

Compreensibilidade das Informações Contábeis Divulgadas pelo Setor Público Brasileiro: Uma Experiência Baseada no Uso de Popular Reporting

Kalina Kely Miranda Leite¹ , Josedilton Alves Diniz² 

^{1,2} Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Paraíba, Brasil.



¹kalina.miranda@hotmail.com
²josedilton@gmail.com

Editado por:
Cláudia Cruz

Resumo

Objetivo: Investigar a compreensibilidade das informações divulgadas por meio de relatórios contábeis do setor público brasileiro, comparando o modelo de evidenciação compulsória com divulgações alternativas realizadas a partir da perspectiva do *popular reporting*.

Método: A pesquisa experimental foi utilizada como metodologia, sendo executada a partir da construção de cenários, utilizando-se um grupo de controle e três grupos de tratamento, em que ocorreu a manipulação das variáveis de conhecimento da linguagem técnica e apresentação diferenciada baseada no *popular reporting*.

Resultados e discussões: Este trabalho apontou que os cidadãos que não possuem conhecimento de linguagem técnica, mas que tiveram acesso às informações contábeis divulgadas através do *popular reporting*, compreendem mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que possuem conhecimento técnico e tiveram acesso às demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas. Portanto, é possível concluir que a forma de apresentação diferenciada, baseada nos preceitos do *popular reporting*, é capaz suprir a falta de conhecimento técnico da maioria dos usuários das informações contábeis divulgadas pelo setor público.

Contribuições: Analisando a experiência brasileira sobre a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público a partir da comparação entre grupos experimentais, este trabalho encontra evidências de que formas alternativas de apresentação dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público, a partir da utilização de um modelo baseado no *popular reporting*, superam a falta de conhecimento dos termos técnicos utilizados pela contabilidade, melhorando a compreensão dos usuários. Esses achados contribuem para a melhoria do processo de prestação de contas e transparência das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

Palavras-chave: Informações Contábeis; Setor Público; Compreensibilidade; Popular Reporting; Controle Social.

Como Citar:

Leite, K. K. M., & Diniz, J. A. (2024). Compreensibilidade das Informações Contábeis Divulgadas pelo Setor Público Brasileiro: Uma Experiência Baseada no Uso de Popular Reporting. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 069–083/084. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170104>

Submetido em: 08 de Março de 2023
Revisões Requeridas em: 04 de Julho de 2023
Aceito em: 18 de Setembro de 2023

Introdução

Nos últimos anos, o mundo tem assistido a um movimento de constante mudança institucional com o objetivo de alcançar mais transparência na alocação de recursos públicos pelos gestores (Barbera et al., 2016; Hood, 1995). Diante disso, as barreiras tradicionais à divulgação de relatórios financeiros precisam ser superadas, criando novos relacionamentos com seus principais stakeholders, exigindo novas ferramentas de comunicação (Cohen & Karatzimas, 2015) e oferecendo uma mudança significativa de paradigma que visa a promover uma nova cultura na qual se dá maior ênfase ao envolvimento dos cidadãos.

Tradicionalmente, o relatório financeiro tem sido considerado o meio mais adequado para as entidades do setor público cumprirem suas obrigações de responsabilidade com seus cidadãos (Mack & Ryan, 2007; Rossair & Taylor, 2000). No entanto, a maioria dos cidadãos não compreende as informações apresentadas nesses relatórios devido aos aspectos técnicos da contabilidade (Cohen & Karatzimas, 2017; Cohen et al., 2022).

Ao levar em conta que a linguagem excessivamente técnica das demonstrações contábeis dificulta sua compreensibilidade e assimilação por aqueles que não são iniciados na ciência e na técnica contábil (Paulsson, 2006) e que os diversos termos técnicos empregados nas demonstrações contábeis não são fáceis de serem compreendidos por seus destinatários, é possível perceber que a preocupação não deve ser apenas com o nível de transparência e apresentação dessas informações. É necessário também verificar se elas são compreendidas pela sociedade, pois o controle social só será possível quando for possível interpretar os dados e, a partir deles, conhecer a real situação do ente público e a real alocação dos recursos públicos (Augustinho et al., 2015).

A partir desse cenário, medidas significativas começaram a ser tomadas para tornar as informações contábeis divulgadas pelo setor público mais facilmente compreensíveis para a maioria de seus usuários (Bergmann, 2012; Christiaens et al., 2010; Cohen & Karatzimas, 2015). Como os cidadãos são identificados como o grupo mais importante de usuários dos relatórios financeiros governamentais (Cohen et al., 2017), a contabilidade pública torna-se uma importante ferramenta de controle social ao promover maior participação dos cidadãos no exercício da democracia.

Devido a essa dificuldade de compreensão, encontrada nas informações divulgadas pelos entes públicos, e da melhoria da comunicação com o cidadão que surge o popular reporting, também conhecidos como Relatórios Financeiros Populares. Este relatório procura usar um vocabulário simples e compreensível para o público em geral,

complementando a divulgação de informações financeiras e torna-as mais adequadas ao cidadão (Lee, 2006). Assim, torna-se uma vantagem para a divulgação de informações financeiras, que são cuidadosamente preparadas, fáceis de ler, compreensíveis e divulgadas de forma agradável, visando à necessidade informacional do cidadão (Bergmann, 2012; Christiaens et al., 2010; Cohen, 2016).

Com base nisso, o popular reporting é visto como um relatório de caráter informativo voltado para o cidadão comum, alguém que não precisa ter nenhum conhecimento sobre contabilidade e finanças públicas para ler e interpretar as demonstrações do município. Além disso, esse relatório visa a fornecer uma versão simplificada das demonstrações financeiras como filosofia básica, evitando, assim, tanto a divulgação de uma análise detalhada quanto o uso de termos técnicos, e tornando o relatório fácil de ser entendido por não especialistas, com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento de um sistema político democrático, por meio da igualdade no acesso à informação entre todos os cidadãos (Cohen, 2016; Lee, 2006; Oliveira et al., 2018).

Com base no cenário apresentado, emerge a necessidade de realizar uma pesquisa para verificar se a evidenciação das demonstrações contábeis divulgadas pela administração pública é um impeditivo à compreensão dessas informações. Com base nisso, este estudo procura investigar **o nível de compreensibilidade das informações divulgadas através das demonstrações contábeis pelo setor público brasileiro.**

Então, partindo da constatação de que o Estado está cada vez mais obrigado a fornecer informações para a sua própria população, é necessário verificar se a forma como é feita a divulgação das informações contábeis é eficiente no que se refere à capacidade de compreensão do cidadão ou se essas informações atingem apenas parte da população que detém o conhecimento sobre a linguagem técnica, ou seja, se apenas as pessoas que possuem algum conhecimento sobre as técnicas e a linguagem utilizadas pela contabilidade pública conseguem compreender as informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

Sob essa perspectiva, e como não foram encontrados estudos que analisassem se uma apresentação diferenciada (layout), que procura utilizar uma linguagem mais acessível e baseada nos preceitos do popular reporting, é capaz de suprir a lacuna de conhecimento técnico da maioria dos usuários das informações contábeis divulgadas pelo setor público, proporcionando uma maior possibilidade de compreensão para aqueles que não detêm o conhecimento sobre a contabilidade pública. Assim, a presente pesquisa está ancorada em uma das principais questões enfrentadas pela teoria contábil: a compreensão das informações con

táveis, especialmente nas informações do setor público.

2 Revisão da Literatura

2.1 Compreensibilidade das Informações Contábeis para o Exercício da Cidadania

A compreensibilidade é uma das características que ajudam o usuário a assimilar o significado da informação contábil (Financial Accounting Standards Board [FASB], 2018). De acordo com a Estrutura Conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público [NBC TSP] (2016), as informações apresentadas devem ser compreendidas pelos usuários, ou seja, a compreensibilidade é a qualidade da informação que permite aos usuários entenderem o seu significado, mas, para isso, espera-se que eles já tenham conhecimento do ambiente em que as entidades do setor público atuam.

Todos os esforços devem ser feitos para representar os fenômenos econômicos e outros fenômenos incluídos nos relatórios contábeis de uma forma que seja compreensível para uma ampla gama de usuários. Entretanto, informações relevantes sobre tópicos complexos não devem ser excluídas das demonstrações financeiras, mesmo sob o pretexto de serem difíceis de serem compreendidas por alguns usuários sem a devida assistência.

Portanto, a compreensibilidade refere-se à qualidade da informação que permite que os usuários entendam seu significado (International Accounting Standards Board [IASB], 2008), desempenhando um papel fundamental na promoção da transparência, da responsabilidade e da tomada de decisões informadas.

Para maior clareza, os detalhes contábeis devem ser articulados de forma breve, permitindo que indivíduos com formação financeira e contábil os analisem diligentemente (Hristov & Dimitrova, 2016). Portanto, é fundamental garantir a clareza e a acessibilidade das demonstrações financeiras e dos relatórios contábeis. Isso garante que vários usuários, como cidadãos, legisladores e órgãos de supervisão, sejam capazes de entender e interpretar corretamente as informações financeiras apresentadas. Além disso, a compreensibilidade adequada das informações contábeis no setor público desempenha um papel fundamental na tomada de decisões informadas e na avaliação da eficiência e eficácia dos recursos públicos alocados.

Assim, a compreensibilidade das informações contábeis desempenha um papel fundamental no exercício da cidadania, permitindo que os cidadãos entendam e analisem as informações financeiras do setor público. Ao compreender as demonstrações financeiras e os relatórios contábeis, os cidadãos podem avaliar a eficiência, a eficácia e a transparência na gestão dos recursos públicos. Além disso, informações contábeis

compreensíveis permitem que os cidadãos exerçam um controle social eficaz sobre as atividades do governo, promovendo a responsabilidade dos gestores públicos.

Podemos afirmar que o controle social tem como principal objetivo a supervisão e a fiscalização das ações realizadas pelos agentes que exercem funções nos diversos órgãos públicos em todos os níveis de poder, seja executivo, legislativo ou judiciário (Siraque, 2009). Portanto, a existência de relatórios financeiros e ferramentas orçamentárias deficientes prejudica o controle social, pois dificulta o processo de entendimento sobre as finanças públicas. Sendo, porém, primordial que os relatórios financeiros sejam úteis (Van Helden & Reichard, 2019), eles devem ser mais informativos e mais facilmente compreensíveis para a maioria dos usuários da contabilidade pública (Bergmann, 2012; Christiaens et al., 2010).

Diante dessa realidade, a prática da democracia no Brasil tem se expressado principalmente pelas ações da sociedade, que busca uma conduta mais ética e transparente na condução dos interesses públicos. Entretanto, para que o exercício pleno da cidadania seja possível, é fundamental promover a conscientização da sociedade por meio de mudanças culturais e educacionais. Além disso, é necessário que a administração pública se esforce para tornar as informações divulgadas mais compreensíveis. Assim, a transparência e a acessibilidade das informações contábeis desempenham um papel essencial na construção de uma sociedade informada, engajada e capaz de exercer um controle mais efetivo sobre as ações do setor público.

2.2 Popular Reporting

Os cidadãos têm exigido cada vez mais responsabilidade de seus governos e programas governamentais (Barbera et al., 2016; Montesinos & Brusca, 2019), especialmente com relação à administração de recursos públicos (Yusuf et al., 2013). Essa pressão tem sido impulsionada pelo declínio da confiança dos cidadãos no governo devido aos vários 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 começaram a exigir mais transparência e a prestação de contas dos eventos públicos.

Para Lewis e Hildreth (2011), a população acredita que a transparência não atende às suas necessidades. Essa constatação pode ter sido identificada pelo fato de que os esforços para aumentar a transparência da entidade pública por meio do aprimoramento da prestação de contas tendem a envolver relatórios financeiros mais detalhados, o que acaba aumentando sua complexidade e impactando negativamente o processo de prestação de contas aos cidadãos (Justice et al., 2006).

Como objetivo de criar um mecanismo de relatórios com uma abordagem mais simplificada e que possa atender a essa demanda por transparência e prestação de contas, alguns governos passaram a adotar os relatórios denominados popular reporting, ou seja, relatórios financeiros populares. Esses relatórios foram amplamente apoiados pela Government Finance Officers Association (GFOA) nos Estados Unidos e no Canadá (Cohen et al., 2017).

Em 1991, a GFOA foi ainda mais longe ao estabelecer um programa de premiação anual para entidades governamentais que criam relatórios populares com o objetivo de fornecer dados financeiros de forma simplificada e não desencorajar a supervisão daqueles que não estão familiarizados com relatórios contábeis e financeiros (Groff & Pitman, 2004; Yusuf et al., 2013).

Portanto, o popular reporting refere-se à criação de um documento simplificado que seja fácil de ler e entender e que contenha informações financeiras para todos os cidadãos (Cohen et al., 2017; Biancone et al., 2016). Embora o grupo-alvo popular reporting seja composto por cidadãos (Cohen & Karatzimas, 2015; Daniels & Daniels, 1991), esses relatórios também podem ser úteis para políticos, funcionários públicos, meios de comunicação e grupos comunitários (Carpenter & Sharp, 1992; Cohen & Karatzimas, 2015). Nessa perspectiva, eles também podem ser vistos como os relatórios financeiros que os governos desenvolvem e divulgam para os cidadãos e outras partes interessadas e que não estão familiarizadas com o orçamento público, a contabilidade e os relatórios financeiros, mas que precisam ou desejam ter uma visão geral das atividades e da situação financeira do governo.

A compreensão da ferramenta baseia-se na maturidade dos cidadãos para traduzir e codificar informações financeiras e econômicas do governo local e estadual (Oliveira et al., 2018). Assim, a filosofia básica do popular reporting é a de fornecer uma visão simplificada das demonstrações financeiras, evitando tanto a análise detalhada quanto o uso de termos técnicos confusos (Cohen, 2016). A complexidade desses relatórios deve, então, ser tratada de acordo com o nível de maturidade dos usuários, ou seja, os cidadãos e não os assistentes (Sharp et al., 1998).

Além disso, os relatórios financeiros populares devem ser divulgados no momento apropriado por meio de um escopo claramente definido e destacar a existência de um grupo formal de demonstrações para aqueles que desejam obter informações mais detalhadas (Gasb, 1987). Os interessados em obter mais detalhes ou informações adicionais podem verificar facilmente os relatórios financeiros, uma vez que os relatórios financeiros populares são emitidos separadamente dos relatórios financeiros exigidos pela legislação e pelas normas (Cohen, 2016).

Por meio dessa forma alternativa de apresentar as informações contábeis governamentais, a maioria dos

cidadãos que não está interessada ou familiarizada com a contabilidade do setor público ou com a contabilidade em geral é incentivada a se engajar com assuntos públicos.

Nessa perspectiva, os estudiosos consideram que a compreensão das informações contábeis exige um alto nível de conhecimento técnico (Dias Filho, 2000), e que os cidadãos que não têm conhecimento da contabilidade aplicada ao setor público dificilmente entenderão ou conseguirão interpretar os dados contidos nos relatórios (Daniels & Daniels, 1991; Jones et al., 1985; Steccolini, 2004).

Portanto, é possível perceber que a exibição de informações contábeis pelos entes públicos é direcionada ao público com formação técnica, uma vez que o ente apenas cumpre a determinação legal que o obriga a evidenciar suas contas e não a serem compreendidas por grande parte da população, o que leva à primeira hipótese desta pesquisa:

H1: os cidadãos que não têm conhecimento técnico enfrentam dificuldades para entender as informações dos relatórios contábeis tradicionais.

Além disso, para promover a efetiva assimilação a fim de se promover a cidadania, os relatórios devem ser divulgados em vários formatos de comunicação, mas sempre usando o vocabulário que seja compreensível e significativo para todos os cidadãos (Armstrong, 2005).

Assim, a comunicação feita por diferentes meios visa a preencher a lacuna existente nos relatórios financeiros públicos. Portanto, essa nova forma de comunicação contém as mesmas informações financeiras que atualmente são públicas, mas com uma linguagem inclusiva e fácil de compreensão (Yusuf et al., 2013).

Por essa razão, é de fundamental importância o avanço da prestação de contas e da comunicação dos governos com os cidadãos, aos quais os governantes e gestores públicos em geral devem prestar suas contas (Oliveira et al., 2018). Portanto, é de extrema importância que a "mensagem" das contas públicas chegue aos cidadãos e seja entendida, já que, no que tange à compreensibilidade das informações, o responsável primário é a entidade que as divulga (Platt Neto et al., 2007). Tendo, o popular reporting um papel fundamental nesse processo (Biancone et al., 2016; Cohen, 2016; Oliveira et al., 2018; Yusuf & Jordan, 2012; Yusuf et al., 2013).

Portanto, é possível entender que uma evidenciação complementar, feita com base na disposição dos dados de forma mais simplificada e nos preceitos do popular reporting, melhora a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro, o que leva à segunda hipótese desta pesquisa:

H2: as informações contábeis evidenciadas

no formato popular reporting aumentam a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

Partindo do pressuposto de que uma evidenciação complementar feita pelo ente público melhora a compreensão da população, é possível entender que, quando divulgadas por meio do formato popular reporting, as informações contábeis divulgadas pelo setor público são capazes de preencher a lacuna referente à falta de conhecimento da linguagem técnica. Assim, tem-se como terceira hipótese orientadora desta pesquisa:

H3: o nível de compreensibilidade das informações contábeis daqueles que não têm conhecimento técnico analisando as informações divulgadas através do popular reporting é maior do que o nível dos usuários que têm conhecimento técnico e analisam relatórios tradicionalmente evidenciados pelo setor público.

A construção das hipóteses teve como base a literatura internacional (Biancone et al., 2016; Cohen, 2016; Cohen et al., 2017; Kinnersley & Fleischman, 2001; Mack & Ryan, 2007; Oliveira, 2016; Oliveira et al., 2018; Yusuf & Jordan, 2012; Yusuf & Jordan, 2013) que trata da compreensibilidade das informações divulgadas pelo setor público, incluindo as análises de algumas experiências do uso do popular reporting em países europeus e nos Estados Unidos.

No Brasil, a literatura nacional sobre popular reporting (Augustinho et al., 2015; Gallon et al., 2011; Miranda et al., 2008; Platt Neto et al., 2007) ainda é incipiente, e essa é uma lacuna a ser explorada, ao se propor investigar qual é o nível de compressibilidade das informações divulgadas pelo setor público brasileiro, comparando o grau de compreensão dos relatórios financeiros exigidos pela legislação, ou seja, aqueles tradicionalmente divulgados, com os relatórios financeiros divulgados com a experiência do popular reporting.

Esse entendimento decorre da observação da posição de que, para que o cidadão exerça o controle social, ele precisa compreender as informações que são divulgadas pelo setor público. Nesse contexto, se a entidade divulga relatórios financeiros populares como ferramenta complementar de divulgação de informações financeiras ajustadas ao cidadão, buscando utilizar um vocabulário simples e compreensível para o público em geral, as demonstrações financeiras serão facilmente interpretadas por alguém que não tenha conhecimento de contabilidade ou finanças públicas.

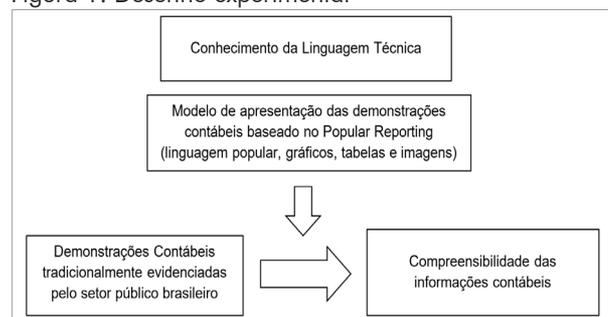
3 Métodos

Com o objetivo de verificar o nível de compreensibilidade das informações divulgadas através de demonstrações

contábeis pelo setor público brasileiro e analisar se as informações contábeis divulgadas por meio do formato popular reporting melhoram a compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro e preenchem a lacuna relativa à falta de conhecimento técnico, este artigo utilizou a pesquisa experimental como metodologia.

O experimento foi desenhado com o objetivo de testar as hipóteses de que o conhecimento de termos técnicos e o popular reporting influenciam a 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, o que os tipifica como um desenho between-participants (Leary, 2012), conforme sistematizado na Figura 1:

Figura 1: Desenho experimental



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base no exposto, o estudo reconheceu que os participantes da pesquisa atuaram como cidadãos que, entre suas prerrogativas, têm o direito de exercer a vigilância, a análise, a ponderação, a fiscalização e a avaliação dos atos dos governantes, visando à percepção da exatidão ou da imprecisão do papel do gestor público, praticando, assim, o seu controle social. Por outro lado, o Estado deve garantir o direito de acesso à informação, que deve ser clara e em uma linguagem de fácil compreensão.

Portanto, a Figura 1 mostra a comparação feita entre os dois grupos sociais, com ou sem conhecimento de linguagem técnica, definidos por esta pesquisa, além da forma de apresentação das demonstrações financeiras divulgadas pela administração pública, tanto em sua forma tradicional (obrigatória) quanto por meio de popular reporting.

3.1 Procedimentos e coleta de dados

Os elementos da população para compor a amostra da pesquisa foram selecionados a partir de uma amostragem não probabilística por conveniência, composta por estudantes de graduação em Ciências Contábeis, Administração e Economia de Instituições

de Ensino Superior públicas e privadas do Estado da Paraíba e públicas do Estado de Alagoas, além de programas de especialização, mestrado e doutorado em Ciências Contábeis do Estado da Paraíba, bem como estudantes que estão concluindo o curso técnico na Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica do Estado de Alagoas. Portanto, a amostra foi composta por pessoas de diferentes níveis de escolaridade, faixa etária, gênero e região e situação de domicílio, residentes tanto na zona urbana quanto na zona rural dos estados da Paraíba e de Alagoas.

De acordo com Chan et al. (2011), as pesquisas que utilizam o método experimental encontram um grande obstáculo devido ao fato de as pessoas não estarem disponíveis para participar do estudo. Dessa forma, o uso de alunos nos experimentos torna-se uma questão de viabilidade da pesquisa, uma vez que eles representam uma opção viável.

Assim, os participantes foram distribuídos aleatoriamente de acordo com as condições experimentais em um processo de blind experiment, ou seja, eles não tinham conhecimento sobre qual grupo estavam alocados. O tamanho da amostra respeitará a sugestão de Hair et al. (1998), ou seja, não menos que 30 indivíduos por célula de pesquisa, o que garante que cada célula de pesquisa tenha quantidade similar de observações.

A distribuição dos participantes foi feita em quatro grupos de pesquisa, com um grupo de controle (G1) e três grupos experimentais (G2, G3 e G4). Além disso, o desenho do experimento procurou focar na maximização das possibilidades de controle, uma vez que simula uma situação real e ajusta os fatores experimentais (Cooper & Schindler, 2003), buscando minimizar as interferências nos resultados e mascarar a influência das variáveis independentes sobre as dependentes.

Portanto, a amostra da presente pesquisa abrangeu 207 respondentes. Desses, 196 questionários foram usados devido ao fato de que alguns respondentes responderam apenas ao questionário sociodemográfico ou terem desistido de responder as questões ao longo do processo de pesquisa. Os questionários válidos foram assim distribuídos: 50 no grupo de controle G1, 52 no grupo de tratamento G2, 45 no grupo de tratamento G3 e 49 no grupo de tratamento G4. Eles estão, portanto, dentro da margem de aceitação estabelecida pelo plano de pesquisa, de acordo com Hair et al. (1998).

3.2 Cenário Experimental

Esse cenário foi desenhado a partir da construção de cenários, utilizando-se um grupo de controle G1 que não recebeu nenhum estímulo intencional, tanto em termos de aquisição de conhecimento técnico para possibilitar a interpretação quanto em termos de layout, com uma linguagem de fácil interpretação, que serviu de padrão

para comparação. Nos grupos experimentais G2, G3 e G4, houve a manipulação das variáveis independentes, conhecimento da linguagem técnica e popular reporting, para medir seus efeitos sobre a compreensibilidade das informações contábeis do setor público.

O cenário do grupo de controle G1 abrangeu os respondentes que ainda não possuíam ou não tinham adquirido conhecimentos específicos de linguagem técnica em sua vida acadêmica ou profissional para compreender com uma maior acurácia as informações contábeis evidenciadas pelo setor público, representando o cidadão médio, ou seja, o cidadão comum. Para esse grupo, foram apresentadas algumas demonstrações contábeis divulgadas compulsoriamente pela entidade pública, e foram feitas algumas perguntas para verificar sua compreensão.

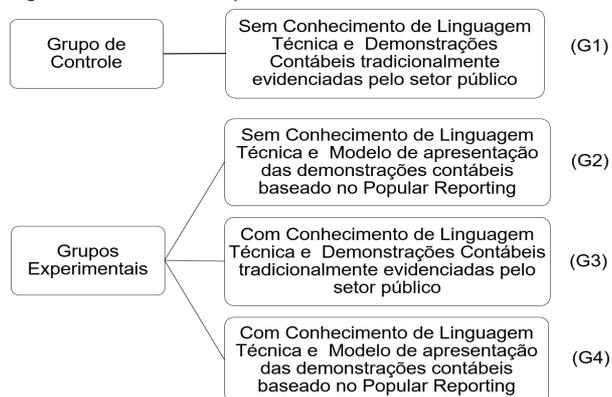
De forma similar à composição do grupo de controle, o grupo experimental G2 abrangeu os respondentes que não possuíam ou ainda não haviam adquirido conhecimento de linguagem técnica. No entanto, não foram apresentadas a esse grupo as demonstrações financeiras tradicionalmente divulgadas pela administração pública, mas um modelo desenvolvido para fins experimentais que apresenta as demonstrações explicadas por meio de gráficos, figuras e explicações com uma linguagem mais popular e sob a influência da variável moderadora relativa ao popular reporting. Dessa forma, buscou-se verificar se, por meio de uma apresentação simplificada, o cidadão consegue compreender mais facilmente as informações contábeis divulgadas pelo setor público.

O grupo experimental G3 teve a influência da variável moderadora referente ao conhecimento da linguagem técnica, que é classificada como os termos empregados pela contabilidade e adquiridos por meio de disciplinas que se referem à contabilidade pública ministradas em cursos de graduação, mestrado e doutorado. Portanto, a partir do momento em que os respondentes têm contato com o assunto, passam a adquirir conhecimento técnico sobre ele, o que justifica a escolha dos indivíduos e, portanto, representa uma pequena parcela da sociedade que possui algum conhecimento técnico. Para o grupo, foram apresentadas algumas demonstrações contábeis divulgadas compulsoriamente pelo setor público com o objetivo de verificar se o conhecimento técnico da linguagem influencia a compreensibilidade das informações divulgadas pela administração pública.

O grupo experimental G4 também incluiu respondentes que tinham conhecimento de linguagem técnica, mas foi apresentado a eles o modelo desenvolvido para o experimento com demonstrações contábeis divulgadas por meio do popular reporting. O G4 teve a influência da variável moderadora referente ao conhecimento de linguagem técnica e da variável moderadora referente ao popular reporting.

A escolha dos grupos experimentais G3 e G4, que tiveram a influência da variável moderadora relativa ao conhecimento de linguagem técnica, baseou-se no fato de que os alunos que adquirem conhecimento sobre contabilidade pública são aqueles que necessariamente enfrentarão a carga de estudos técnicos considerados apropriados para a compreensão adequada dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público.

Figura 1: Desenho experimental

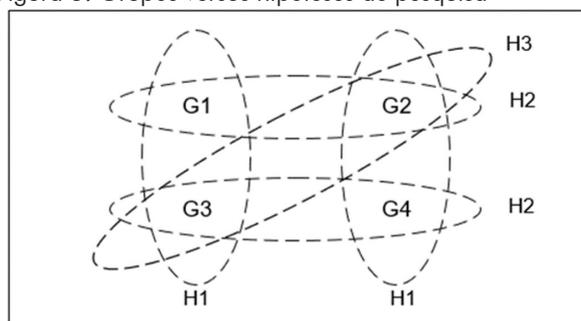


Fonte: Elaborado pelos autores.

3.3 Desdobramento das hipóteses de pesquisa com base na comparação entre os grupos

Com base na disposição dos grupos que compuseram a amostra nos cenários apresentados, foi necessário verificar os desdobramentos das hipóteses de pesquisa, conforme a Figura 3:

Figura 3: Grupos versus hipóteses de pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores.

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

Os grupos G1 e G3 foram apresentados às demonstrações contábeis que são tradicionalmente evidenciadas pelo setor público brasileiro. Para os

grupos G2 e G4 foi apresentado um modelo contendo as informações das mesmas demonstrações contábeis apresentadas aos grupos G1 e G3, mas com uma forma de apresentação (layout) simplificada por meio de gráficos, glossário e figuras, e com uma linguagem mais popular em vez dos termos técnicos utilizados nas demonstrações. Esse modelo foi baseado nas premissas de divulgação do popular reporting.

Dessa forma, os grupos G1 e G3 e os grupos G2 e G4 foram analisados comparativamente com o objetivo de verificar possíveis diferenças quando inserida a variável moderadora referente ao conhecimento da linguagem técnica. Nesse sentido, esperou-se verificar se a compreensão das demonstrações contábeis apresentadas pelo setor público melhora na medida em que os experimentadores detêm conhecimento técnico sobre a matéria e se a compreensibilidade depende do conhecimento técnico era algo esperado (Hipótese 1).

Por outro lado, os grupos G1 e G2, os grupos G3 e G4 e os grupos G2 e G3 foram comparados com o objetivo de investigar possíveis diferenças quando inserida a variável moderadora popular reporting, isto é, com o objetivo de verificar se a compreensão das informações contábeis apresentadas pelo setor público aumenta quando a entidade apresenta as demonstrações de forma simplificada (Hipótese 2) e se essa forma de apresentação simplificada é capaz de preencher a lacuna relativa à falta de conhecimento técnico (Hipótese 3).

3.4 Instrumentos usados nos cenários experimentais

Para analisar as informações financeiras tradicionalmente divulgadas pelo setor público disponibilizadas aos grupos (G1 e G3), foram escolhidas as demonstrações contábeis que buscavam evidenciar a execução orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas, sendo elas: (a) Balanço Orçamentário; (b) Demonstração do Fluxo de Caixa; e (c) Balanço Patrimonial.

A construção do modelo desenvolvido para verificar a influência da variável moderadora popular reporting disponibilizados aos grupos (G2 e G4) foi baseada nas melhores práticas escritas pela GFOA no artigo Creating an Excellent Popular Financial Report, de Herrmann (2011): (a) o escopo do relatório popular deve ser claramente declarado; (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 o uso de jargões e linguagem técnica para atender às necessidades de um público sem conhecimento contábil; (d) deve usar imagens e gráficos para apresentar os dados do relatório; (e) destacar e explicar itens importantes. E, o mais importante, (f) o popular reporting deve estabelecer

sua credibilidade junto aos leitores apresentando as informações de forma equilibrada e objetiva.

Assim, por meio do entendimento de como reportar informações financeiras aos usuários da contabilidade pública de forma a facilitar sua compreensão, a apresentação das demonstrações financeiras (Balanço Orçamentário, Demonstração de Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial) no modelo desenvolvido foi apresentada:

- a) explicação de quais informações devem ser evidenciadas, a fim de apresentar ao leitor o objetivo de cada demonstrativo;
- b) apresentação das informações contidas nos demonstrativos em forma de gráfico, para facilitar a visualização e a comparação entre os dados;
- c) apresentação de desenhos e figuras que tornam a transmissão de informações mais lúdica, amigável e confortável para um público que não tem conhecimento técnico;
- d) apresentação de um glossário, a fim de explicar a terminologia mais comumente usada nas demonstrações contábeis; e
- e) modificação da linguagem técnica para uma linguagem mais popular por meio do formato popular reporting, transformando os termos usados na contabilidade aplicada pelo setor público em terminologias conhecidas pela maioria dos cidadãos.

4 Análise e Discussão

Tabela 1: Composição dos grupos

Variáveis demográficas	G1 (n=50)		G2 (n=52)		G3 (n=45)		G4 (n=49)		
	Taxa	(%)	Taxa	(%)	Taxa	(%)	Taxa	(%)	
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
	> 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
	Pequena	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: G1: sem conhecimento de linguagem técnica e demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas pelo setor público; G2: sem conhecimento de linguagem técnica e modelo de apresentação simplificado das demonstrações contábeis baseado no popular reporting; G3: com conhecimento de linguagem técnica e demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas pelo setor público; e G4: com conhecimento de linguagem técnica e modelo de apresentação simplificado das demonstrações contábeis baseado no popular reporting.

Fonte: Dados de pesquisa.

4.1 Perfil da Amostra

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

Na Tabela 1, que mostra o perfil dos entrevistados, é possível ver que os participantes típicos são, em sua maioria, do sexo feminino. Além disso, é possível ver que a maioria dos entrevistados tem menos de 25 anos.

Com base na análise da composição dos grupos por conhecimento de contabilidade governamental, foi possível observar que a escolha do grupo se justifica inclusive pela autodeclaração dos respondentes em relação ao seu conhecimento sobre contabilidade pública. Nesse contexto, a maioria dos participantes do grupo de controle G1 e do grupo de tratamento G2 afirma ter pouco ou nenhum conhecimento sobre contabilidade pública, enquanto a maioria dos respondentes dos grupos de tratamento G3 e G4 afirma ter conhecimento razoável ou pouco sobre contabilidade governamental.

Cabe mencionar, ainda, que os grupos de tratamento G3 e G4 possuem respondentes que afirmaram ter conhecimento suficiente ou bom sobre contabilidade pública, embora essa quantidade tenha sido pouco expressiva em relação ao total de respondentes, o

que pode significar que eles tenham se inibido ao apontar que têm conhecimento suficiente ou bom sobre contabilidade pública e temem baixo desempenho nos scores das respostas, mesmo tendo sido avisados de que suas respostas seriam anônimas, o que demonstra que estavam cientes de que não seriam identificados.

4.2 Relação entre o conhecimento de linguagem técnica e a compreensibilidade

Para testar a hipótese H1, que diz que os grupos com conhecimento de linguagem técnica tendem a compreender mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos sem conhecimento de linguagem técnica, primeiramente foram realizadas técnicas de avaliação estatística, como o teste de Kolmogorov-Smirnov, para testar a normalidade das variáveis. Em seguida, foi feito o teste de hipótese de Levene para verificar se há homogeneidade de variância. De acordo com os resultados dos testes estatísticos mencionados, foi possível observar que os dados não apresentaram distribuição normal ao nível de significância de 5%. Com relação ao teste de homogeneidade de variância de Levene, os dados foram considerados homogêneos ao nível de 5%.

Nesse sentido, como as variáveis não atenderam ao pressuposto de normalidade e apresentaram uma distribuição assimétrica em pelo menos uma das variáveis, foi utilizado o teste não paramétrico Mann-Whitney U, por ser uma alternativa ao teste t-Student para comparar as médias de duas amostras independentes.

A Tabela 2 mostra os testes estatísticos para o conhecimento da linguagem técnica.

Tabela 2: Teste de desempenho médio para os grupos para conhecimento técnico

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

Nota: G1: sem conhecimento de linguagem técnica e demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas pelo setor público; G2: sem conhecimento de linguagem técnica e modelo de apresentação simplificado das demonstrações contábeis baseado no popular reporting; G3: com conhecimento de linguagem técnica e demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas pelo setor público; e G4: com conhecimento de linguagem técnica e modelo de apresentação simplificado das demonstrações contábeis baseado no popular reporting.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como resultado do teste Mann-Whitney U nos grupos G1 e G3, foi possível verificar 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, que compreende os cidadãos que não possuem o aparato técnico para entender melhor os demonstrativos, e o grupo G3, que compreende os cidadãos que têm conhecimento da linguagem técnica.

Ao comparar as médias dos grupos G2 e G4 por meio do teste Mann-Whitney U na Tabela 2, foi possível verificar que há diferença entre as duas amostras, pois o resultado não foi significativo ao nível de 5%. Dessa forma, pode-se concluir que as médias referentes ao nível de compreensibilidade dos relatórios financeiros divulgados pela entidade pública a partir do layout do modelo baseado no popular reporting são estatisticamente diferentes entre o grupo G2, que compreende os cidadãos que não possuem formação técnica para melhor compreender as demonstrações, e o grupo G4, que compreende os cidadãos que possuem conhecimento técnico da linguagem.

Com base nisso, foi possível observar que os grupos que detêm conhecimento de linguagem técnica tendem a compreender mais as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os grupos sem conhecimento de linguagem técnica. O que pode ser confirmado pela análise descritiva realizada é que a média dos grupos compostos por respondentes que detêm conhecimento técnico (grupos G3 e G4) foi maior do que a média dos grupos compostos por respondentes que não detêm esse conhecimento (grupos G1 e G2), ou seja, o cidadão comum.

Esse achado é confirmado por Oliveira (2016), que percebeu que o processo de comunicação entre a contabilidade pública e os usuários da informação não é eficiente pelo fato de os usuários empregados na pesquisa não deterem o conhecimento semântico sobre a terminologia utilizada nas demonstrações contábeis públicas e, portanto, não possuem os requisitos necessários para interpretar e analisar as demonstrações adotadas pelo setor público.

Ao analisar o nível de escolaridade dos respondentes, Biancone et al. (2016) concluíram que as pessoas com níveis de escolaridade mais baixos, especialmente o ensino médio, enfrentam mais dificuldades ao tentar entender as informações fornecidas pelos relatórios financeiros.

Embora tenham sido encontradas diferenças estatísticas entre as médias, ao analisar o grupo G3 (respondentes que detêm conhecimento de termos técnicos ao analisar demonstrações contábeis tradicionais), foi possível observar que sua média foi muito baixa em relação ao

númerototaldequestões. Esse resultado confirma a hipótese de que alguns termos não são bem compreendidos até mesmo por estudantes e profissionais de contabilidade.

Com o objetivo de aumentar a verificabilidade da hipótese H1, a pesquisa procurou analisar se a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, que é medida com base no desempenho dos respondentes, depende do conhecimento de linguagem técnica. Para isso, foi realizado o Teste Qui-Quadrado de independência, conforme mostra a Tabela 3:

Tabela 3: Teste de qui-quadrado da associação do desempenho dos entrevistados com o conhecimento técnico

Teste	Obs.	Significância
Qui-quadrado de Pearson	1457	0.000

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do resultado acima, é possível observar que, ao nível de significância de 5%, a hipótese nula de que não há associação entre o desempenho dos respondentes e o conhecimento da linguagem técnica foi rejeitada, ou seja, o desempenho dos respondentes depende do conhecimento dos termos técnicos utilizados pela contabilidade pública. Dessa forma, como visto no teste de média da Tabela 3, os respondentes que possuem conhecimento de linguagem técnica tendem a obter mais respostas corretas do que os alunos que não possuem esse conhecimento.

4.3 Relação entre popular reporting e a compreensibilidade

Para testar as hipóteses H2 e H3 de que os grupos que usaram o modelo com o popular reporting compreendem as informações contábeis divulgadas pelo setor público mais do que os grupos que tiveram acesso somente às demonstrações financeiras e que essa apresentação simplificada pode preencher a lacuna de conhecimento de linguagem técnica, o teste de Kolmogorov-Smirnov foi realizado primeiramente para testar a normalidade das variáveis, juntamente com o teste de hipótese de Levene para verificar se há homogeneidade de variância.

De acordo com os resultados dos testes estatísticos acima, foi possível verificar que os dados não apresentaram distribuição normal ao nível de significância de 5%. Em relação ao teste de homogeneidade de variância, o teste de Levene, apenas a verificação conjunta dos grupos G3 e G4 foi considerada não homogênea ao nível de 5%.

Portanto, com base no fato de as variáveis não atenderem à suposição de normalidade, foi usado o teste não paramétrico Mann-Whitney U.

Por meio do teste Mann-Whitney U para os grupos G1 e G2, foi possível verificar 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 pelas demonstrações contábeis e que tiveram acesso ao modelo com terminologias populares, gráficos e glossários (G2) obtiveram uma média maior do que a dos respondentes sem conhecimento de linguagem técnica e que tiveram acesso apenas às demonstrações contábeis tradicionais (G1). Também foi possível observar que o popular reporting melhorou os resultados em mais de 100%, levando em conta o fato de os grupos não terem conhecimento de linguagem técnica.

Tabela 4: Teste de média de 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

Nota: G1: sem conhecimento de linguagem técnica, e as demonstrações contábeis são tradicionalmente destacadas pelo setor público; G2: sem conhecimento de linguagem técnica, e o modelo de apresentação das demonstrações contábeis é baseado em relatórios populares; G3: com conhecimento de linguagem técnica, e as demonstrações contábeis são tradicionalmente destacadas pelo setor público; e G4: com conhecimento de linguagem técnica, e o modelo de apresentação das demonstrações contábeis é baseado em relatórios populares. Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar as médias dos grupos G3 e G4, que englobam apenas os respondentes que possuem conhecimento de linguagem técnica, foi possível verificar que, por meio do teste Mann-Whitney U, há diferenças estatisticamente significativas entre esses grupos, uma vez que a hipótese nula foi rejeitada ao nível de significância de 5%, ou seja, os respondentes que responderam ao questionário com base no modelo de análise que utiliza os princípios do relato popular (G4) tiveram suas médias melhoradas em mais de 78% quando comparados aos respondentes que apenas verificaram as demonstrações contábeis apresentadas pela entidade pública (G3).

Ao comparar o grupo G2, composto por respondentes sem conhecimento de linguagem técnica e que tiveram acesso ao modelo de layout com popular reporting, com o grupo G3, composto por respondentes que possuem a carga de conhecimento necessária para

entender as informações que são divulgadas por meio das demonstrações contábeis, foi possível verificar que, por meio do teste Mann-Whitney U, a hipótese de não haver diferenças entre os grupos ao nível de significância de 5% foi rejeitada. Esse resultado indica que o formato de popular reporting apresentado por meio do modelo aumentou a média de acertos dos respondentes sem conhecimento técnico, de modo que o número de acertos desse grupo superou em mais de 35% os acertos do grupo com conhecimento de linguagem técnica que só teve acesso às demonstrações contábeis tradicionalmente evidenciadas pelo setor público. Assim, é possível entender que uma apresentação que visa a exibir os dados de forma simplificada e com o uso de linguagem popular é capaz de preencher a lacuna referente à falta de conhecimento da maioria dos cidadãos.

Portanto, conclui-se 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. A partir da amostra estudada, isso pode significar que as demonstrações contábeis apresentadas em seu formato tradicional podem reduzir a compreensibilidade daqueles que acessam, o que pode ser confirmado por meio da análise descritiva realizada com os grupos e que traz a média de acerto dos grupos de tratamento G2 e G4 superior à média de acerto do grupo de controle G1 e do grupo 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, em seu estudo, mostraram que o popular reporting é motivado pela necessidade de fornecer informações aos cidadãos para melhorar a transparência e a accountability, oferecendo relatórios financeiros mais amigáveis, pois destacam o entendimento sobre as ações governamentais, aumentando assim a participação dos cidadãos na tomada de decisões governamentais.

Seguindo a mesma linha de pensamento, Augustinho et al. (2015) afirmam que as restrições na comunicação contábil podem ser reduzidas se ela for exposta em uma linguagem de fácil compreensão e apoiada por formas de divulgação complementares que incluam linguagem verbal e não verbal e que representem não apenas os resultados, mas sua análise e interpretação.

Como teste adicional, e com o objetivo de avaliar a verificabilidade do teste da hipótese H2, o estudo procurou analisar se a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público, medida com base no desempenho dos respondentes, depende da forma de apresentação simplificada. Para tanto, foi realizado o Teste Qui-Quadrado de independência, conforme a Tabela 5:

Tabela 5: Teste de Qui-Quadrado da Associação do Desempenho dos Respondentes com a forma de apresentação

Teste	Observação	Significância
Qui-quadrado de Pearson	1457	0.000

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 5, a hipótese nula foi rejeitada ao nível de significância de 5%, o que mostra que o desempenho dos respondentes depende da forma de apresentação dos relatórios financeiros. Da mesma forma, significa que, quando a entidade divulga os demonstrativos financeiros por meio de gráficos e tabelas e utiliza linguagem popular, o cidadão tende a compreender melhor o que é divulgado pelos gestores públicos. Assim, Cohen e Karatzimas (2015) afirmam que a filosofia básica do popular reporting consiste em apresentar as informações exibidas nas demonstrações financeiras de forma simplificada, evitando tanto a análise detalhada quanto o uso de termos técnicos complicados.

5 Conclusões

A presente pesquisa teve como objetivo investigar o nível de compreensibilidade das informações divulgadas pelas demonstrações contábeis no setor público brasileiro, analisando se, com base em relatos populares, o conhecimento sobre a linguagem técnica e a apresentação simplificada dessas informações, baseadas no popular reporting, melhoram a compreensibilidade dessas demonstrações.

Assim, os resultados mostraram que o cidadão que melhor compreende os relatórios contábeis divulgados pelo setor público é aquele que detém conhecimento técnico da linguagem, em comparação com o cidadão comum que não detém esse conhecimento e não tem o aparato técnico-cognitivo para analisar essas informações.

Esse fato ocorre porque os relatórios que tradicionalmente são divulgados pelo setor público brasileiro possuem termos técnicos, que dificulta a compreensão das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, reduz o fortalecimento do controle social sobre a administração pública, criando, assim, uma associação entre conhecimento técnico e compreensibilidade, o que demonstra que a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público depende do conhecimento de linguagem técnica.

Da mesma forma, ao comparar as formas de apresentação dos relatórios contábeis (tradicional ou popular reporting), foi possível constatar que a divulgação das demonstrações contábeis com base nas

práticas do popular reporting, que visa a apresentar as informações por meio de gráficos, glossários e figuras, proporciona aos cidadãos uma melhor compreensão dos relatórios contábeis divulgados pelo setor público, tanto para aqueles que detêm o conhecimento da linguagem técnica quanto para aqueles que não o detêm (o cidadão comum). Ao analisar a associação entre o popular reporting e compreensibilidade, notou-se que a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público depende da forma de apresentação (layout) simplificada através do popular reporting.

Os resultados também apontaram que, quando expostos a demonstrações contábeis no formato do popular reporting, os cidadãos comuns, aqueles que não têm conhecimento técnico da linguagem, têm um desempenho melhor em comparação com os cidadãos que têm conhecimento técnico da linguagem quando são submetidos a demonstrações financeiras no formato tradicional e conforme exigido pela lei, o que mostra que o layout tradicional é difícil de entender mesmo para os cidadãos que têm conhecimento técnico da linguagem.

Portanto, como conclusão, as três hipóteses desta pesquisa foram confirmadas. Sob essa ótica, é possível inferir estatisticamente que, com base na amostra selecionada, os cidadãos que possuem conhecimento de linguagem técnica compreendem melhor as informações contábeis divulgadas pelo setor público do que os cidadãos que não possuem esse conhecimento. No entanto, no momento em que as informações contábeis são divulgadas através do popular reporting, com o uso de uma linguagem mais simples e um layout mais lúdico, os cidadãos melhoram seu nível de compreensão sobre essas informações, o que demonstra que essa divulgação complementar pode suprir a lacuna referente ao conhecimento da linguagem técnica.

Diante das reflexões, considerações e resultados presentes nesta pesquisa, espera-se que este estudo possa aprimorar o processo de prestação de contas para os usuários efetivos da contabilidade pública, aumentando sua compreensibilidade sobre as demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público e, principalmente, que contribua para o avanço acadêmico e científico sobre os temas aqui abordados, tanto direta quanto indiretamente, ao trazer uma nova perspectiva para a literatura existente, com reflexões sobre o aprimoramento do controle social efetivo e a promoção do interesse pela fiscalização dos recursos públicos. Isto se justifica, pois, embora se espere que o uso do popular reporting aumente a responsabilização e a transparência da entidade pública e mobilize o interesse e o envolvimento dos cidadãos, os gestores públicos ainda não o exploram em sua plenitude.

De modo geral, analisando os resultados encontrados, percebe-se que os cidadãos comuns têm um baixo nível de compreensão sobre as demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro. Logo, para que

a divulgação das demonstrações contábeis atinja seu objetivo, ou seja, seja compreendida por uma parcela considerável dos cidadãos e os prepare para exercer seu papel de fiscalizar os atos dos gestores públicos, dois fatores precisam de maior atenção: ou o Estado utiliza o popular reporting, divulgando as informações de forma mais simples, lúdica e amigável, com figuras, glossários e outras ferramentas gráficas; ou os cidadãos, por interesse próprio, devem buscar adquirir o conhecimento sobre a linguagem técnica contábil com o objetivo de compreender a linguagem utilizada nas publicações sobre as demonstrações contábeis oficiais, embora essa aquisição de conhecimento ainda não seja 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.

Deve-se mencionar que a adequação da linguagem técnica à linguagem popular utilizada no presente trabalho é considerada uma limitação, uma vez que foi utilizada a linguagem percebida como sendo a mais eficaz. No entanto, não é possível garantir a adequação da linguagem de forma a proporcionar a maior compreensibilidade possível sobre as informações contábeis divulgadas pelo setor público. Dessa forma, fica aqui a recomendação para que estudos futuros procurem analisar qual seria a melhor forma de reportar as informações divulgadas pela contabilidade do setor público por meio de demonstrações contábeis com o objetivo de melhorar o nível de compreensibilidade dos cidadãos.

Outra sugestão seria um estudo que tentasse esclarecer as reais necessidades de informação dos cidadãos, não apenas em relação ao conteúdo da demonstração contábil, mas também a sua forma de apresentação (layout), frequência e meios de propagação, bem como verificar se o uso de tecnologias modernas e da Internet aumentaria o interesse dos cidadãos pelos relatórios financeiros populares emitidos pelo setor público.

Finalmente, dadas as limitações mencionadas, sugere-se a aplicação deste estudo como suporte na busca de aprimoramento das hipóteses aqui sugeridas por meio do aumento do tamanho da amostra e da utilização de novas abordagens metodológicas, a fim de trazer uma maior robustez aos achados e com o objetivo de expandir o arcabouço teórico sobre a compreensibilidade das informações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro.

Referências

- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., & Guimarães, I. A. (2015). Disclosure and accountability in public financial statements as instruments for social control. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(2), 182-199. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i2.1173>
- Armstrong, E. (2005). Integrity, transparency and accountability in public administration: Recent trends, regional and international developments and emerging issues. *United Nations, Department of Economic and Social Affairs*, 1(10), 1-10.
- Barbera, C., Borgonovi, E., & Steccolini, I. (2016). Popular reporting and public governance: The case of "Bilancio in Arancio" in Milan municipality. *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations (Studies in Public and Non-Profit Governance)*, 5, 3-30. <https://doi.org/10.1108/S2051-663020160000005001>
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1), 15-20. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643050>
- Biancone, P., Secinaro, S., & Brescia, V. (2016). The popular financial reporting: focus on stakeholders—the first European experience. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 115-125. <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p115>
- Carpenter, F. H., & Sharp, F. C. (1992). Popular reporting: local government financial reports to the citizenry. *Governmental Accounting Standards Board*.
- Chan, C., Landry, S. P., & Troy, C. (2011). Examining External Validity Criticisms in the Choice of Students as Subjects in Accounting Experiment Studies. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 7(1). <http://itar.org/id5.html>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 449-460. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2014-0140>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95-13. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- Cohen, S. (2016). Popular Reporting (A. Farazmand, Ed.). *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_2285-1
- Cohen, S., Manes Rossi, F., Mamakou, X., & Brusca, I. (2022). Financial accounting information presented with infographics: does it improve financial reporting understandability? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 263-295. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2021-0163>
- Cohen, S., Mamakou, X. J., & Karatzimas, S. (2017). IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences. *Government Information Quarterly*, 34(2), 283-295. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2017.04.003>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*. <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração*. (7th ed.). Bookman.
- Daniels, J. D., & Daniels, C.E. (1991). Municipal financial reports: what users want. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(1), 15-38. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(91\)90018-F](https://doi.org/10.1016/0278-4254(91)90018-F)
- DiasFilho, J.M. (2000). A linguagem utilizada na evidênciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos*, 38-49. <https://doi.org/10.1590/S1413-9251200000200003>
- Financial Accounting Standards Board. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*. <https://www.fasb.org/page/PageContent?pagelid=/standards/concepts-statements.html>
- Gallon, A. V., Trevisan, R., Pfitscher, E. D., & Limongi, B. (2011). A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos

- jornais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 16(1), 79-96.
- Governmental Accounting Standards Board. (1987). *Concept's Statements No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting*. <https://gasb.org/page/ShowDocument?path=GASBCS-1pdf&acceptedDisclaimer=true&title=GASB+CO+NCEPTS+STATEMENT+NO.+1%E2%80%944+OBJECTIVES+OF+FINANCIAL+REPORTING&Submit=>
- Groff, J. E., & Pitman, M. K. (2004). Municipal financial reporting on the world wide web: a survey of financial data displayed on the official websites of the 100 largest US municipalities. *The Journal of Government Financial Management*, 53(2), 20.
- Hair, J. F., Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (1998). *Multivariate Data Analysis*. (5th ed.), Prentice Hall, New Jersey.
- Herrmann, K. R. (2011). Create an Excellent Popular Financial Report. *Government Finance Review*, 41-44. https://fsfo.starchapter.com/images/GFR_OCT_11_41.pdf
- Hristov, E., Dimitrova, Z., Parvova, I., & Kitov, B. (2016). Scientific, Regulatory and Practical Approaches to the Fight against Counterfeit Medicinal Products. *Bulgarian Experience. Journal of US-China Medical Science*, 13, 1-12. doi: 10.17265/1548-6648/2016.01.001
- Hood, C. (1995). Contemporary public management: a new global paradigm?. *Public policy and administration*, 10(2), 104-117. <https://doi.org/10.1177/095207679501000208>
- International Accounting Standards Board. (2008). *An improved Conceptual Framework for Financial Reporting*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework-2010/conceptual-framework-exposure-draft.pdf>
- Jones, D. B., Scott, R. B., Kimbro, L., & Ingram, R. (1985). *The needs of users of governmental financial reports*. Government Accounting Standards Board, Stamford, CT.
- 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? *The American Review of Public Administration*, 36(3), 301-322. <https://doi.org/10.1177/0275074005283797>
- Kinnersley, R., & Fleischman, G. (2001). The readability of government's letter of transmittal relative to public company management's discussion and analysis. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 13(1), 1.
- Leary, M. R. (2012). Introduction to behavioral research methods. (6th ed.). Pearson Education Inc.
- Lewis, C. W., & Hildreth, W. B. (2011). *Budgeting: Politics and Power*. Oxford University Press.
- Lee, M. (2006). The history of municipal public reporting. *Intl Journal of Public Administration*, 29(4-6), 453-476. <https://doi.org/10.1080/01900690500436982>
- Mack, J., & Ryan, C. (2007). Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence? *International Journal of Public Sector Management*, 20(2), 134-146. <https://doi.org/10.1108/09513550710731490>
- Miranda, L. C., de Moura Silva, A. J., Ribeiro Filho, J. F., & da Silva, L. M. (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *BBR-Brazilian Business Review*, 5(3), 209-228.
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities: La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128. <https://doi.org/10.6018/rcsar.383071>
- Oliveira, A. F. L. (2016). *Popular Reporting nos Municípios Portugueses*. [Dissertação de Mestrado]. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Oliveira, Â., Santos, J. P., & Susana, J. (2018). Popular Reporting nos municípios portugueses? *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 16(31). https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/83688/1/angela-oliveira_susana-jorge_joao-santos.pdf
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47-62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- Platt Neto, O. A., Cruz, 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), 75-94.
- Rosair, M., & Taylor, D. W. (2000). The effects of participating parties, the public and size on government departments' accountability disclosures in annual reports. *Accounting, Accountability & Performance*, 6(1), 77-97.
- Sharp, F. C., Carpenter, F. H., & Sharp, R. F. (1998). Popular financial reports for citizens. *The CPA Journal*, 68(3), 34.
- Siraque, V. (2009). Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e

- limites na Constituição de 1988. Saraiva. *Accounting & Financial Management*, 31(4), 478-495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327-350. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00389.x>
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478-495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Yusuf, J. E. W., & Jordan, M. M. (2012). Effective popular financial reports: The citizen perspective. *Journal of Government Financial Management*, 61(4), 44.
- Yusuf, J. E., Jordan, M. M., Neill, K. A., & Hackbart, M. (2013). For the people: Popular financial reporting practices of local governments. *Public Budgeting & Finance*, 33(1), 95-113. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2013.12003.x>