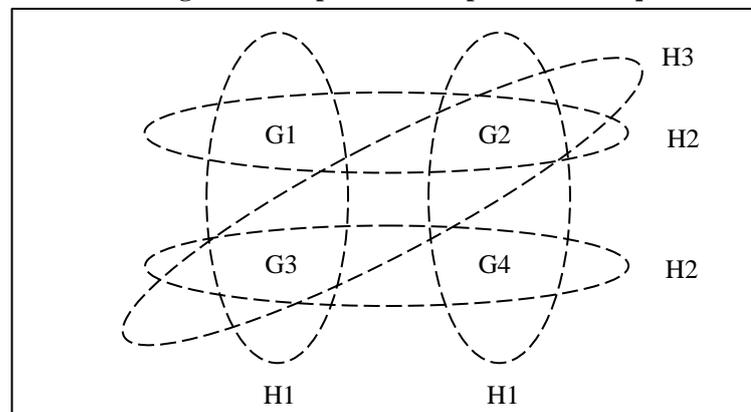


Fonte: Elaborada pelos autores.

3.4 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 3:

Figura 3: Grupos versus Hipóteses da Pesquisa



Fonte: Elaborada pelos autores.

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 aos demonstrativos contábeis tradicionalmente evidenciados pelo setor público brasileiro. Para os grupos (G2) e (G4) foi apresentada um modelo 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. Esse modelo foi baseado nas premissas para divulgação a partir do *popular reporting*.

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 (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 (Hipótese 2), e se essa forma de apresentação simplificada é uma maneira de suprir a deficiência pela falta de conhecimento técnico (Hipótese 3).

3.5 Estruturação do modelo utilizado e definição das variáveis da pesquisa

Como verificado através do *design* da pesquisa, foi construído um modelo empírico para testar os efeitos das variáveis de conhecimento da linguagem técnica e de *popular reporting* sobre a variável de compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, de acordo com os estudos nacionais e internacionais.

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	Quantitativo de acertos totais dos respondentes		Bourmistrov e Melemvik (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 pelos autores.

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 quantitativo total de acertos 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 da 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.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil 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 consideradas a fim de permitir conhecer os atributos individuais da população em estudo.

A partir da Tabela 1, que apresenta o perfil dos respondentes, observa-se que o participante típico é predominantemente mulher. Também, percebe-se que a maioria dos respondentes têm idade abaixo dos 25 anos.

Tabela 1: Composição dos Grupos

Variáveis Demográficas		G1 (n=50)		G2 (n=52)		G3 (n=45)		G4 (n=49)	
		Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Gênero	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
Idade Média	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

Nível de Conhecimento									
	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	

Fonte: Dados da Pesquisa.

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 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.

4.2 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 2 demonstra os testes estatísticos para diferenciação da Transparência Ativa e Passiva.

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

Fonte: Dados da Pesquisa.

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 apresentação do modelo baseado no *popular reporting* 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.

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).

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 3:

Tabela 3: 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.

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 3, os respondentes que possuem o conhecimento da linguagem técnica tendem a acertar mais questões que os alunos que não possuem esse conhecimento.

4.3 Relação entre o *Popular Reporting* e a Compreensibilidade

Para testar as hipóteses (H2) e (H3) de que os grupos que utilizaram o modelo com o *popular reporting* compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos que tiveram acesso somente aos demonstrativos financeiros e que essa apresentação simplificada pode suprir a falta de conhecimento da linguagem técnica, 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 4: 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	
Grupo de Tratamento (G2)	52	4,94	4,83	1,61	
Total	102				0,000
Grupo de Tratamento (G3)	45	3,63	3,70	1,89	
Grupo de Tratamento (G4)	49	6,51	7,06	2,08	
Total	94				0,000
Grupo de Tratamento (G2)	52	4,94	4,83	1,61	
Grupo de Tratamento (G3)	45	3,63	3,70	1,89	
Total	97				0,001

Fonte: Dados da Pesquisa.

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 ao modelo 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 do modelo que utiliza os preceitos do *popular reporting* (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 ao modelo com apresentação do *popular reporting*, 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 *popular reporting* apresentado através do modelo 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 tradicionalmente evidenciados pelo setor público. Assim, entende-se que uma apresentação que vise expor os dados de uma maneira simplificada e se utilizando de uma linguagem popular consegue suprir a falta de conhecimento da maioria dos cidadãos.

Conclui-se, portanto, que os grupos que tiveram acesso ao modelo com *popular reporting* 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.

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 5:

Tabela 5: 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.

Observou-se, a partir da Tabela 5, 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.

4.4 Relação entre o Conhecimento Técnico e o *Popular Reporting* sobre a Compreensibilidade

Com o intuito de complementar as análises das hipóteses, buscou-se analisar a existência da relação 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 6: 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.

Considerando os resultados da regressão, ora destacado na Tabela 6, 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. Percebe-se também que 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.

Tabela 7: Efeitos Marginais da Regressão

Variável Explicativa	Dy/Dx	X
CLTEC	2,4251	0,4795
RFP	4,6336	0,5153

Notas: CLTEC: conhecimento da linguagem técnica; RFP: relatórios financeiros populares.

Fonte: Dados da Pesquisa.

O que confirma ainda mais os achados da pesquisa é quando comparamos os efeitos marginais das variáveis RFP e CLTEC apresentados na Tabela 7. Verificamos que a forma facilitada de apresentação desses demonstrativos tem ainda mais influência sobre a compreensibilidade do que o conhecimento técnico adquirido. Nesse entendimento, o *popular reporting* ajudaria a sociedade a compreender melhor 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 realizar um controle social mais ativo, uma vez que entendemos que existem alguns problemas no processo comunicacional entre o governo e o cidadão pelo fato de a maior parte dos demonstrativos e informações financeiras que são divulgados pelos entes públicos 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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo principal investigar a relação do conhecimento técnico e do *popular reporting* na compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

Os resultados mostraram que o cidadão que consegue compreender 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, que podem dificultar a compreensão dos demonstrativos contábeis, e, conseqüentemente, podem vir a reduzir 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*, 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 que 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 comparados aos cidadãos que possuem conhecimento da linguagem técnica quando submetidos aos demonstrativos financeiros no formato tradicional e exigidos pela legislação, indicando que a forma tradicional de apresentação pode ser de difícil compreensão até mesmo para os cidadãos com conhecimento da linguagem técnica.

Conclui-se, portanto, que as três 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, quando 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, verificando-se que essa evidenciação complementar pode suprir a falta do conhecimento da linguagem técnica.

Diante das reflexões, considerações e resultados presentes nesta pesquisa, espera-se que este estudo promova a ampliação do debate para 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 dessas informações atinja sua finalidade, qual seja, serem compreendidas 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 busca se utilizar do *popular reporting* como ferramenta de divulgação complementar, expondo as informações de modo mais simples, lúdico, amigável, com figuras, glossários, e outros artifícios gráficos; ou o cidadão, por interesse próprio, necessita buscar o 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 repensar 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.

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 contábeis de maneira a aumentar o grau de compreensibilidade dos cidadãos.

Por fim, 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. (1977), "Narrative disclosures contained in financial reports: an empirical avaluation of their understandability", Unpublished Ph.D. dissertation, City University of New York.
- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., Guimarães, I. A. (2015) "Disclosure and accountability in public financial statements as instruments for social control", REPEC, Brasília, v. 9, n. 2, art. 4, pp. 182-199.
- Armstrong, E. (2005), "Integrity, transparency and accountability in public administration: Recent trends, regional and international developments and emerging issues". *Economic & Social Affairs*, United Nations.
- Belkaoui, A. (1980), "The interprofessional linguistic communication of accounting concepts: An experiment in sociolinguistics", *Journal of Accounting Research*, Vol 18, nº. 2, Autumn, pp.362-374.
- Benedicto, S. C., Rodrigues, A., Penido, A. M. S., Stieg, C. M. (2011) "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. pp. 1 -13.
- Biancone, P., Secinaro, S., Brescia, V. (2016a), "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), pp. 111-124.
- Biancone, P., Secinaro, S., Brescia, V. (2016b), "The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders. The first European Experience", *International Journal of Business and Management*, 11(11), 115-125. (2016b)

- Bushman, R., Pitroski, J., Smith A. (2004), "What determines corporate transparency", *Journal of Accounting Research*, v.42, n.2.
- Campelo, K. S. (2007), "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.
- Carpenter, F. and Florence, S. (1992), "Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry", Norwalk, CT: Governmental Accounting Standard Board.
- Chan, C., Landry, S. P., Troy, C. (2011), "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. (2008), "Popular Reporting. Encyclopedia of Public Administration and Public Policy", Second edition, Edited by E. M. Berman. New York: Taylor & Francis.
- Cohen, S. (2018), "Popular Reporting. Farazmand A. Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance". Springer, Cham, 2016.
- Cohen, S., Mamakou, X.J., Karatzimas, S. (2017), "IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences". *Government information quarterly*, 34(2), 283-295.
- Cooper, D. R., Schindler, P. S. (2003), "Métodos de Pesquisa em Administração", 7ª. Edição, São Paulo: Editora Bookman.
- 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., Emmett, S. A., Tayler, W. B., Wood, D. A. (2016), "Compensation or feedback: Motivating performance in multidimensional tasks". *Accounting, Organizations and Society*, 50, 27-40.
- Cruz, C. F., Silva, L. M., Santos, R. (2009), "Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro". In: Encontro De Administração Da Informação, II, Recife, 2009. Anais... Anpad.
- Dias Filho, J. M. (2000), "A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma Análise de sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação". *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., Figueiredo, F. C., Nascimento, C. (2012), "Transparência na Divulgação da Contabilidade Pública Municipal Paranaense no Ambiente da Internet". In: XXXVI Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, RJ.
- Gall, M. D., Gall, J. P., Borg, W. R. (2003), "Education Research: An introduction". 7ª ed. White Plains, New York, England: Longman Publishing, 2003.
- 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.
- Hair JR., F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., Black, W. C. (1998), "Multivariate Data Analysis", 5th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Hall, D.R. (2001), "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.
- Hendriksen, E.S. and Van Breda, M.F. (1991), *Accounting Theory*. 5ª ed., Boston, Richard D. Irwin, Inc., 905 p.
- Herrmann, K. R. (2011), "Creating an Excellent Popular Financial Report". *Government Finance Review*. October, 41-44.

- Houghton, K. A. (1988), "The measurement of meaning in Accounting: A critical analysis of the principal evidence". *Accounting Organizations and Society*, vol 13, n°. 3, p. 263-280.
- Justice, J. B., Melitski, J., Smith, D. L. (2006), "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.
- Karatzimas, S. C. S. (2015), "Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting, *International Journal of Public Sector Management*", Vol. 28 Iss 6 pp.
- Kerlinger, F; N. (1980), "Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais Um Tratamento Conceitual". São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária Ltda.
- Leary, M. R. (2012), "Introduction to behavioral research methods", 6a ed. New Jersey, Pearson Education Inc.
- Lewis, C. W. and Hildreth, W. B. (2011), "Budgeting: Politics and Power." New York: Oxford University Press.
- Lipsey, M. W. and Hurley, S. M. (2001), "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.
- Mordecai, L. (2006), "The History of Municipal Public Reporting. *International Journal of Public Administration*", 29 (4-6), 453-476.
- Nachmias, D. and Nachmias, C. (1987), "Research methods in the social sciences". 3. ed. New York: St. Martin's Press.
- Oliveira, F. D. C., Albuquerque, L. S., Batista, F. F., Pereira, G. M. (2014), "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, n° 2, p. 96-113.
- Oliveira, A. F. L. (2016), "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.
- Oliveira, A. F. L., SANTOS, J. P., JORGE, S. M. F. (2018), "Popular Reporting nos municípios portugueses?". *RIGC - Vol. XVI, n° 31, Enero-Junio*.
- Platt Neto, O. A, Netto, C., F., Ensslin, S. R., Ensslin, L. (2007), "Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira". *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1), pp. 75-94.
- Ryan, C.M. and Mack, J. (2007), "Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?". *International Journal of Public Sector Management*, 20 (2), 134-146.
- Ross, S. M. and Morrison, G. R. (2001), "Experimental research methods. *Handbook of Research for Educational Communications and Technology*". n.38. p. 1021-1044.
- Shadish, W. R., Cook, T. D., Campbell, D. T. (1979), "Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference", Boston, MA: Houghton Mifflin.
- Sharp, F., Carpenter, F. H., Sharp, R. F. (1998), "Popular Financial Reports for Citizens". *The CPA Journal*. 68 (3): 34-38.
- Siraque, V. (2005), "Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988". São Paulo: Saraiva.
- Van Beest, F., Braam, G., & Boelens, S. (2009). *Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics*.
- Yusuf, J. E. and Jordan, M. M. (2012). "Effective popular financial reports: The citizen perspective". *Journal of Government Financial Management*, 61(4), 44-49.
- Yusuf, J. E., Jordan, M. M., Neill, K. A., Hackbart, M. (2013), "For the People: Popular Financial Reporting Practices of Local Government". *Public Budgeting & Finance*, 33(1), 95-113.