

Informação Contábil do Setor Público com Foco no Cidadão – Análise do *Popular Reporting* à Luz da Teoria da Comunicação

Resumo

O presente estudo buscou explorar o *popular reporting*, tema pouco discutido no Brasil, revisando a literatura à luz da Teoria da Comunicação. Assim, discute-se como a contabilidade pode auxiliar na *accountability* do setor público, transmitindo informações de maneira adequada e simplificada para compreensão de seus usuários, em especial aqueles que não possuem conhecimento de contabilidade e finanças públicas. Para revisão da literatura abordada no ensaio teórico foram realizadas buscas em algumas das principais bases de pesquisa científica. A discussão apresenta relações entre os estudos sobre o *popular reporting* e os elementos e dimensões trazidos a partir da Teoria Matemática da Comunicação, permitindo a identificação de pontos que devem ser observados no processo de comunicação dos entes públicos aos cidadãos através dos relatórios financeiros populares. No cenário brasileiro, no qual a transparência e o acesso à informação são incentivados e obrigatórios devido à legislação, a disponibilização de relatórios financeiros em formato popular tende a fortalecer esse movimento. Por isso, observar os elementos e dimensões do processo de comunicação é um desafio aos contadores e áreas de comunicação dos entes públicos, que, atentos aos possíveis pontos de fragilidade podem realizar a transmissão de uma mensagem com o mínimo ruído possível e assim contribuir para o incentivo à cidadania.

Palavras-chave: *Popular reporting*; Teoria da Comunicação; Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Linha Temática: Outros Temas Relevantes em Contabilidade – Contabilidade Pública Governamental.

1 Introdução

Os cidadãos têm exigido mais *accountability* de seus governos, principalmente maior transparência no que diz respeito à administração de recursos públicos. Esse movimento é impulsionado, em parte, pelo aumento da insatisfação com o desempenho e, conseqüente diminuição da confiança nos gestores públicos. À medida que os governos crescem em tamanho e complexidade, muitos os veem como ineficientes e como agentes de desperdício na prestação de serviços públicos (Yusuf, Jordan, Neill, & Hackbart, 2013).

Um dos mecanismos utilizados pelas entidades do setor público para atender à *accountability* requerida pelos cidadãos são os relatórios anuais, incluindo as demonstrações financeiras para fins gerais. A estrutura conceitual proposta nas normas internacionais atualmente válidas no Brasil, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CFC, 2016), traz que os cidadãos, como recebedores de serviços do governo e de outras entidades do setor público, e provedores de recursos para esse fim, são usuários primários dos relatórios contábeis dos entes públicos.

Porém, há uma preocupação com a complexidade dos relatórios e, conseqüentemente, restam dúvidas quanto a sua eficácia como mecanismo de prestação de contas (Stanley, Jennings, & Mack, 2008). Dado que os usuários dos relatórios governamentais são numerosos e diferem em termos de educação, experiência, maturidade e requisitos de informação, a visão de que as necessidades de cada grupo distinto poderiam ser satisfeitas pela mesma forma existente de relatórios financeiros tem sido amplamente contestada (Pérez, Hernández, & Bolívar, 2005).

Nesse sentido, quando o público não tem capacidade e tempo para se aprofundar nos conteúdos necessários para inspecionar as contas, os governos precisam facilitar a tarefa preparando declarações financeiras compreensíveis e abrangentes, visto que, ao reduzir o volume de informações, os relatórios de todo o governo podem se tornar mais acessíveis ao público em geral (Chan, 2003). Para simplificar os mecanismos de *accountability*, surgiram os *Popular Financial Reports* (PFRs), ou relatórios financeiros populares, que são direcionados a partes interessadas públicas (por exemplo, cidadãos, empresas e grupos comunitários) que não têm experiência ou conhecimentos em finanças públicas, mas que possuem direito a uma visão mais compreensível das atividades financeiras do setor público. Esses tipos de relatórios são principalmente difundidos na América do Norte (EUA e Canadá), porém a abordagem acadêmica sobre o assunto tem sido limitada (Biondi & Bracci, 2018). Com base nos critérios utilizados para busca, não foram localizados trabalhos nacionais abordando o referido assunto, apesar do crescente movimento de *accountability* no país, impulsionado pela edição da Lei Complementar nº 131 de 2009, conhecida como Lei da Transparência.

Ao considerar os cidadãos como público-alvo das demonstrações contábeis governamentais (GASB, 1999; IPSASB, 2014) depreende-se que a informação deve ser disponibilizada de maneira propícia ao seu entendimento. Frente ao exposto, o presente estudo busca explorar o tema *popular reporting*, revisando a literatura à luz da Teoria da Comunicação (Shannon, 1948). Assim, discute-se como a contabilidade pode auxiliar na *accountability*, transmitindo informações de maneira adequada à compreensão de seus usuários, no contexto do setor público.

Realização:

O estudo se justifica devido ao fato do tema não ser amplamente explorado no país, mesmo em um contexto de questionamentos aos governantes por episódios de corrupção e do surgimento de legislação que visa suprir informações ao público. O trabalho também colabora na divulgação de uma ferramenta útil para aproximação dos governantes aos cidadãos e com a discussão sobre o que os contadores, como responsáveis pelas informações financeiras, devem observar para o alcance desse objetivo.

Para revisão da literatura, foram realizadas buscas, em junho de 2019, em algumas das principais bases de pesquisa acadêmica (Periódicos CAPES, EBSCO, *Scopus*, *Science Direct e Web of Science*), por meio dos termos “*popular reporting*”, “*popular financial reporting*”, e “*communication theory*” AND *accounting*, em inglês e português, com resultados limitados ao ano de 2018. Foram selecionados, a partir da leitura dos resumos, 13 trabalhos pertinentes ao assunto relatórios financeiros populares e cinco sobre e teoria da comunicação aplicada à contabilidade. Adicionalmente, foram também revisadas as principais referências encontradas nos trabalhos obtidos como resultado das buscas em bases de pesquisa, totalizando 21 estudos analisados sobre o primeiro tema, e oito sobre o segundo.

Para este fim, o trabalho está subdividido, além desta introdução, em uma seção de análise da literatura sobre *popular financial reporting*, seguida de uma seção de apresentação da teoria da comunicação e uma posterior análise da literatura de sua relação com a contabilidade. Por fim, uma seção de análise do tema *popular reporting* à luz da teoria da comunicação e a conclusão.

2 Popular Reporting

Embora já conhecido, o tema *popular reporting* ainda vem recebendo pouco interesse da academia. O assunto surgiu na América do Norte há mais de duas décadas, sendo impulsionado por associações profissionais de contabilidade e finanças governamentais. A *Government Finance Officers Association* (GFOA), entidade que representa funcionários de finanças públicas nos Estados Unidos e no Canadá, promove premiação anual para os *Popular Financial Reports* desde 1991 (Allison, 1995). O *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), organização responsável pelas normas contábeis dos estados e municípios norte-americanos, editou a norma número 34 em 1999, colocando os cidadãos como público-alvo dos relatórios (GASB, 1999) e impulsionando o desenvolvimento destes mecanismos de *accountability*.

Os relatórios tradicionais fornecidos por contadores e auditores são geralmente densos por ser parte integrante dos controles financeiros internos e externos. Esses instrumentos destinam-se a profissionais da área, sendo de difícil compreensão para um cidadão comum. Portanto, não podem ser considerados como um reporte ao público em geral, sendo o *popular financial reporting* o mecanismo que objetiva criar uma ponte entre divulgações financeiras e divulgações aos cidadãos (Lee, 2006). Com menor detalhamento e menor uso de linguagem técnica, os PRFs objetivam trazer um retrato verossímil, objetivo e preciso da situação governamental. Entre as características a serem observadas na sua elaboração, devem estar a tempestividade, o escopo definido e a interligação com os relatórios compreensivos, fornecendo de forma clara aos interessados informações inteligíveis. A apresentação de dados comparativos, *layout* atrativo e o uso de elementos gráficos podem contribuir estrategicamente para disseminação adequada e interesse pelos usuários (Clay, 2007).

Realização:

Dentre os trabalhos analisados a partir das buscas nas bases de dados de pesquisa científica, Sharp, Carpenter e Sharp (1998) destacam-se com um dos pioneiros. Os autores buscaram trazer diretrizes para a elaboração dos *Popular Reports* considerando que os contadores do setor público são qualificados para interpretar as informações financeiras destinadas aos usuários sofisticados, mas que simplificar não é uma tarefa fácil. Para isso, são discutidos detalhes de como estabelecer uma perspectiva do cidadão, foco na interpretação além da divulgação, objetividade e como tornar o relatório amigável ao usuário. Eles também esclarecem que os relatórios populares não devem ser apenas documentos de relações públicas dos governantes, mas devem prestar contas aos cidadãos que os leem.

Dentro do mesmo pressuposto de que não é simples para os preparadores ajustarem suas explicações ao público leigo, Marsh, Montondon e Daniels (2004) e Marsh e Montondon (2005) utilizaram medidas de legibilidade para verificar se tais relatórios podem melhorar a compreensão do cidadão. Os resultados indicaram que há necessidade de os governos redigirem o PFR utilizando um estilo de escrita mais compreensível, com esforço em adaptar o conteúdo à educação e à formação dos seus cidadãos. Os autores sugerem que grupos focais ou estudos piloto podem ser necessários para ajudar os preparadores dos demonstrativos a alcançarem o público pretendido.

Com a necessidade de atender às necessidades do público-alvo para geração de *popular reports* de qualidade, a perspectiva do cidadão é foco de alguns trabalhos. Jordan, Yusuf, Mayer, e Mahar (2016) desenvolveram estudo qualitativo utilizando grupos focais, com o objetivo de verificar quais eram os interesses da população de um município norte-americano acerca dos assuntos governamentais. Os resultados apontaram que as visões sobre as informações necessárias não estão limitadas a questões orçamentárias e fiscais. Foi reportado o interesse em desempenho, estrutura da administração da cidade, informações demográficas e outras questões não financeiras. Os autores concluem que a agregação de informações contextualizadas e relevantes aos PFRs deve aumentar a utilidade aos seus usuários e ao mesmo tempo pode ser estratégico para os governos interessados na aproximação e no envolvimento da sociedade na fiscalização do orçamento e no processo político.

Também neste sentido, Cohen, Mamakou, e Karatzimas (2017) foram além do que tange ao conteúdo dos relatórios, abordando a influência da sua forma de apresentação e método de disseminação aos cidadãos. Os autores desenvolveram um relatório popular conciso para um município hipotético sob três formatos diferentes (PDF tradicional, livro de visitas e website) e um questionário para avaliar completude de informação, clareza, aparência visual, navegação, usabilidade, satisfação geral e imagem do município em cada um deles. As descobertas demonstram que o site é capaz de superar as formas tradicionais de apresentação de relatórios populares na maioria dos aspectos examinados, fornecendo evidências de que o uso da tecnologia da informação e da comunicação é um meio de tornar os relatórios populares mais atraentes. Assim, é trazido que agregar um formato de maior utilidade aos cidadãos pode produzir resultados positivos com possíveis efeitos colaterais para a participação democrática.

Yusuf, Jordan, Franklin e Ebdon (2017) estudaram a percepção do cidadão norte-americano em relação à *accountability* dos municípios utilizando o *popular reporting* entre os critérios analisados. A expectativa era que os residentes em cidades com altos níveis de

Realização:

transparência, acesso à informação e processos participativos percebessem a responsabilidade fiscal do governo local de forma mais positiva do que os demais. No entanto, os resultados não suportam essas expectativas já que a *accountability* percebida não variou, independentemente da disponibilização de ferramentas para essa finalidade. Essas descobertas sugerem lacuna no conhecimento relacionado ao valor das atividades administrativas que seriam fundamentais para informar e envolver os cidadãos, com consequente aumento da percepção de responsabilidade fiscal.

Já Jordan, Yusuf, Berman e Gilchrist (2017) analisaram as PRFs como mecanismos de transparência fiscal por meio de um índice para o usuário cidadão. Baseando-se na literatura existente sobre os índices de transparência e prestação de contas foram compreendidas cinco áreas: compreensão, acesso, finanças, aparência e foco na comunidade. O estudo compara como os governos locais dos Estados Unidos atendem a esses critérios em suas práticas de divulgação populares. Com base na análise pode-se concluir que, embora existam áreas para melhoria, os PFRs apresentaram alta pontuação nos critérios de acesso e aparência. No entanto, os componentes restantes apontam para áreas de fraqueza que podem refletir diretamente o desafio de abordar a singularidade dos PFRs, ou seja, o que torna as informações financeiras compreensíveis e relevantes para o cidadão não familiarizado com os termos de contabilidade do governo.

Stanley et al. (2008) já haviam analisado de forma similar o cenário australiano por meio de um índice criado para avaliar a qualidade do conteúdo demonstrado nos Relatórios Financeiros da Comunidade, um tipo de relatório financeiro popular, difundido a partir da preocupação com a complexidade das demonstrações gerais do setor público. Os resultados da pesquisa demonstraram que a forma e o conteúdo dos demonstrativos variaram consideravelmente e as autoridades locais revelaram baixos índices de divulgação, bem como uma falta de análise das demonstrações do desempenho financeiro, posição e fluxos de caixa.

Outros trabalhos investigaram a visão dos elaboradores dos *popular reports*. Kloby (2009) realizou estudo utilizando entrevistas com diretores financeiros de governos locais, buscando identificar motivações-chave, custos administrativos e benefícios instrumentais da tradução de orçamentos ricos em dados em relatórios amigáveis para os cidadãos. Os resultados demonstraram que os diretores financeiros desempenham um papel de liderança na determinação do estilo e da extensão em que as informações financeiras são comunicadas ao público externo. Porém, constatou-se que a adoção dessa forma de relatório financeiro não gera necessariamente um impacto sobre a participação do cidadão no processo orçamentário.

Yusuf et al. (2013) e Yusuf e Jordan (2015) apresentaram resultados de pesquisa sobre o tema realizada com entes públicos dos Estados Unidos e encontraram que 75% divulgam relatórios populares, com tipos de relatórios e métodos de distribuição variados. As motivações dos governos para fornecer tais publicações referem-se ao fornecimento de informações e à melhoria da transparência e *accountability*, por intermédio de relatórios financeiros mais fáceis de usar. Nos casos onde não há tal divulgação a principal justificativa é a falta de recursos. Os autores enfatizam que parece haver uma desconexão entre a adoção de relatórios populares como um mecanismo para melhorar a transparência e a entrega desses documentos para os cidadãos, de modo que as informações possam ser usadas para uma participação pública efetiva. Foi verificada

a predominância de distribuição passiva, sendo os métodos mais comuns a disponibilização no site do governo e nas bibliotecas. A recomendação dos autores é que os governos envidem mais esforços para educar a população sobre a disponibilidade dos *popular reports* e assim garantir sejam entregues ao público-alvo.

Barbera et al. (2016) analisaram o caso do relatório popular do município de Milão, sob a luz da literatura de Governança Pública e triangulando diversas fontes de dados, como documentos, elaboradores, cidadãos e imprensa. Foi direcionado foco aos comportamentos, processos de tomada de decisão e relações entre os vários atores envolvidos, e evidenciado que os relatórios populares podem melhorar a Governança Pública, mas também existem possíveis riscos que os condutores de tais processos devem evitar. São trazidos quatro aspectos-chave: capacidade de assegurar maior transparência, neutralidade, maior participação e impactos na tomada de decisões.

Os relatórios financeiros populares são geralmente orientados para informações financeiras e não são necessariamente estruturados para garantir o relacionamento a outras informações operacionais importantes para a *accountability* democrática (Lee, 2007). Nesse sentido, alguns autores realizaram abordagens comparativas com outros mecanismos de divulgação utilizados pelo setor público, sugerindo que sejam gerados relatórios populares que incluam informações relacionadas aos relatórios integrados e de sustentabilidade (Biondi & Bracci, 2018; Cohen & Karatzimas, 2015).

Cohen e Karatzimas (2015) analisaram a difusão recente de duas formas alternativas de relatar informações pelos governos, o *popular reporting* e os relatórios integrados. Nesse contexto, colocam que as duas tendências constituem extremos em um “polo de complexidade”, pois a primeira tenta apresentar informações financeiras em uma maneira simplificada, enquanto o outro envolve material adicional aos relatórios tradicionais. A análise leva à conclusão de que as entidades governamentais precisam dar o próximo passo nos relatórios dando origem à publicação de “*Integrated Popular Reports (IPR)*”, conjugando, em linguagem e formato acessível, informações financeiras e operacionais que sejam do interesse do público.

Também no sentido de analisar novas tendências de *accountability* nos relatórios, Biondi e Bracci (2018) analisaram o *popular reporting* em conjunto com os relatórios integrados e os relatórios de sustentabilidade. É discutido que o surgimento e a difusão de inovações gerenciais dependem de vários fatores, em particular, de quem é o promotor e a sua legitimação dentro do grupo de organizações, a presença de alguns gatilhos internos ou externos que podem apoiar a difusão e iniciar a produção e a base de conhecimento que irá sustentar e evoluir a inovação ao longo do tempo. Os autores argumentam sobre o risco de que as inovações em prestação de contas possam acabar sendo apenas um modismo, criando ineficiências e não atingindo os objetivos pretendidos. É proposto, assim como por Cohen e Karatzimas (2015), a possibilidade do surgimento de uma única ferramenta de *accountability* por meio da fusão dos instrumentos estudados. Porém, também é levantado o risco de que uma ferramenta de relatório abrangente seja tão ampla que acabe com seu próprio objetivo de ser fácil de ler e acessível a não especialistas.

No caso de cenários onde o *popular reporting* ainda não é verificado, também são encontrados estudos geralmente com o objetivo de estimular sua adoção. Para verificar a

Realização:

utilização das informações financeiras governamentais pelos cidadãos, Brusca e Montesinos (2006) conduziram estudo na Espanha, verificando se os cidadãos são usuários significantes das demonstrações financeiras governamentais. O artigo examinou a relação entre relatórios financeiros e comportamento de voto em 143 municípios e encontrou que os resultados eleitorais são influenciados por informações financeiras. Os cidadãos, portanto, demonstraram ser usuários importantes das informações do governo local, embora não sejam produzidas com foco na comunidade: os relatórios são difíceis de encontrar, produzidos para especialistas e complexos, até mesmo para alguns gerentes financeiros. Frente a esses resultados, os autores defendem que haja mais “*popular financial reports*”.

No mesmo sentido, Oliveira (2016) propôs que os relatórios financeiros populares podem ser o que Portugal precisa para tornar as informações do setor público mais transparentes e estabelecer uma melhor comunicação por parte dos municípios. Assim, questionou a pertinência de tal instrumento com objetivo de perceber quais as possíveis razões, características e vantagens obtidas se fosse adotado. Os resultados evidenciaram que o *popular reporting* pode constituir uma vantagem para a divulgação da informação financeira (principalmente investimentos, receitas e despesas) e de caráter institucional do município, de uma forma mais acessível, perceptível e em tempo útil (periodicidade mais frequente que a anual e em formato disponibilizado na internet). Assim, poderia permitir uma maior transparência na relação município-cidadão.

3 Teoria da Comunicação e Contabilidade

A teoria da comunicação foi desenvolvida inicialmente por Claude Shannon (1948) como uma aplicação matemática ao campo das telecomunicações. Seu problema fundamental é o da reprodução em um ponto de uma mensagem selecionada em outro ponto. A construção do autor foi adaptada a diferentes áreas de conhecimento, sendo discutida na contabilidade inicialmente por Bedford & Baladouni (1962).

O modelo de Shannon (1948) para o processo de comunicação traz cinco partes:

1. Fonte - Uma fonte de informação que produz uma mensagem ou sequência de mensagens para ser comunicada ao terminal de recepção.
2. Transmissor - Aquele que opera na mensagem de alguma forma para produzir um sinal adequado para transmissão através do canal.
3. Canal – O meio utilizado para transmitir o sinal de transmissor para receptor.
4. Receptor - Executa a operação inversa daquela feita por o transmissor, reconstruindo a mensagem do sinal.
5. Destino - A pessoa (ou coisa) para quem a mensagem é destinada.

O estudo desses elementos e sua interação é o domínio da teoria da comunicação. Segundo Li (1963), além das partes do processo de comunicação, ele subdivide-se em três aspectos: técnico, semântico e efetividade. O aspecto técnico trata da transmissão correta e eficiente da informação, que às vezes pode estar em forma codificada, baseando-se fortemente na matemática e na física. O aspecto semântico enfatiza o conteúdo da informação que está sendo transmitida, encontrando laços com linguística e lógica. Já o aspecto da efetividade diz respeito ao efeito sobre o comportamento do destinatário da informação que está sendo transmitida,

Realização:

estando intimamente relacionado à psicologia e sociologia.

A teoria da comunicação passou a ser aplicada à contabilidade pouco mais de uma década após a sua concepção e continua sendo utilizada até a atualidade. Dentro da disciplina de estudos de comunicação, a comunicação contábil externa constitui um contexto específico no qual o fenômeno pode ser avaliado. A partir dessa perspectiva, a comunicação trazida através das informações contábeis constitui um tipo específico de comunicação organizacional com o público externo, principalmente por meio de documentos narrativos corporativos, como é o caso das demonstrações financeiras (Merkl-Davies & Brennan, 2017). Seus conceitos orientam que a eficácia de uma mensagem é medida pela quantidade de informação assimilada e pelo volume de alternativas que ela permite ao usuário descartar pelo seu conhecimento. Assim, informação é contemplada a redução de incerteza e a validade das informações contábeis não pode ser determinada senão medindo o nível de incerteza do usuário entre dois momentos: antes e depois de receber a mensagem (Dias Filho, 2000).

Bedford e Baladouni (1962), no estudo seminal relacionando a teoria da comunicação à contabilidade, identificaram elementos do processo da comunicação da matéria: os eventos econômicos, o profissional da contabilidade, os demonstrativos e seus usuários. Os autores também abordaram a fidedignidade e significância como resultado esperado no fluxo da informação contábil. Para eles, embora existam variações entre os modelos de comunicação, todos eles contêm três elementos: a fonte, a mensagem e o destino da mensagem.

A mensagem, então, é um elemento de comunicação comum tanto para o profissional de contabilidade como para o destinatário. Assim, se uma mensagem é produzida com completa fidelidade e interpretada totalmente pelo destinatário, pode-se dizer que há comunicação completa. Entretanto, deve-se ponderar que as mensagens raramente são codificadas e decodificadas com total fidelidade. Por isso, os sinais de comunicação humana podem sofrer distorções devido à existência de ruído, que sujeitam a qualidade de mensagens a variações. Na contabilidade, os ruídos podem ser definidos como os fatores que interferem na qualidade de suas mensagens e, por isso, deve haver esforços para sua redução (Bedford & Baladouni, 1962).

Li (1963) direcionou o foco para a dimensão semântica da comunicação aplicada à contabilidade, considerando a importância da linguagem no processo. Uma linguagem é definida como qualquer sistema que tenha um conjunto de símbolos e um conjunto de regras relacionadas às operações desses símbolos. A contabilidade, tendo palavras e números como seus símbolos e tendo procedimentos e convenções como suas regras, qualifica-se para ser considerada como um sistema de linguagem. Assim, as demonstrações contábeis, ao relatarem apenas transações cuja existência e magnitude monetária são definidas, parecem atender ao objetivo da teoria da comunicação no nível semântico de relatar somente informações factuais.

Ainda referindo-se à relação da contabilidade com a teoria da comunicação, Smith e Smith (1971) explicam que, por conta dos relatórios financeiros terem a finalidade de comunicar informações financeiras selecionadas, quando essa comunicação não ocorre de forma adequada as demonstrações contábeis perdem sua utilidade. Para que isso não ocorra, o destino da mensagem deve ser capaz de compreender a mensagem selecionada pelo fornecedor de informações.

Smith e Smith (1971) realizaram um dos primeiros trabalhos empíricos sobre o tema,

associando a teoria da comunicação à *readability* das notas explicativas das maiores empresas norte-americanas. Foi adotada a premissa de que a função de relatório financeiro é comunicar informações financeiras selecionadas. Se esta função não é executada, então o documento não é útil. Para verificar se a contabilidade estava executando a função de comunicação através da transferência de significado foram aplicadas medidas de *readability* às notas explicativas. Os autores concluíram que a legibilidade do conteúdo das notas é restrita, prejudicando a comunicação.

No Brasil, os estudos de Dias Filho (2000) e Dias Filho e Nakagawa (2001) são os primeiros sobre o tema. Os autores relacionaram a teoria da comunicação à contabilidade, com a elaboração de ensaios teóricos, discutindo principalmente acerca da dimensão semântica. É discutida a compreensibilidade pelos usuários dos termos empregados nos demonstrativos, com a hipótese de que o usuário médio das informações contábeis não consegue assimilar adequadamente o seu conteúdo por desconhecer muitos termos empregados na evidenciação ou por lhes atribuir significados diferentes daqueles que o contador normalmente pretende transmitir. Assim, a utilidade da informação transmitida estaria prejudicada.

Entre os estudos mais recentes, Merkl-Davies e Brennan (2017) fornecem uma análise robusta do arcabouço teórico de comunicação contábil externa analisando perspectivas, tradições e teorias da disciplina de estudos de comunicação. Os autores subdividem a estrutura teórica em duas perspectivas de pesquisa sobre comunicação contábil: perspectiva de transmissão funcionalista-comportamental e perspectiva narrativa, interpretativa e simbólica. Como resultados, trazem que os estudos contábeis anteriores enfocam predominantemente o papel das divulgações discricionárias no relacionamento entre as organizações e seus públicos. Assim, a comunicação contábil é vista principalmente como a transmissão de mensagens sobre informações financeiras, ambientais e sociais para o público externo. Os autores sugerem que as pesquisas anteriores estão principalmente relacionadas ao comunicador e à mensagem e incentivam que as pesquisas futuras sejam feitas por meio de tradições alternativas, explorando como as organizações e seus públicos se engajam em um diálogo e interativamente criam, sustentam e gerenciam significados sobre questões de contabilidade e prestação de contas.

Conforme abordado no estudo de Merkl-Davies e Brennan (2017), houve refinamentos subsequentes na literatura para o modelo original de Shannon (1948), que se enquadra na perspectiva de transmissão funcionalista-comportamental predominante nos estudos. Dentre estes desenvolvimentos, encontra-se o reconhecimento de um mecanismo de *feedback* pelo receptor, mas os elementos principais são constantes e formam os fundamentos da análise neste estudo.

4 Análise do *Popular Reporting* à Luz da Teoria da Comunicação

O termo “comunicação” é constantemente verificado na literatura sobre *popular reporting*. Por exemplo, Brusca e Montesinos (2006) trazem que as informações contábeis podem refletir os resultados das políticas públicas e, conseqüentemente, servir como um veículo para comunicar os efeitos econômicos da gestão política. Yusuf et al. (2013) colocam que o fornecimento das informações financeiras dos governos no formato popular é importante para facilitar os caminhos de comunicação entre o governo e os cidadãos e cumprir as metas democráticas de responsabilidade e transparência. Já Barbera et al. (2016) trazem que a

Realização:

comunicação pode ser uma maneira útil de conscientizar os cidadãos sobre a disponibilidade e uso de recursos públicos, informando melhor suas decisões e avaliações e, por sua vez, fornecendo subsídios para processos políticos de alocação de recursos.

O *popular reporting* é considerado uma ferramenta de relações públicas (além de informação financeira) por Sharp et al. (1998). No mesmo sentido, Yusuf et al. (2013) propõem compartilhamento de recursos para o seu desenvolvimento entre áreas de informações financeiras, de comunicação e de relações públicas do ente, a fim de minimizar o peso de verbas oriundas de uma única área governamental. Tais colocações também favorecem a visão da ferramenta como integrante do processo de comunicação do governo com seu maior público.

Pode-se analisar a divulgação de relatórios financeiros populares como um processo de comunicação, já que a finalidade do *popular reporting* é aproximar o cidadão das informações financeiras do governos e que tais informações constam da contabilidade. Isso ocorre uma vez que o objetivo do componente de comunicação é alcançado caso o destino atribua o significado pretendido pela informação fonte para a mensagem selecionada (Smith & Smith, 1971).

A partir de análise da literatura sobre *popular reporting* e acerca da teoria da comunicação aplicada à contabilidade, é possível identificar dentre os elementos do processo de comunicação de Shannon (1948) uma relação com a comunicação por meio do *popular reporting*. Adaptando a construção de Dias Filho e Nakagawa (2001) para os sistemas contábeis, os elementos podem ser verificados da seguinte forma: os eventos econômicos do setor público são as fontes básicas; o contador do ente público atua como transmissor, observando estes eventos e codificando-os de maneira simplificada para transmitir a informação através dos relatórios populares os quais formam o canal básico desse tipo de comunicação. Finalmente, a mensagem é recebida, decodificada e interpretada pelo cidadão, que figura no processo como destinatário final. Um resumo encontra-se na Figura 1.

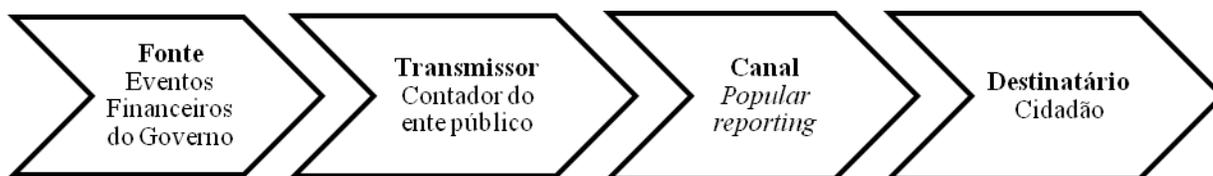


Figura 1 - O processo de comunicação do popular reporting

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos estudos sobre *popular reporting* analisados na seção de revisão de literatura, verificam-se como unidades de análise alguns dos elementos do processo de comunicação. Por exemplo, alguns estudos abordam as motivações e dificuldades para implementação do relatório por parte do transmissor (Kloby, 2009; Yusuf et al., 2013; Yusuf e Jordan, 2015), outros versaram sobre a análise do canal, como o conteúdo do relatório (Jordan et al., 2017; Marsh et al., 2004; Marsh e Montondon, 2005 e Stanley et al., 2008) e alguns compararam com outros tipos de relatórios (Biondi & Bracci, 2018; Cohen & Karatzimas, 2015). Ainda, encontram-se pesquisas realizadas na perspectiva do destinatário, como são os casos de estudos com as impressões dos

cidadãos (Cohen et al., 2017; Jordan et al., 2017; Jordan et al., 2016).

Os três aspectos envolvidos na teoria da comunicação trazidos por Li (1963) também são observáveis no *popular reporting*. O aspecto técnico, que trata da transmissão correta, pode ser verificado nos estudos que questionam os métodos de divulgação, como Cohen et al. (2017) cujos resultados mostram que, na perspectiva do cidadão, a internet proporciona uma disseminação mais rápida e amigável. Tal aspecto também pode ser verificado em Yusuf et al. (2013), os quais encontram uma carência de disseminação ativa dos relatórios populares, o que dificultaria a transmissão da informação até os destinatários.

A dimensão semântica é a que mais concentra abordagens do *popular reporting*. Num processo de comunicação, o problema semântico diz respeito à distância existente entre o significado que um emissor pretende transmitir através de determinado código e a interpretação que o receptor atribui à mensagem recebida (Dias Filho & Nakagawa, 2001). Portanto, verifica-se que o surgimento dos demonstrativos populares se deveu à necessidade de trazer as informações a usuários que não tem entendimento em finanças públicas, transmitindo uma mensagem compreensível ao cidadão. Nesse contexto, são encontrados alguns trabalhos com o fim de verificar se estão alcançando o objetivo desejado (Jordan et al., 2017; Stanley et al., 2008). A *readability*, tratada em estudos de comunicação e contabilidade (Smith & Smith, 1971) e também no caso dos relatórios populares (Marsh et al., 2004; Marsh e Montondon, 2005) inclui-se neste aspecto, pois mede a facilidade de leitura que encontra-se nos objetivos dos PFRs.

A última dimensão, a efetividade, vai além do recebimento e do entendimento pelo usuário da informação. Assim, diz respeito ao efeito sobre o comportamento do destinatário da informação que está sendo transmitida. No caso do *popular reporting*, deve ser verificado como o recebimento da informação e a compreensão pelo cidadão pode afetar a maneira como ele age em um ambiente democrático. No caso da *accountability* recebida, é necessário observar como pode influenciar comportamentos em relação ao governo. Neste sentido, Brusca e Montesinos (2006) constataram relação entre a divulgação das informações financeiras e o comportamento de voto no cenário espanhol, indicando que a comunicação pode trazer resultados nos comportamentos dos cidadãos.

Indo além das dimensões originais da teoria da comunicação, Barbera et al. (2016) colocam que os relatórios populares podem fornecer aos cidadãos informações sobre questões orçamentárias públicas necessárias para participar conscientemente dos processos de tomada de decisão. Os relatórios também podem promover uma comunicação mútua, permitindo ao cidadão participar da gestão com mais proatividade.

Haja vista que o cidadão não é um receptor passivo e que pode manter um diálogo e uma participação ativa nos fenômenos dos entes públicos, deve-se pensar em avanços para que haja maior retroalimentação neste processo. Assim, a democracia poderia efetivamente alterar a fonte da mensagem, fazendo com que fenômenos econômicos do governo atendam ao desejo de seus usuários de maneira cíclica. Para analisar esta dimensão, é necessário avançar nas teorias de comunicação de tradições alternativas, as quais exploram como as organizações e seus públicos se engajam em um diálogo e interativamente criam, sustentam e gerenciam significados sobre questões de contabilidade e prestação de contas, conforme proposta de Merkl-Davies e Brennan (2017).

No cenário brasileiro, onde a transparência e o acesso à informação pelos cidadãos são incentivados e obrigatórios devido à legislação, a disponibilização de relatórios financeiros em formato popular tende a fortalecer esse movimento. Adequar informações contábeis a linguagem e formato acessíveis a diversos públicos deve permitir a transmissão de uma mensagem com o mínimo ruído possível, ou sem interferência na sua qualidade (Bedford & Baladouni, 1962) o que pode contribuir para um processo mais próximo ao cidadão no caso do setor público. Observar os elementos e dimensões do processo de comunicação do governo com seus usuários é um desafio aos contadores e às áreas de comunicação dos entes públicos. Atentos aos elementos envolvidos e possíveis pontos de fragilidade, pode se caminhar para uma maior e mais efetiva *accountability*.

5 Conclusão

O presente estudo buscou explorar o tema *popular reporting*, ainda pouco explorado em pesquisas no país, revisando a literatura à luz da Teoria da Comunicação aplicada à contabilidade. A emissão de tais relatórios busca comunicar um retrato verossímil, objetivo e preciso da situação governamental com menor detalhamento e redução do uso de linguagem técnica. Entre as características que devem ser observadas na elaboração estão a tempestividade, o escopo bem definido, a apresentação de dados comparativos, *layout* atrativo, além de uma estratégia de disseminação adequada aos usuários (Clay, 2007). Com base na literatura, foi possível estabelecer relações entre as abordagens dos estudos sobre o *popular reporting* e os elementos e dimensões trazidos a partir da Teoria Matemática da Comunicação de Shannon (1948).

A discussão realizada no trabalho, relacionando diversos pontos entre os dois temas, teve como destaque a adaptação da construção de Dias Filho e Nakagawa (2001) para o processo de comunicação através dos relatórios financeiro populares. O fluxo ocorre da seguinte forma: os eventos econômicos do setor público são as fontes básicas; o contador do ente público atua como transmissor, observando estes eventos e codificando-os de maneira simplificada para transmitir a informação por intermédio dos relatórios populares, que formam o canal básico desse tipo de comunicação. Finalmente, a mensagem é recebida, decodificada e interpretada pelo cidadão, que figura no processo como destinatário final. Avançando a adaptação, pode ser esperado que os cidadãos respondam às informações recebidas com maior participação e cidadania, engajando-se em um diálogo, conforme proposta de Merkl-Davies e Brennan (2017).

Em um cenário de grandes ações em direção à *accountability* no Brasil, espera-se que este trabalho contribua na disseminação de iniciativas buscando a comunicação das informações contábeis governamentais em um formato amigável para o cidadão, observando os pontos relacionados ao processo de comunicação trazido por Shannon (1948). Atualmente, a disponibilização de dados nos portais de transparência e relatórios contábeis de propósito geral não gera uma comunicação em formato compreensível a todos possíveis usuários, o que é um desafio de adaptação proposto aos contadores públicos e áreas de comunicação social dos governos. Também se espera que seja direcionada atenção da academia a divulgações financeiras governamentais em formato popular, visto que a transparência do setor público vem sendo objeto de estudos há mais de uma década (Neto, Cruz & Ensslin, 2007). A escassez de interesse acadêmico é surpreendente, especialmente em um contexto em que os recursos públicos têm

Realização:

diminuído significativamente, mas as expectativas dos cidadãos, ao contrário, estão se tornando mais sofisticadas (Barbera et al., 2016).

Para estudos futuros, sugere-se a busca e a análise de iniciativas práticas de *popular reporting* nos entes públicos brasileiros, bem como os aspectos que originam o interesse dos governantes na realização de tais divulgações. A proposta de um formato que atenda às necessidades dos cidadãos no contexto do país também pode ser útil ao atendimento dos objetivos do relatório. Por fim, a incorporação de aspectos de outras correntes de análise da comunicação, especialmente para que sejam agregadas as ações do cidadão como resposta ao governo, em uma efetiva participação popular, podem ser passos posteriores.

Referências

- Allison, G. S. (1995). GFOA's Popular Reporting Awards Program: Revised and Improved. *Government Finance Review*, 11(3), 36-37.
- Barbera, C., Borgonovi, E., Steccolini, I., Barbera, C., Borgonovi, E., & Steccolini, I. (2016). Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations.
- Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accountancy. *The Accounting Review*, 37(4), 650–659.
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability (Switzerland)*, 10(9), 1–16.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2006). Are citizens significant users of government financial information? *Public Money and Management*, 26(4), 205–209.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13–20.
- Clay, J. A. (2007). *Popular reporting*. Government Public Relations: A Reader.
- 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).
- Cohen, S., Mamakou, X. J., & Karatzimas, S. (2017). IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences. *Government Information Quarterly*, 34(2), 283–295.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2016). *NBC TSP Estrutura Conceitual*, CFC, Brasília.

- 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*, (24), 38–49.
- Dias Filho, J. M., & Nakagawa, M. (2001). Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(26), 42–57.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1999). *Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standards Board: basic financial statements and management's discussion and analysis for state and local governments*. n. 171-A: Norwalk.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014). *The conceptual framework for general purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, IFAC, New York.
- Jordan, M. M., Yusuf, J. E., Berman, M., & Gilchrist, C. (2017). Popular Financial Reports as Fiscal Transparency Mechanisms: An Assessment Using the Fiscal Transparency Index for the Citizen User. *International Journal of Public Administration*, 40(8), 625–636.
- Jordan, M., Yusuf, J. E. W., Mayer, M., & Mahar, K. (2016). What citizens want to know about their government's finances: Closing the information gap. *Social Science Journal*, 53(3), 301–308.
- Kloby, K. (2009). Less is more: exploring citizen-based financial reporting in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(3), 368–392.
- Lee, M. (2006). The history of municipal public reporting. *International Journal of Public Administration*, 29(4–6), 453–476.
- Lei complementar n. 131, de 27 de maio de 2009* (2009). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF. Recuperado em 06 janeiro, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm
- Li, D. H. (1963). The Semantic Aspect of Communication Theory and Accountancy. *Journal of Accounting Research*, 1(1), 102.
- Marsh, T. L., Montondon, L. G., & Daniels, J. (2004). Readability of Award Winning Popular Annual Financial Reports. *Journal of Accounting & Finance Research*, 12(2), 32–39.

- Marsh, T. L. & Montondon, L. G. (2005). A comparison of the readability of governmental annual financial reports popular reports and management discussion and analysis. *Journal of Accounting and Finance Research*, 13(3), p. 153 – 161.
- Merkel-Davies, D. M., & Brennan, N. M. (2017). A theoretical framework of external accounting communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 433–469.
- Neto, O. A. P., da 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.
- Oliveira, A. F. L. (2016). *Popular Reporting nos Municípios Portugueses*. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Finanças, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal.
- Pérez, C. C., Hernández, A. M. L., & Bolívar, M. P. R. (2005). Citizens' access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly*, 22(2), 258–276.
- Shannon, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. *Bell system technical journal*, 27(3), 379-423.
- Sharp, F. C., Carpenter, F. H., & Sharp, R. F. (1998). Popular financial reports for citizens, 68(3), 34.
- Smith, J. E., & Smith, N. P. (1971). Readability: A Measure of the Performance of the Communication Function of Financial Reporting. *The Accounting Review*. American Accounting Association.
- Stanley, T., Jennings, N., & Mack, J. (2008). An Examination of the Content of Community Financial Reports in Queensland Local Government Authorities. *Ssrn*, 24(November), 411–438. h
- Yusuf, J.E., & 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. (2015). Popular financial reports: tools for transparency, accountability and citizen engagement. *School of Public Service Faculty Publications*, 14.
- Yusuf, J. E., Jordan, M. M., Neill, K. A., & Hackbart, M. (2013). For the people: Popular financial reporting practices of local governments. *Public Budgeting and Finance*, 33(1), 95–113.

Yusuf, J. W., Jordan, M. M., Franklin, A. L., & Ebdon, C. (2017). How much are citizen perceptions of fiscal accountability influenced by government transparency , information access , and participation opportunities ? *Public Finance and Management*, 17(4), 369–394.

Realização:

