



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA APLICADA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA APLICADA

CARLOS ANDRÉ ARAUJO DE MACEDO

**A Informação Pública sob a Ótica do Cidadão: Uma Avaliação da Transparência Ativa  
nos Municípios Paraenses à Luz do Relatório Popular**

CAPANEMA-PA

2024

CARLOS ANDRÉ ARAUJO DE MACEDO

**A Informação Pública sob a Ótica do Cidadão: Uma Avaliação da Transparência Ativa nos Municípios Paraenses à Luz do Relatório Popular**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada da Universidade Federal do Pará, como requisito parcial a obtenção do grau de Mestre em Economia Aplicada.

Orientadora: Profa. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias.

Coorientador: Prof. Dr. Allison Manoel de Sousa.

CAPANEMA-PA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará

Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

M141c MACEDO, Carlos André Araujo de.  
A Informação Pública sob a Ótica do Cidadão: Uma Avaliação da  
Transparência Ativa nos Municípios Paraenses à Luz do Relatório  
Popular / Carlos André Araujo de MACEDO. — 2024.  
61 f. : il.

Orientador(a): Profa. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias  
Coorientador(a): Prof. Dr. Allison Manoel de Sousa  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará, Instituto de  
Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em  
Economia Aplicada, Belém, 2024.

1. TRANSPARÊNCIA PÚBLICA. 2. RELATÓRIO POPULAR. 3.  
MUNICÍPIOS PARAENSES. 4. TEORIA DA COMUNICAÇÃO. 5.  
TEORIA DO DISCLOSURE. I. Título.

CDD 352.17

---

**CARLOS ANDRÉ ARAUJO DE MACEDO**

**A Informação Pública sob a Ótica do Cidadão: Uma Avaliação da Transparência Ativa nos Municípios Paraenses à Luz do Relatório Popular**

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada da Universidade Federal do Pará, como requisito parcial a obtenção do grau de Mestre em Economia Aplicada. Data da aprovação: 20/06/2024.

Conceito: APROVADA

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profª. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias  
Universidade Federal do Pará  
Orientadora

---

Prof. Dr. Allison Manoel de Sousa  
Universidade Federal do Pará  
Coorientador

---

Prof. Dr. Anderson Roberto Pires e Silva  
Universidade Federal do Pará  
Membro Interno Vinculado – PPGEA UFPA

---

Prof. Dr. Nadson Jaime Ferreira Alves  
Universidade Federal do Pará  
Membro Externo Não Vinculado

Dedico este trabalho à minha família, o alicerce de minha vida. Agradeço por todo amor, paciência e incentivo que me proporcionaram. Sem vocês, esta conquista não seria possível. Cada página desta dissertação carrega um pouco da força e inspiração que vocês me dão todos os dias.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, minha eterna gratidão a Deus e a Nossa Senhora de Nazaré, que me guiaram com sua luz e proteção em todos os momentos desta jornada.

Agradeço especialmente à minha orientadora, Lidiane Nazaré da Silva Dias, pela sabedoria, paciência e dedicação, e a Allison Manoel de Sousa, meu coorientador, por suas valiosas orientações e o suporte técnico essencial ao desenvolvimento deste trabalho.

À Antônia Ocileia, minha companheira e mãe dos meus filhos, Maria Heloísa e José Miguel, meu reconhecimento pelo amor, apoio e compreensão incondicionais, essenciais em cada etapa deste processo.

À Cristina Lais, minha companheira e mãe da minha filha, Maria Helena, cuja força e presença tranquilizadora me incentivaram a seguir em frente com determinação e coragem.

Aos meus queridos filhos, Carlos Brendo, Lucas Macedo, Maria Heloísa, José Miguel e Maria Helena, por todo amor e inspiração diária. Vocês são a razão de todo meu esforço e dedicação.

Aos meus amados pais, José Carlos e Maria do Socorro, por todo apoio incondicional, amor e pelos valores que me ensinaram, os quais foram fundamentais nesta caminhada. Aos meus avós, José da Paixão (in memoriam) e Tereza Macedo, cujas presenças e ensinamentos continuam a iluminar meu caminho.

Agradeço à Universidade Federal do Pará por ser um ambiente de aprendizado e crescimento. A todos os professores do programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada e a todos os educadores que contribuíram para minha formação desde o ensino básico até este mestrado, em especial à Nazaré Maciel, meu reconhecimento. A dedicação de cada um de vocês foi fundamental para o meu desenvolvimento acadêmico e pessoal.

A cada um de vocês, meu sincero obrigado por estarem ao meu lado, não apenas durante esta etapa, mas em toda minha vida.

## RESUMO

Na era da informação atualmente vivenciada, a transparência na administração pública se tornou mais vital do que nunca. Cidadãos bem-informados e engajados são a base de uma democracia saudável; o acesso à informação pública de qualidade é fundamental para que possam desempenhar seus papéis como fiscalizadores e participantes ativos nas decisões governamentais que impactam suas vidas. É necessária a participação cidadã para que as decisões econômicas mais eficientes e eficazes promovam uma alocação precisa de recursos, fomentando a confiança nos mercados e, com isso, contribuindo para a construção de um futuro mais próspero. Neste estudo, explora-se a questão da transparência ativa em municípios do Estado do Pará, avaliando a qualidade das informações disponibilizadas em relação a um modelo ideal de relatório voltado para os cidadãos - o Relatório Popular. Por meio da aplicação do modelo da Government Finance Officers Association (GFOA), juntamente com as perspectivas da Teoria da Comunicação e da Teoria do Disclosure, investigou-se a divulgação de informações dos municípios do Pará em termos de transparência ativa revelando um cenário diversificado. Busca-se contribuir para o campo da Economia Aplicada ao oferecer dados baseados em evidências empíricas para orientar a criação de políticas públicas que incentivem a transparência e o acesso à informação. Observou-se que a divulgação em tempo real das despesas municipais desempenha um papel fundamental na transparência. Os achados apoiam gestores públicos e legisladores dotando-os de argumentos sólidos para promover uma comunicação pública mais eficiente e adaptada às necessidades dos cidadãos. Sugere-se a inclusão do Relatório Popular na estrutura de monitoramento dos Tribunais de Contas como forma de promover maior transparência institucional. Nesse contexto, o estudo não só busca contribuir com o diálogo sobre transparência governamental no Brasil, mas também disponibiliza recursos para promover uma administração municipal mais acessível aos cidadãos e participativa, no qual o indivíduo tem um papel ativo.

**Palavras-chave:** Transparência pública. Relatório Popular. Municípios paraenses. Teoria da Comunicação. Teoria do Disclosure.

## ABSTRACT

In the information age we live in today, transparency in public administration has become more vital than ever. Well-informed and engaged citizens are the foundation of a healthy democracy; access to quality public information is essential for them to perform their roles as overseers and active participants in government decisions that affect their lives. Citizen participation is necessary for the most efficient and effective economic decisions to promote an accurate allocation of resources, fostering trust in markets and thereby contributing to building a more prosperous future. This study explores the issue of active transparency in municipalities in the State of Pará, evaluating the quality of information provided in relation to an ideal model of citizen-oriented reporting - the Popular Report. Through the application of the Government Finance Officers Association (GFOA) model, along with the perspectives of Communication Theory and Disclosure Theory, we investigated the disclosure of information by municipalities in Pará in terms of active transparency, revealing a diverse scenario. We seek to contribute to the field of Applied Economics by offering data based on empirical evidence to guide the creation of public policies that encourage transparency and access to information. It was observed that real-time disclosure of municipal expenditures plays a key role in transparency. The findings support public managers and legislators by providing them with solid arguments to promote more efficient public communication adapted to the needs of citizens. The inclusion of the Popular Report in the monitoring structure of the Courts of Accounts is suggested as a way to promote greater institutional transparency. In this context, the study not only seeks to contribute to the dialogue on government transparency in Brazil, but also makes resources available to promote a municipal administration that is more accessible to citizens and participatory, in which the individual has an active role.

**Keywords:** Public transparency. Popular Report. Municipalities of Pará. Communication Theory. Disclosure Theory.

## LISTA DE ILUSTRAÇÃO

<b>Gráfico 1 –Transparência nominal versus efetiva .....</b>	<b>19</b>
<b>Figura 1 - Matriz de Comunicação .....</b>	<b>22</b>
<b>Figura 2 - Teoria da comunicação e normas contábeis .....</b>	<b>25</b>
<b>Quadro 1 – Características recomendadas pela GFOA para os relatórios populares ....</b>	<b>31</b>
<b>Quadro 2 - Apresentação da Ferramenta de Coleta de Dados .....</b>	<b>36</b>

## LISTA DE TABELA

<b>Tabela 1 - Variáveis Operacionalizadas.....</b>	<b>39</b>
<b>Tabela 2 - Estatística Descritiva .....</b>	<b>42</b>
<b>Tabela 3 - Matriz de correlação de Spearman. ....</b>	<b>45</b>
<b>Tabela 4 - Modelos multivariados do nível de evidência municipal. ....</b>	<b>49</b>

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	12
1.1 Contextualização, problema de pesquisa e objetivo .....	12
1.2 Contribuições esperadas .....	14
1.3 Estrutura da dissertação .....	15
2 REVISÃO DA LITERATURA .....	16
2.1 Relevância e necessidade da transparência dos entes públicos .....	16
2.1.1 Transparência nominal, efetiva e ilusão de transparência.....	18
2.2 Teoria da Comunicação.....	20
2.3 As Informações Contábeis .....	26
2.3.1 Características das Informações Contábeis.....	27
2.4 Relatórios Financeiros e sua relevância.....	28
2.5 Teoria do <i>Disclosure</i> .....	32
3 MÉTODOS DA PESQUISA.....	34
3.1 Método .....	34
3.2 População e amostra .....	35
3.3 Coleta de dados .....	35
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS .....	42
5 CONCLUSÕES .....	53
5.1 Contribuições Teóricas e Práticas .....	53
5.2 Limitações de pesquisa e caminhos para estudos futuros.....	55
REFERÊNCIAS.....	56

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 Contextualização, problema de pesquisa e objetivo**

A comunicação pública municipal pode ser descrita como a ação de gerenciar e transmitir, de forma sistemática e regular, informações relacionadas às operações do Governo Local para seu público-alvo, com o propósito de fomentar a responsabilidade das entidades municipais e contar com a contribuição da sociedade (Yusuf et al., 2013).

Essas informações, em sua maioria, são extraídas de relatórios de planejamento e execução orçamentária, com destaque para os relatórios contábeis. Estudos como o de Miranda et al. (2008) relatam a complexidade na compreensão das informações contábeis do setor público, observando que cidadãos com nível de conhecimento acima da média tiveram dificuldades em compreendê-las.

Segundo Athayde (2002), estudos comprovam a necessidade de dados públicos precisos. Essas descobertas sinalizam que, mesmo quando os gestores atendem ao que a lei preconiza sobre a divulgação de atos públicos, as informações podem ser tendenciosas a seus interesses, ainda que o objetivo seja demonstrar o conteúdo da administração pública de forma imparcial.

Os usuários das informações disponibilizadas pelo poder público são diversos, variando em interesses, nível de instrução e grau de conhecimento das terminologias contábeis. Dias Filho e Nakagawa (2001) destacam que o modelo de comunicação pode contribuir significativamente para a compreensão das informações, permitindo que o receptor da mensagem entenda o que se deseja demonstrar e extraia as informações de seu interesse. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) (2016), os relatórios devem satisfazer tanto os usuários dos serviços quanto os provedores de recursos.

Estudos anteriores se dedicaram a compreender pontos relacionados às informações disponibilizadas por organizações governamentais. Em uma avaliação com professores e alunos do curso de Ciências Contábeis, Miranda et al. (2008) descobriram que eles tendem a ter dificuldades na compreensão dos relatórios contábeis divulgados pelos órgãos públicos. Complementarmente, Dias Filho (2000), Miranda et al. (2008) e Rodrigues et al. (2021) apontam a forma como a informação é apresentada nos relatórios contábeis como o principal fator da incompreensibilidade. Dias Filho (2000) e Dias Filho e Nakagawa (2001) utilizaram

a teoria da comunicação como uma possível ferramenta para explicar o motivo da incompreensibilidade das informações contábeis.

Para dirimir as dificuldades de interpretação das informações econômico-financeiras, estudos têm discutido sobre qual modelo atenderia ao cidadão para melhor compreensão dessas informações. Uma ferramenta que poderia ser utilizada é o Relatório Popular, que busca uma apresentação mais compreensível das informações para os stakeholders, independentemente de seu nível de instrução.

Segundo Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2019), a transparência ativa, caracterizada pela divulgação proativa de informações pelos governos, e o modelo de Relatório Popular são essenciais para assegurar que os cidadãos tenham acesso a dados relevantes e compreensíveis. Complementando essa visão, Zuccolotto e Teixeira (2019) destacam a importância de uma divulgação clara e acessível para a eficácia da transparência pública. A transparência não se resume apenas à disponibilização de dados, mas à forma como esses dados são apresentados e comunicados ao público (Zuccolotto & Teixeira, 2019).

Além disso, Martins e De Lima (2021) discutem as diretrizes para a elaboração de relatórios financeiros populares, enfatizando que a simplicidade e a clareza são fundamentais para que os cidadãos possam entender e utilizar as informações disponibilizadas. A utilização de relatórios populares, como sugerido pela Government Finance Officers Association (GFOA), busca tornar as informações financeiras mais acessíveis ao público leigo, promovendo maior transparência e accountability.

No contexto brasileiro, Baldissera et al. (2020) sugerem que a competição política poderia ser um fator determinante para a adoção de práticas mais transparentes pelos gestores públicos. Explorando o conceito de Relatório Popular à luz da Teoria da Comunicação, Rodrigues et al. (2021) enfatizam que a clareza na comunicação das informações financeiras é crucial para a transparência e o engajamento cidadão, pois a eficácia de um relatório popular depende da capacidade de transmitir informações complexas de maneira acessível e compreensível.

Ainda sobre o relatório popular no contexto brasileiro, Dias et al. (2020) destacam pontos que podem influenciar diretamente a transmissão das informações de forma acessível e compreensível à população. Dentre esses pontos, os autores ressaltam que a terceirização dos portais de transparência fiscal em prefeituras municipais poderia levar a projetos frágeis e superficiais, suscetíveis à desatualização dos dados. Essa falta de integração entre os

sistemas de administração financeira e os portais de transparência poderia resultar em uma divulgação ineficaz das informações fiscais, criando uma "ilusão de transparência".

Além disso, estudos recentes, como os de Precinotto, Aquino e Dias (2022) e Passos e Cordeiro (2022), reforçam a relevância da transparência nas informações contábeis e financeiras, especialmente em períodos de crise e choques externos, como evidenciado durante a pandemia de COVID-19 (Precinotto, Aquino & Dias, 2022). Dessa forma, verifica-se a necessidade de uma comunicação transparente e precisa para garantir a confiança pública e a responsabilização dos gestores públicos. Assim, essa é uma lacuna latente a ser explorada por estudos futuros, principalmente no ambiente brasileiro, considerando o âmbito municipal.

Diante desse contexto, percebe-se a importância da divulgação de informações de organismos governamentais, especialmente no âmbito municipal, de forma acessível e compreensível, reforçando a necessidade de novos estudos nesse âmbito, no que tange à transparência municipal.

Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa é identificar o nível de conformidade das informações divulgadas em transparência ativa pelos municípios do estado do Pará com os itens constantes de um modelo de relatório com foco no cidadão.

## **1.2 Contribuições esperadas**

Esta pesquisa visa contribuir para o desenvolvimento do arcabouço bibliográfico e para o aprimoramento do modelo de divulgação de informações econômico-financeiras, com o objetivo de estimular a participação cidadã e promover a transparência e a responsabilidade na gestão e fiscalização de recursos públicos. Espera-se que, com isso, as partes interessadas possam ter uma compreensão mais clara e precisa de como os recursos públicos estão sendo gerenciados e utilizados, fomentando uma gestão mais eficiente e transparente.

Os achados desta pesquisa poderão incentivar a participação e o envolvimento cívico, aumentando a conscientização sobre as questões relacionadas à gestão pública e estimulando o interesse das partes em participar de diálogos e debates sobre o orçamento público e outras questões relevantes. Além disso, poderão incentivar governos e organizações a melhorar a qualidade das informações financeiras fornecidas ao público, utilizando relatórios com linguagem mais clara e objetiva.

A identificação dos itens propostos para a elaboração de um Relatório Popular visa indicar aos gestores e às cortes de contas os pontos que precisam ser considerados para que a

apresentação das informações seja mais adequada aos usuários, mesmo aqueles sem profundo conhecimento técnico. Busca-se, com isso, garantir que as informações disponibilizadas em transparência ativa sejam acessíveis e compreensíveis a todos os cidadãos.

### **1.3 Estrutura da dissertação**

O estudo está estruturado em cinco seções, além desta Introdução, a qual abrange a contextualização, o problema de pesquisa, os objetivos e as contribuições esperadas. A seção 2 apresenta o Referencial Teórico, trazendo os principais estudos sobre o tema e as teorias utilizadas. A seção 3 detalha a Metodologia empregada, incluindo a definição da população e amostra e a coleta de dados. A seção 4 apresenta os resultados obtidos e a discussão dos principais achados da dissertação. Por fim, a seção 5 discorre sobre as considerações finais, que sintetizam os achados, discutem suas implicações e oferecem recomendações para futuras pesquisas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Relevância e necessidade da transparência dos entes públicos**

Antes de abordar a transparência, é fundamental discorrer sobre confiança, visto que são conceitos interligados. A confiança é essencial para o funcionamento da sociedade e da economia. Espera-se que todos ajam com integridade e honestidade, incluindo governos, empresas e organizações de todos os tipos, que devem cumprir seus compromissos e se comportar de forma ética e responsável (Sucher, 2020).

A sociedade espera que os gestores atuem com responsabilidade e ética, além de exigir transparência das instituições, tanto públicas quanto privadas. Essa necessidade por transparência se justifica por diversos motivos, incluindo o fato de ser uma demanda moral fundamental em sociedades democráticas, onde os cidadãos têm o direito de acessar informações de caráter público.

Em 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) lançou uma cartilha para apresentar as alterações da Decisão Normativa 170, com o intuito de promover uma melhor apresentação do Relatório de Gestão no modelo de Relato Integrado para os órgãos públicos federais. A proposta era simplificar a apresentação de informações complexas por meio de infográficos (Brasil, 2018).

Em 2020, o TCU lançou a 3ª edição da cartilha, visando orientar os responsáveis pelas unidades prestadoras de contas (UPC) na elaboração do Relatório de Gestão (RG) no formato de relatório integrado. Essa iniciativa demonstra a preocupação dos órgãos de controle com a forma das prestações de contas. O RG desempenha um papel central na prestação de contas, a qual os gestores de recursos públicos devem realizar com cautela (Brasil, 2020).

A Transparency International e o Budgetary Partnership são organizações que defendem a transparência na governança pública e atuam para aumentar a conscientização e a participação cívica na promoção da transparência e da responsabilidade. Segundo essas organizações, a transparência previne a corrupção. Precinotto, Aquino e Dias (2022) corroboram essa visão, afirmando que, quando há cobrança da sociedade, os gestores tendem a ser mais transparentes em seus atos.

Janssen, Charalabidis e Zuiderwijk (2012) apontam que a literatura internacional demonstra a influência das exigências legais por transparência no equilíbrio entre grupos com interesses distintos. Busca-se um equilíbrio que promova a transparência sem prejudicar os interesses legítimos de empresas, governo e sociedade.

A transparência também é uma medida prática para reduzir a corrupção, pois atua como elemento de dissuasão de comportamentos corruptos. Além disso, serve como estratégia para corrigir falhas de desempenho, melhorando a qualidade do serviço público e incentivando governos a aprimorar a qualidade dos gastos e serviços prestados (Zuccolotto & Teixeira, 2019).

Segundo o site do Senado Federal, a Constituição Federal do Brasil garante o acesso do cidadão a dados públicos como receitas, gastos com impostos, informações sobre servidores públicos, entre outros. O dever de publicidade e transparência exige que as informações administrativas e financeiras dos entes públicos estejam disponíveis de forma rápida e simples.

Bairral, Silva e Alves (2015) observam que a disponibilização de informações incompletas por parte dos gestores pode ser um obstáculo à transparência. Nesse sentido, uma maior transparência das informações públicas aproxima o cidadão do ente público, seja ele municipal, estadual ou federal.

Rodrigues (2020) destaca que a transparência está presente desde o âmbito internacional, com iniciativas globais, até o âmbito local, com leis de acesso à informação em nível nacional e municipal. A autora ressalta que, como as informações nem sempre são claras ou transparentes, estudos como o de Bairral, Silva e Alves (2015) apontam para um baixo índice de transparência nos relatórios de entes públicos.

Atualmente, os debates sobre governança e eficiência no setor público reacenderam a discussão sobre transparência, incluindo atores externos ao Estado como executores e avaliadores de políticas públicas. O avanço das tecnologias de informação e o debate sobre dados abertos aumentam a conscientização sobre o direito dos cidadãos aos dados públicos (Rodrigues, 2020).

A transparência de dados públicos, em uma perspectiva mais ampla, contribui para a consolidação da democracia (Zuccolotto & Teixeira, 2019). O acesso às informações públicas é crucial na luta contra a corrupção, no aperfeiçoamento da gestão pública, no controle social e na participação popular (Batista, Rocha & Santos, 2020). A transparência efetiva é um desafio para as organizações públicas, variando em escala de acordo com o nível de maturidade de cada uma (Carvalho et al., 2022).

Organizações que seguem boas práticas de divulgação devem adotar como princípios a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa. Os

gestores devem ter o dever e o desejo de informar, conscientes de que informações adequadas, acessíveis e céleres, geram um clima de confiança para os usuários (Bairral, Silva & Alves, 2015).

Os entes públicos devem disponibilizar seus dados, financeiros e não financeiros, demonstrando ao cidadão como o dinheiro público é utilizado e informando sobre a gestão pública. É importante ressaltar que o termo "transparência" possui diversos conceitos e interpretações. No entanto, este estudo se concentra na conotação política que lhe é atribuída na atualidade (Zuccolotto & Teixeira, 2019). Para isso, é crucial compreender a transparência em seu viés nominal e efetivo, como será discutido a seguir.

### 2.1.1 Transparência nominal, efetiva e ilusão de transparência

Existem diferentes tipos de transparência, e cabe aqui analisar a distinção entre a transparência nominal e a efetiva. Para que haja transparência efetiva, os receptores das informações disponibilizadas pelo governo devem ser capazes de processá-las, compreendê-las e utilizá-las. Quando a informação é apenas divulgada, sem que haja essa compreensão por parte do usuário, tem-se a transparência nominal e a ilusão de transparência, ou seja, o governo teve a intenção de ser transparente, mas, na prática, não o foi (Zuccolotto & Teixeira, 2019).

A publicação de informações em portais de entes públicos para cumprir normas, como ocorre na transparência nominal, pode gerar a impressão de que a informação é facilmente compreensível e utilizável. No entanto, como apontado por Heald (2003), a transparência efetiva pode ser prejudicada por diversos fatores, como falta de clareza, ausência de recursos visuais intuitivos (como infográficos) e mudanças nas definições de gastos públicos.

A transparência nominal se refere à quantidade de informações disponibilizadas, enquanto a transparência efetiva se refere à quantidade de informações compreendidas e utilizadas pelo público. A ilusão de transparência ocorre quando há uma discrepância entre essas duas medidas. Mesmo com abundância de informações disponíveis, o público pode não compreendê-las adequadamente, levando à ilusão de transparência (Heald, 2003). Para Heald (2003) e Hood e Heald (2006), a transparência efetiva exige que as informações divulgadas sejam claras, acessíveis, relevantes e tempestivas.

Portanto, para que haja transparência efetiva, as entidades públicas devem ser cuidadosas com a qualidade, clareza e confiabilidade das informações divulgadas. É fundamental que a divulgação seja feita de forma compreensível para todos os stakeholders.

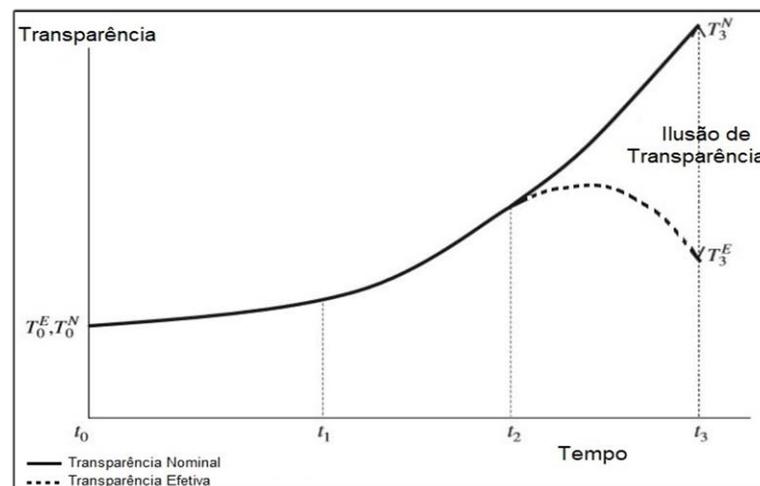
A diferença entre transparência nominal e efetiva reside na diferença entre a simples divulgação de dados e a transparência que é processada, digerida e utilizada de forma útil. Em outras palavras, pode-se disponibilizar uma grande quantidade de dados inúteis para o escrutínio público ou complexos demais para a compreensão do cidadão (Rodrigues, 2020). Na transparência efetiva, o cidadão deve ser capaz de inferir algo a partir da informação publicada, enquanto a mera publicação, que apenas confere visibilidade à informação, não caracteriza a transparência efetiva (Zuccolotto & Teixeira, 2019).

Hood e Heald (2006) argumentam que, se a informação não é compreendida pelo público, não se trata de transparência, mas sim de publicidade. A transparência efetiva, portanto, vai além da divulgação de informações, englobando o processo de garantir que as informações sejam compreendidas e utilizadas eficazmente pelo público.

A lacuna entre a transparência nominal e a efetiva indica uma ilusão de transparência, que pode ocorrer quando o ente público não disponibiliza a informação de forma adequada ou quando o receptor não consegue interpretá-la e utilizá-la (Batista, Rocha & Santos, 2020).

O Gráfico 1 ilustra a diferença entre transparência nominal e efetiva, mostrando que a transparência nominal pode crescer constantemente em um período, enquanto a efetiva, após certo tempo, diminui. Isso ocorre porque o excesso de informação pode dificultar a compreensão, levando à ilusão de transparência, como definido por Heald (2003).

Gráfico 1- Transparência nominal versus efetiva



Assim, deve existir um maior esforço na disponibilização de informações e dados de maneira clara e acessível, de forma que ocorra a transparência efetiva, e neste âmbito os relatórios financeiros devem servir como ferramenta para a transparência efetiva dos dados públicos.

## 2.2 Teoria da Comunicação

Para que a contabilidade atinja seus objetivos, é fundamental estabelecer um processo de comunicação claro, no qual o usuário compreenda a mensagem transmitida. Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) observam que a efetividade da comunicação contábil ainda é um desafio, pois envolve emissor, receptor, ruídos de informação e diferentes capacidades de compreensão.

A comunicação é crucial para as organizações, influenciando diretamente sua formação, continuidade e crescimento. É um elemento estratégico para alcançar vantagem competitiva. No setor público, a comunicação entre gestores e provedores de recursos é essencial, especialmente no que tange à troca de informações financeiras e contábeis com os stakeholders (Borges, Rech & Fonseca, 2020).

A comunicação vai além da emissão e recepção de informações, estabelecendo e mantendo a interação entre os envolvidos, formando uma rede de relacionamento entre emissor e receptor (Merkl-Davies & Brennan, 2017).

Dias Filho (2013) buscou estimular a reflexão sobre a contribuição das teorias da semiótica e da comunicação para o aprimoramento das informações contábeis, em virtude das similaridades entre o processo de comunicação em geral e o processo contábil.

Em resumo, o modelo de comunicação proposto por Dias Filho (2013) é composto por: fonte, emissor, mensagem, canal e receptor. A fonte gera as mensagens, a mensagem é o meio pelo qual o emissor se conecta ao receptor por meio de um sistema de códigos, o canal é o meio de transmissão e o receptor é o destinatário.

Shannon (1948), em seu estudo sobre os ruídos na comunicação, definiu o problema da comunicação como a interpretação da codificação da mensagem para que o receptor a compreenda. A interpretação depende do ramo de atuação e do público-alvo.

O estudo de Shannon (1948), desenvolvido no campo da matemática para solucionar um problema na área de telecomunicações, demonstrou que a dificuldade na comunicação reside na interpretação da mensagem. A comunicação entre pares permite o uso de jargões,

mas, para atingir um público amplo, o cuidado com a semântica deve ser redobrado para evitar ruídos que distorçam a informação.

Autores como Dias Filho e Nakagawa (2001) e Rodrigues et al. (2021) consideram Shannon o precursor da Teoria da Comunicação. Seu estudo, embora tenha sido desenvolvido para suprir uma lacuna nas telecomunicações em 1948, é utilizado em diversas áreas, inclusive para aprimorar as técnicas de elaboração de relatórios contábeis.

Os cinco pontos fundamentais da teoria de Shannon (1948) são: a) fonte (geradora da informação); b) transmissor (que transmite a informação); c) canal (meio de transmissão da mensagem); d) receptor (que decodifica a mensagem); e) destinatário (o alvo da mensagem).

Em contraposição ao modelo linear de Shannon, surgiu uma nova Teoria da Comunicação, impulsionada por estudiosos de diversas áreas, liderados pelo antropólogo Gregory Bateson. A Escola de Palo Alto, também conhecida como Colégio Invisível, defendia que a comunicação não se limita aos elementos do modelo matemático.

A Teoria de Palo Alto, diferentemente do modelo de Shannon, propõe que a comunicação seja estudada pelas ciências humanas, considerando a complexidade dos contextos, os sistemas circulares e a multiplicidade de elementos (Mattelart, 2005).

Para a Escola de Palo Alto, todo comportamento humano tem um nível comunicativo, o receptor tem a mesma importância que o emissor e a análise do contexto é mais relevante que o conteúdo. Ao entender a comunicação como um processo contínuo em múltiplos níveis, o pesquisador deve analisar os diferentes modelos de comunicação em diversos contextos (Mattelart, 2005).

O Modelo Orquestral da Comunicação, desenvolvido pelo grupo de Palo Alto, busca abranger as diversas perspectivas de compreensão do processo comunicativo, utilizando um modelo próprio para as ciências humanas. O nível de compreensão de um ator é determinado pelo resultado alcançado em conjunto com o outro ator (Lima, 2023).

A Nova Comunicação de Palo Alto, identificada pelo paradigma orquestral, contrapõe-se à abordagem mecanicista de Shannon, considerando o contexto social. A metáfora da orquestra ilustra a relação de adaptação e pertencimento entre os atores sociais, comparando-os a um grupo de músicos em sintonia, no qual o desempenho individual impacta o resultado coletivo (Lima, 2023).

A Teoria da Comunicação ainda é pouco explorada na contabilidade, apesar de ser utilizada em outras áreas como psicologia e biofísica. A contabilidade, como ciência geradora de informações para o sistema econômico, deve buscar a clareza na comunicação para que os interessados compreendam as informações de forma efetiva (Bedford & Beladoune, 1962).

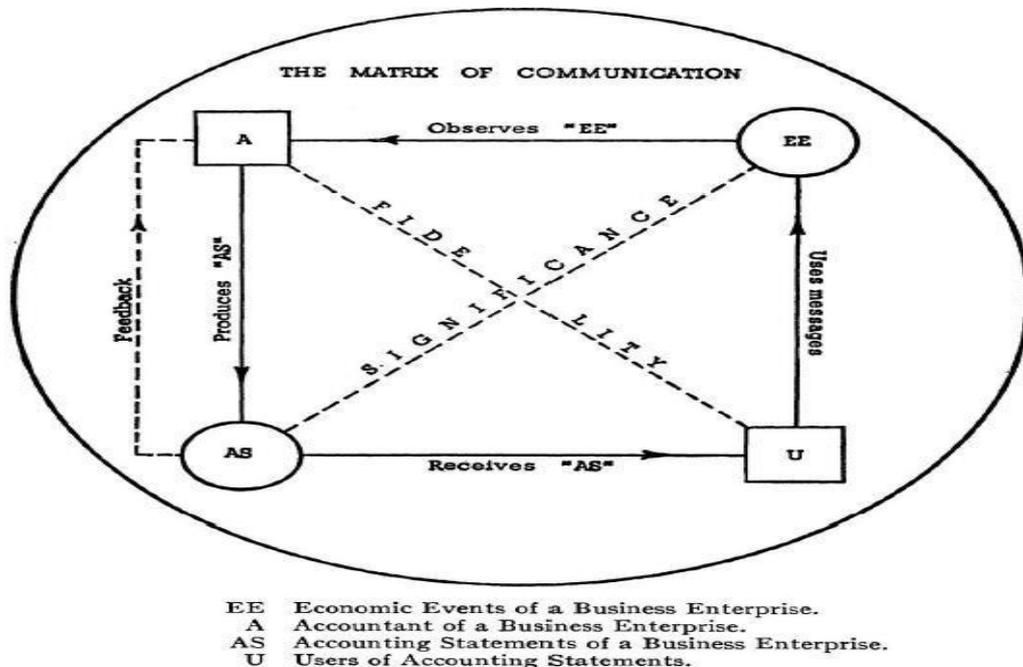
A Teoria da Comunicação pode auxiliar na compreensão das diversas vertentes da utilização das informações contábeis, desde o âmbito econômico-financeiro até o controle social exercido pela sociedade (Bedford & Beladoune, 1962).

Bedford e Beladoune (1962) identificam duas dimensões principais na contabilidade: a observacional (que recebe, trata e seleciona as informações econômicas) e a produtiva (que gera a informação e a transmite aos receptores). As duas dimensões são complementares, mas, se a primeira for ignorada, o processo de comunicação se torna mera manipulação.

Em seu artigo "A função da contabilidade como processo de comunicação", Bedford e Beladoune (1962) defendem a criação ou adoção de um modelo para que a contabilidade seja uma ferramenta de comunicação eficaz. Um modelo simplifica algo complexo, tornando-o legível e compreensível.

Para uma abordagem sistemática da contabilidade como processo de comunicação, é necessário desenvolver um modelo que organize o complexo sistema de comunicação contábil. Bedford e Beladoune (1962) reconhecem que nenhum modelo contempla todas as variáveis do processo, mas elaboraram um modelo esquemático de comunicabilidade contábil, apresentado na Figura 1.

Diagrama 1 - Matriz de Comunicação



Fonte: Bedford; Beladoune, (1962)

Analisando a matriz da comunicação representada na Figura 1, o círculo maior representa o sistema econômico no qual ocorre a comunicação contábil. Os elementos da

matriz são: a) EE (mundo de negócios da entidade); b) A (contador da entidade); c) AS (demonstrações contábeis); d) U (usuários da informação contábil).

Li (1963), assim como Shannon (1948), identificou três aspectos importantes da comunicação: o técnico (informação fidedigna), o semântico (modelo linguístico da informação) e o da efetividade (interpretação da mensagem pelo receptor).

O aspecto técnico requer informações livres de erros, divulgadas de forma correta e imparcial. O meio de divulgação também é relevante, como a disseminação de informações por meio de sites, especialmente em órgãos governamentais (Rodrigues et al., 2021).

Dias Filho e Nakagawa (2001) destacam a importância da semântica no processo de comunicação, pois ela permite analisar e aprimorar a forma como o conteúdo informativo é interpretado pelo usuário da informação contábil. Shannon (1962), em seu estudo seminal, já apontava que o problema da comunicação reside na interpretação da informação pelo receptor.

Rodrigues et al. (2021) ressaltam que a semântica é crucial para a elaboração de relatórios populares, que devem ser redigidos com clareza, utilizando menos jargões, para que o cidadão possa exercer seu papel no controle social da gestão pública.

Os relatórios populares buscam aproximar os usuários das informações contábeis de forma mais simples e clara. Diferentemente das divulgações financeiras convencionais, que priorizam o cumprimento de normas e o atendimento a um público específico, os relatórios populares visam o amplo acesso à informação.

Os relatórios populares são considerados uma ferramenta eficaz para a divulgação da aplicação de recursos públicos, favorecendo a accountability de órgãos e gestores. Um estudo realizado em municípios portugueses investigou os benefícios e as características principais dos relatórios populares (Oliveira, Santos & Jorge, 2018).

Esses relatórios devem informar a sociedade de forma clara e efetiva, evidenciando a transparência das prestações de contas dos gestores públicos, para que a sociedade, independentemente de conhecimento específico, possa exercer o controle social e tomar decisões informadas.

Para isso, o relatório popular deve ser compreensível. Oliveira, Santos e Jorge (2018), Martins e De Lima (2021) e Rodrigues, da Silva e de Vargas et al. (2021) sugerem a criação de um modelo para a elaboração de relatórios populares que promova o entendimento e o interesse da sociedade.

Buscando despertar o interesse da população pelas informações econômico-financeiras, Dias Filho e Nakagawa (2001) e Rodrigues, da Silva e de Vargas (2021)

utilizaram a Teoria da Comunicação para definir a melhor forma de apresentar os relatórios populares, tornando-os compreensíveis e atrativos aos stakeholders.

A Teoria da Comunicação ajuda a entender a contabilidade como um processo de divulgação de informações, desde a fonte (contador) até o destinatário (usuário). A eficácia do processo depende do entendimento da mensagem, o que requer a utilização de códigos, meios e métodos adequados (Bedford & Beladoune, 1962).

A divulgação contábil, ao utilizar a Teoria da Comunicação, compreende a contabilidade como um processo interativo. Para que a mensagem seja entendida, é preciso haver alinhamento entre contador, mensagem e receptor, considerando as condições econômicas e sociais (Bedford & Beladoune, 1962).

A Teoria da Comunicação da Escola de Palo Alto, liderada por Gregory Bateson, propõe uma abordagem sistêmica da comunicação, considerando-a um processo dinâmico e interativo. Watzlawick, Beavin e Jackson (2011) definem a comunicação como um processo de criação de significados, no qual as interações entre os comunicadores são essenciais.

Said, Lima e Alves (2017) também ressaltam a complexidade da comunicação, entendendo-a como um processo circular, multidimensional e com contradições que impactam o comportamento dos agentes. A Teoria da Comunicação da Escola de Palo Alto, segundo esses autores, contribui para a análise sistêmica do processo comunicativo, destacando o contexto e as interações.

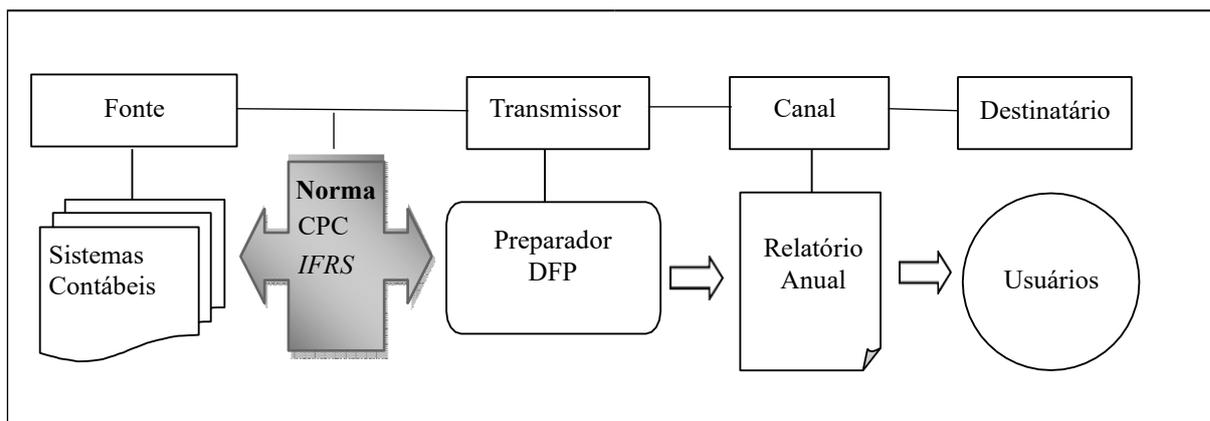
Mattelart (2005) defende a comunicação como ferramenta para a construção de uma sociedade informada e participativa, argumentando que a democratização da informação empodera os cidadãos. A divulgação contábil, portanto, deve ir além da simples apresentação de dados, priorizando a clareza e a acessibilidade.

A NBC TSP estabelece que o objetivo das informações contábeis é fornecer informações úteis aos usuários sobre a gestão de recursos públicos, a prestação de contas e a responsabilização dos gestores.

A necessidade de aprimorar a comunicação dos relatórios contábeis foi tema de um fórum de discussão do International Accounting Standards Board (IASB) em 2013. Investidores apontaram que informações relevantes ficam obscurecidas em divulgações padronizadas (Borges et al., 2020).

Para esclarecer o processo de comunicação com base na Teoria da Comunicação e nas normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e das International Financial Reporting Standards (IFRS), Borges et al. (2020) elaboraram um diagrama que apresenta o processo de forma mais compreensível.

Figura 2 – Teoria da Comunicação e normas contábeis



Fonte: Borges et al. (2020).

A Figura 2 ilustra o percurso da informação financeira, desde a ocorrência dos eventos até a comunicação ao usuário. O processo de evidenciação envolve diferentes fases: a primeira compreende a entrada, processamento e saída dos eventos (fonte), seguida pela garantia da informação (transmissão) e preparação dos relatórios financeiros (canal). Por fim, a informação processada chega ao usuário externo (destinatário) (Borges et al., 2020).

Hans Hoogervorst, ex-presidente do International Accounting Standards Board (IASB), destaca a importância das demonstrações contábeis na comunicação entre gestores e investidores. Para que essa comunicação seja eficaz, é preciso rever a forma como as informações financeiras são apresentadas, agrupadas e disponibilizadas (IASB, 2016).

Os investidores demandam projetos que melhorem as informações que recebem. Solicitam que o Conselho priorize questões que tornem os relatórios financeiros mais relevantes e aprimorem a comunicação (IASB, 2016).

As informações contábeis devem atender às necessidades dos usuários, com relatórios compreensíveis para a maioria, mesmo que haja necessidade de auxílio para informações mais técnicas. O núcleo da mensagem deve ser claro para o receptor, mas o conteúdo pode conter informações mais detalhadas para quem possui conhecimento na área de atuação do órgão.

Dias (2000) defende a Teoria da Comunicação como ferramenta para reduzir os ruídos na comunicação, melhorando a compreensão das informações contábeis pelos usuários, para que tomem decisões e participem ativamente como cidadãos.

### 2.3 As Informações Contábeis

No Brasil, a área contábil passa por transformações em direção à convergência com as normas internacionais. A evolução da contabilidade pública deve ser analisada em seu contexto histórico, relacionando-a ao desenvolvimento das finanças públicas. A promulgação da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu regras para o controle das finanças públicas, foi um marco importante, consolidando a administração financeira e contábil do país e definindo o orçamento público como principal instrumento (Brasil, 2021).

No Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central que normatiza a contabilidade federal, editando normas, manuais, instruções e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com o objetivo de facilitar a elaboração e divulgação de registros contábeis consolidados (Brasil, 2021).

Esses instrumentos seguem as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e visam à convergência com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), publicadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (Brasil, 2021).

Hendriksen e Breda (1999, p. 135) definem a contabilidade como a ciência responsável por mensurar e apresentar informações econômicas para que os usuários tomem decisões informadas. A contabilidade, portanto, desempenha um papel fundamental ao fornecer informações para a tomada de decisão em diversas situações financeiras.

O processamento das informações geradas em qualquer empresa é crucial. Dados econômicos e financeiros, independentemente do setor, são registrados pela contabilidade e transformados em relatórios, demonstrativos e indicadores que auxiliam os usuários na tomada de decisão. Pereira, Frago e Filho (2004, p. 2) destacam o papel da informação contábil na redução de incertezas em cenários complexos.

As informações contábeis possuem características específicas que exigem conhecimento da área. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 785/95, define informações que devem constar nos registros financeiros. É fundamental que as informações geradas pela contabilidade forneçam base segura para a tomada de decisão, permitindo a compreensão do estado da organização.

Observa-se que há desafios na gestão e apresentação das informações contábeis. Embora cada organização adapte as informações às suas necessidades, os profissionais devem

seguir regras e princípios, especialmente em relação à convergência com as normas internacionais.

A globalização e a expansão dos mercados internacionais impulsionaram a busca pela convergência das normas contábeis, com o objetivo de tornar as informações comparáveis entre países (Rodrigues, 2021). A uniformização das normas contábeis também é incentivada por organismos financeiros internacionais (Lima & Lima, 2019; Aquino et al., 2020).

### 2.3.1 Características das Informações Contábeis

A contabilidade, como ciência, fornece informações financeiras e contábeis essenciais sobre as entidades. Entre as principais informações comunicadas, destacam-se a situação patrimonial e financeira, incluindo a descrição e análise de bens, direitos e obrigações, além da apuração do resultado econômico (Lima, 2012).

As informações contábeis devem apresentar características específicas e seguir conceitos básicos, tanto nos relatórios exigidos por lei quanto nas informações para usuários internos, adaptando-se ao público-alvo. As características qualitativas da informação contábil incluem compreensibilidade, relação custo-benefício, relevância, confiabilidade, comparabilidade e tempestividade, entre outras.

Toda informação tem um custo e um benefício. Hendriksen e Breda (1999, p. 96) afirmam que "a informação deve proporcionar benefícios superiores ao seu custo". É preciso analisar se os benefícios de um processo superam os custos e geram valor para a organização.

Todos os aspectos de uma operação que afetam o patrimônio da organização devem ser considerados. Para que a análise das mudanças e flutuações seja eficaz, as informações devem ser claras, compreensíveis e apresentadas em linguagem simples. Informações confusas e distorcidas geram relatórios imprecisos e prejudicam a tomada de decisão.

A comunicação, ação inerente ao ser humano e influenciada pelo meio em que ele vive, conecta o indivíduo às informações. As informações contábeis devem ser confiáveis, atualizadas e fidedignas, refletindo a situação econômico-financeira da organização. A confiabilidade é essencial, e sua ausência prejudica a empresa e torna a informação inútil.

Um relatório confiável não contém imprecisões e deve ser verificável. É fundamental garantir a confiabilidade das informações, que podem ser geradas a qualquer

momento e devem ser verificadas antes de serem compartilhadas. O compartilhamento permite a análise, apresentação e comparação das informações.

As informações devem ser comparadas para identificar limitações, melhorias, dificuldades e pontos fortes da empresa, em tempo hábil, para que a empresa possa se adaptar às mudanças do mercado.

A tempestividade das informações contábeis é crucial para a tomada de decisão. O CPC 00 (R2), item 2.33, estabelece que a informação contábil deve ser apresentada em tempo hábil para que os usuários a utilizem de forma eficiente. A falta de tempestividade prejudica a utilidade da informação, pois decisões podem ser tomadas com base em dados desatualizados, levando a resultados negativos.

Informações registradas em datas incorretas distorcem a realidade da empresa. A tempestividade é um princípio fundamental para os profissionais da área contábil. As informações contábeis devem seguir normas que padronizam os procedimentos de gestão e apresentação para os diversos usuários, independentemente de seu nível de conhecimento.

Na contabilidade, a tempestividade garante a precisão e confiabilidade das informações financeiras. O cumprimento dos prazos para registro de transações e preparação de relatórios evita erros e garante o cumprimento das regulamentações. A tempestividade permite que os gestores tomem decisões estratégicas com base em informações atualizadas.

#### **2.4 Relatórios Financeiros e sua relevância**

Antes de aprofundar a discussão sobre a interpretação dos relatórios financeiros como ferramenta para a transparência de empresas públicas, é crucial apresentar o conceito de relatórios financeiros e sua importância. A transparência da informação pública tem ganhado relevância no Brasil, especialmente nos âmbitos legal, fiscal e econômico (Bairral, Silva & Alves, 2015).

A disponibilização de informações claras e objetivas sobre a atuação pública em diferentes níveis gera questionamentos, pois muitos relatórios de entes públicos são complexos e de difícil compreensão para a maioria dos usuários (Bota, 2020). Ao mesmo tempo, aumenta a demanda por accountability dos governos (Rodrigues, Silva & Vargas, 2021).

Para simplificar a comunicação entre gestores e usuários, surgiu o Popular Reporting (Relatório Popular), com documentos voltados para cidadãos sem expertise em finanças públicas, mas que têm direito à compreensão das atividades financeiras do setor público (Rodrigues, Silva & Vargas, 2021). O Popular Reporting utiliza linguagem acessível e formato conciso (Bota, 2020). Bracci, Biondi e Kastberg (2023) apontam que a limitação dos relatórios financeiros tradicionais como ferramenta de prestação de contas motivou a criação desses relatórios focados no cidadão.

Atender às necessidades dos cidadãos na apresentação de informações públicas abre novas perspectivas de divulgação, com o objetivo de cativar o interesse e impulsionar a evolução dos relatórios. Nesse contexto, o Popular Reporting assume grande relevância (Bota, 2020).

O Relatório Popular prioriza o cidadão, fornecendo informações abrangentes sobre as finanças e outros aspectos relevantes de uma entidade governamental de forma acessível e amigável (Bracci, Biondi & Kastberg, 2023).

Cohen e Karatzimas (2015) definem os relatórios populares como relatórios contábeis concisos, de fácil leitura e compreensão, focados nas necessidades dos cidadãos. O Governmental Accounting Standards Board (GASB) (2012) ressalta que, embora os cidadãos sejam os principais usuários, esses relatórios também beneficiam outros stakeholders e contribuem para a transparência das informações orçamentárias do governo (Yusuf & Jordan, 2015). Relatórios populares informam os cidadãos e permitem sua participação no processo orçamentário/fiscal (Jordan et al., 2016).

Bota (2022) observa que não existe um formato único para os relatórios populares, mas defende o uso de tecnologias que criem formatos interativos e de fácil entendimento. Recomenda-se utilizar diferentes recursos para facilitar a compreensão, explorando as possibilidades de comunicação online e o envolvimento dos cidadãos (Bota, 2020, p. 2).

Groff, Pitman e Tervo (2017) destacam que os Relatórios Populares Financeiros fornecem uma visão geral das atividades financeiras do governo, com linguagem acessível para o público leigo (Cohen & Karatzimas, 2015).

É importante notar que esses relatórios não substituem as demonstrações financeiras completas, devendo ser utilizados como ferramentas complementares no processo de avaliação.

A filosofia dos relatórios populares é apresentar uma visão simplificada das demonstrações financeiras, evitando termos técnicos complexos. A complexidade é definida pelo nível de "maturidade" dos usuários (cidadãos) e não dos preparadores. As informações são extraídas das demonstrações financeiras formais (Sharp et al., 1998; Cohen & Karatzimas, 2015).

Os Relatórios Populares Financeiros apresentam informações como receitas, despesas, dívidas públicas e investimentos, de forma compreensível para o público. São úteis para que os cidadãos compreendam a situação financeira do governo e avaliem a utilização dos recursos públicos.

Na prática, os Relatórios Financeiros Populares surgiram para facilitar o entendimento de usuários leigos (Yusuf et al., 2013; Groff, Pitman & Tervo, 2017). No entanto, muitas entidades não divulgam ativamente esses relatórios para a sociedade (Yusuf et al., 2013; Cohen & Karatzimas, 2015).

Os Relatórios Financeiros Populares permitem que os stakeholders compreendam como os recursos financeiros são gerenciados e utilizados. Promovem a transparência e a responsabilidade na gestão pública, permitindo que cidadãos sem conhecimento técnico em finanças participem da tomada de decisão e exijam a prestação de contas (Biondi & Bracci, 2018).

Os Relatórios Populares utilizam um modelo informacional acessível, diferenciando-se dos relatórios financeiros tradicionais, que possuem linguagem técnica (Yusuf et al., 2013).

Lima, Silva e Varão (2022) reforçam a importância da compreensibilidade e acessibilidade das informações financeiras. A aplicação do Design Thinking, sugerida pelos autores, demonstra como uma abordagem visual e simplificada melhora a compreensão e o engajamento dos cidadãos.

Rodrigues, Silva e Vargas (2021) observam que a comunicação por meio do Popular Reporting avança em relação ao relatório financeiro tradicional, considerando os elementos da Teoria da Comunicação. Espera-se que o envolvimento e o diálogo com os cidadãos promovam maior participação e fortalecimento da democracia. Bota (2020) confirma a importância e o reconhecimento desse novo tipo de relatório.

Biancone, Sencinaro e Brescia (2021) utilizaram os Relatórios Populares como ferramenta para dialogic accounting, contabilidade dialogada, para promover a interação dos cidadãos com as informações financeiras por meio de plataformas digitais.

A linguagem e a apresentação acessíveis diferenciam os Relatórios Populares. A compreensão dos usuários promove a transparência ativa, aumentando a credibilidade e a participação nas políticas públicas (Yusuf et al., 2013).

Yusuf et al. (2013) avaliaram as condições dos Relatórios Populares em grandes cidades e condados dos Estados Unidos, buscando responder questões sobre a adoção, extensão, desenvolvimento, distribuição, desafios e variedade de modelos.

Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2019) realizaram um estudo empírico em 180 municípios norte-americanos. Assim como Martins e De Lima (2021), utilizaram as iniciativas da Government Finance Officers Association (GFOA) como modelo para a divulgação dos Relatórios Populares. Utilizaram a Teoria da Legitimidade para explicar a responsabilização dos gestores e o engajamento da população.

A GFOA incentiva a publicação de relatórios financeiros anuais de acordo com os princípios contábeis e recomenda a inclusão de modelos voltados para os cidadãos, com simplicidade e objetividade. A GFOA sugere um modelo com 13 pontos, apresentados no Quadro 1, para auxiliar na elaboração dos relatórios populares (GFOA, 2022).

Quadro 1 – Características recomendadas pela GFOA para os relatórios populares.

Nº	ITEN	DESCRIÇÃO
1	DADOS DE ORIGEM	Extrair dados do relatório financeiro anual abrangente, com o mesmo foco e base de contabilidade.
2	EMIÇÃO TEMPESTIVA	Emitir no prazo máximo de seis meses após o encerramento do exercício.
3	ESCOPO CLARO	Indicar claramente se inclui unidades componentes e o governo primário.
4	REFERÊNCIA AO RELATÓRIO ABRANGENTE	Mencionar a existência do relatório financeiro anual abrangente.
5	APRESENTAÇÃO CONDENSADA	Transmitir informações de forma curta, condensada e compreensível.
6	INFORMAÇÕES CONTEXTUAIS	Fornecer dados demográficos e indicadores econômicos para contexto.
7	LINGUAGEM ACESSÍVEL	Evitar jargões técnicos e usar elementos visuais como fotos e gráficos.
8	USO DE NARRATIVA	Usar narrativa para destacar e explicar itens importantes.

9	DADOS COMPARATIVOS	Usar dados comparativos para identificar tendências.
10	DISPONIBILIDADE	Disponibilizar o relatório no site do governo e notificar o público por vários canais.
11	CRIATIVIDADE	Incentivar a criatividade na preparação dos relatórios.
12	FEEDBACK DOS USUÁRIOS	Encorajar feedback dos usuários e informar como podem fazê-lo.
13	CREDIBILIDADE	Apresentar informações de maneira equilibrada e objetiva.

Fonte: GFOA, 2022, adaptado pelo autor.

## 2.5 Teoria do *Disclosure*

Além da Teoria da Comunicação, a Teoria do Disclosure também contribui para a análise do objeto de estudo. Essa teoria analisa o custo da informação para os stakeholders. Verrecchia (1983) discute a seletividade da informação divulgada pelos gestores, apontando que informações que possam desvalorizar um ativo podem ser omitidas para encobrir fragilidades da gestão.

A Teoria do Disclosure, como o autor destaca, trata da discricionariedade dos gestores em relação à informação contábil. A retenção de informações pode ter consequências negativas, gerando desconfiança dos usuários.

O disclosure é um instrumento de comunicação entre as organizações e as partes interessadas, sendo essencial para a prestação de contas (Souza, Lima & Pereira, 2020). As informações contábeis do setor público devem proporcionar maior disclosure, especialmente com a adoção das IPSAS, que priorizam a informação patrimonial e a evidenciação (Pereira et al., 2022).

Passos e Cordeiro (2022) observam que a pandemia de COVID-19 aumentou a preocupação com o disclosure das demonstrações financeiras por parte de órgãos reguladores e empresas de auditoria.

Verrecchia (2001) classifica as pesquisas sobre disclosure em contabilidade em três categorias, com foco na melhoria do bem-estar.

A primeira é a *association-based disclosure*. É uma estratégia de divulgação de informações utilizadas pelas empresas para transmitir uma mensagem específica aos investidores e outras partes interessadas. Essa estratégia envolve a associação de informações financeiras ou de negócios da empresa com eventos, ou tendências macroeconômicas relevantes, a fim de destacar a conexão entre a empresa e o ambiente externo.

A segunda categoria é *discretionary-based disclosure* é uma estratégia de divulgação de informações utilizada pelas empresas para transmitir informações subjetivas e de difícil mensuração. Essa estratégia envolve o uso de gestores profissionais e com experiência da empresa para fornecer informações que são importantes, mas difíceis de quantificar. Porém, pode trazer maior confiabilidade por serem divulgações imparciais e precisas (Verrecchia, 2001; Salotti, Yamamoto, 2005).

A *efficiency-based disclosure*, a terceira categoria, é uma estratégia de divulgação de informações utilizadas pelas empresas para destacar seus esforços na melhoria da eficiência operacional. Essa estratégia de divulgação envolve a divulgação de informações financeiras e não financeiras que mostram a eficiência das operações da empresa. No entanto, a pesquisa também destaca que a divulgação baseada em eficiência pode ser percebida pelos investidores como uma forma de enfatizar o desempenho financeiro em detrimento de outras questões importantes, como a responsabilidade social e ambiental (Verrecchia, 2001; Salotti, Yamamoto, 2005).

Verrecchia (1983) propõe um modelo para delimitar a divulgação dos relatórios econômico-financeiros, com base na literatura econômica e em estudos empíricos da contabilidade, buscando mitigar a seletividade na divulgação da informação.

Aplicando a Teoria do Disclosure ao contexto da gestão pública, nota-se que gestores podem omitir informações desfavoráveis, divulgando apenas os pontos positivos. Embora haja base legal para a divulgação completa, o controle social esbarra na dificuldade de compreensão das informações econômico-financeiras.

O disclosure voluntário, com base no processo de divulgação endógena, incentiva os gestores a divulgar informações que aumentem sua credibilidade. A Teoria do Disclosure Voluntário e a Teoria da Comunicação foram aplicadas à gestão pública.

Salotti e Yamamoto (2008), com base em Verrecchia (2001), adotaram a Teoria do Disclosure Voluntário em seu estudo sobre a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), utilizando um modelo proposto por Verrecchia.

A Teoria do Disclosure ressalta a importância da transparência nas divulgações para manter a confiança dos stakeholders. Na gestão pública, a clareza e a acessibilidade das informações contábeis promovem a responsabilidade e a accountability, além de facilitar o engajamento da sociedade. Um disclosure eficiente contribui para uma governança transparente e adaptativa, essencial para enfrentar os desafios da administração pública.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Método

Para verificar a conformidade entre as informações divulgadas nos sites das prefeituras e os critérios de um relatório voltado para o cidadão, esta dissertação utiliza métodos qualitativos e quantitativos.

A abordagem qualitativa se justifica pela técnica de análise de conteúdo, que, como destaca Sassi (2020), envolve variáveis qualitativas nominais, indicando a quantidade de itens que atendem aos critérios definidos por Manes-Rossi et al. (2019) para a elaboração de um Relatório Popular. A pesquisa se baseia em fontes bibliográficas e documentais.

Gil (2002) observa que a distinção entre fontes bibliográficas e documentais pode ser complexa. Neste estudo, consideram-se fontes bibliográficas os conteúdos de estudos científicos e fontes documentais os documentos extraídos dos sites dos municípios pesquisados. Esses documentos formam a base para a análise de conteúdo.

A análise de conteúdo, método utilizado para avaliar as informações divulgadas pelas prefeituras do Pará em seus sites e portais da transparência, é amplamente utilizada na pesquisa em contabilidade financeira (Beattie, 2005). Hsieh e Shannon (2005) definem esse método como a interpretação subjetiva de dados textuais por meio de classificação, codificação e identificação de temas ou padrões.

A análise de conteúdo, essencial para descrever e interpretar dados qualitativos, se divide em três fases: pré-análise, exploração do material e interpretação dos dados (Gil, 2002). A sistematização e categorização dos dados permitem obter respostas válidas e compreender as informações coletadas, facilitando a identificação de padrões relevantes. O objetivo é compreender a interpretação de relatórios financeiros e não financeiros como ferramenta para a divulgação de dados públicos no formato de Popular Reporting.

A abordagem quantitativa utiliza o modelo descritivo com variável quantitativa discreta, cujos valores são números inteiros obtidos por contagem (Sassi, 2020). A tabulação e interpretação dos dados revelam o comportamento da população analisada.

A abordagem quantitativa complementa os achados qualitativos. A análise descritiva, como descrito por Barbeta (2010), permite a sistematização e quantificação dos dados, facilitando a compreensão e distribuição das variáveis. O autor destaca que a análise descritiva fornece uma visão clara e objetiva dos dados, revelando padrões que poderiam não ser identificados em uma análise apenas qualitativa.

O método busca identificar os dados relevantes para a investigação, avaliar seu alcance e limitações, e analisar as implicações de sua utilização. O estudo detalha a tipologia da pesquisa, a instrumentalização, o tempo de execução, as técnicas de tratamento de dados e todo o material utilizado nas diferentes etapas, permitindo que a pesquisa seja reproduzida (Tabosa, Pinto & Loureiro, 2016).

### **3.2 População e amostra**

A população do estudo abrangeu 144 municípios do estado do Pará. Quatro municípios foram excluídos por não apresentarem as informações necessárias para a análise: Aveiro, Bagre, Mojuí dos Campos e Belterra. A escolha do estado do Pará como base para a pesquisa se justifica pelo acompanhamento colaborativo dos portais da transparência dos municípios, que visou apresentar à sociedade um panorama do cumprimento da legislação sobre transparência pública.

Esse acompanhamento foi realizado entre 2014 e 2018 pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará (FACICON/UFPA), Controladoria Geral da União (CGU) e Observatório Social de Belém (OSB). A partir de 2015 e 2016, respectivamente, o Ministério Público do Estado do Pará (MPPA) e o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA) também integraram o projeto (Dias et al., 2020). A partir de 2019 o monitoramento da transparência dos municípios paraenses passou a ser realizado cotidianamente pelo TCM/PA, sendo um ponto de controle das prestações de contas dos gestores.

### **3.3 Coleta e tratamento dos dados**

A pesquisa bibliográfica utilizou ferramentas de busca como Google Acadêmico e Periódicos CAPES, acessado pelo portal da Universidade Federal do Pará (UFPA). A coleta de dados empíricos foi realizada nos sites e portais da transparência das 144 prefeituras do Pará, entre 15 de novembro de 2022 e 20 de setembro de 2023. A estrutura de coleta de dados incluiu áreas e itens adaptados dos 10 principais Relatórios Populares premiados pela Government Finance Officers Association (GFOA), apresentados no estudo de Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2019).

A escolha do estudo de Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2019) se justifica pela análise dos Relatórios Populares do exercício de 2016, disponíveis no site da GFOA. Os

itens desses relatórios foram comparados com propostas de estudos anteriores e analisados por pesquisadores independentes, que identificaram as 10 entidades com maior número de premiações, consideradas referência na elaboração de Relatórios Populares de "alta qualidade".

Para a construção dos indicadores do Relatório Popular, verificou-se se os itens definidos por Manes-Rossi et al. (2019) estavam presentes nas páginas oficiais dos municípios paraenses, mesmo que indiretamente.

Primeiramente, realizou-se busca nos sites das prefeituras, utilizando palavras-chave como "Relatório Social", "Relatório Cidadão" e "Relatório Popular", para identificar relatórios elaborados e divulgados voluntariamente. Posteriormente, buscou-se identificar os itens considerados "melhores práticas" por Manes-Rossi et al. (2019), criando uma lista com 51 itens essenciais para a qualidade dos relatórios com foco no cidadão. Esses elementos foram categorizados em sete áreas principais de divulgação, apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Apresentação da Ferramenta de Coleta de Dados

ÁREAS	ITENS	DESCRIÇÃO
ESTRUTURA GERAL	OBJETIVOS	Objetivo do relatório ou objetivo da transparência público para o município.
	MENSAGEM DO GESTOR	Mensagem do gestor quanto a transparência pública.
	INDICE	Sumário do relatório ou das informações divulgadas em transparência (ex. carta de serviços)
	TERMOS-CHAVE	Os principais termos utilizados no relatório
APRESENTAÇÃO DA CIDADE	POPULAÇÃO	Informações sobre a população
	REALIZAÇÃO RECENTE DOS PROJETOS	Projetos realizados recentemente
	RANKING DA CIDADE	Nível de desenvolvimento
	VISÃO GERAL DA CIDADE	Região e principal fonte de renda
	HISTÓRIA DA CIDADE	Histórico da cidade
	FOTOS DA CIDADE	Fotos identificando pontos importantes
GOVERNANÇA	ESTRUTURA DO GOVERNO	Organograma
	DEPARTAMENTOS	Secretarias de governo
	LISTA DE VEREADORES	Nomes dos vereadores da legislatura
	FOTOS DOS VEREADORES	Fotos dos vereadores

FOCO ESTRATÉGICO E ORIENTAÇÃO FUTURA	PROJETOS EM ANDAMENTO	Projetos em realização
	OBJETIVOS ESTRATEGICOS	Políticas estratégicas (objetivos, mensuração dos objetivos e metas)
	VISÃO	Declaração da visão da gestão municipal.
	MISSÃO	Declaração da missão da gestão municipal existência.
HABITABILIDADE	SEGURANÇA PÚBLICA	Equipamentos de segurança e índice de segurança.
	PRESSÃO FISCAL	Questões relacionadas a LRF (ex. Relatório de Gestão Fiscal - RGF).
	INFRAESTRUTURA	Relatório ou listagem que apresente a infraestrutura do município (ex. escolas, hospitais, etc.).
	DESENVOLVIMENTO COMUNITÁRIO	Ações para desenvolvimento na comunidade
	QUALIDADE DE VIDA	Divulgação do IDHm
	RECREAÇÃO E PARQUES	Apresentação dos pontos de Lazer
	ÁGUA	Informações do sistema de abastecimento de água
	RECICLAGEM	Ações para a reciclagem no município.
	TAXA DE EMPREGO	Números absolutos ou percentuais de empregados no município
	TAXA DE DESEMPREGO	Números absolutos ou percentuais de desempregados no município
DESEMPENHO FINANCEIRO	ARRECADAÇÃO PRÓPRIA	IPTU,ISS, IR, ITBI
	RECEITAS	Transferências constitucionais e legais
	DESPESAS	Despesas empenhadas, liquidadas e pagas
	GRAFICOS REC. DESP	Comparativo de arrecadações e gastos
	ORÇAMENTO	Peças orçamentárias
	FUNDOS	Saúde, Educação, Assistência, FUNDEB e Meio Ambiente
	SALDOS DOS FUNDOS	Saldos financeiros
	POLITICAS FINANCEIRAS	Políticas financeiras do município (disponibilizado nas peças orçamentárias ou em relatório próprio).
	POLÍTICAS DE INVESTIMENTOS	Políticas de investimento do município (disponibilizado nas peças orçamentárias ou em relatório próprio)
	ALTERAÇÕES DO ORÇAMENTO	Créditos adicionais
	DOCUMENTOS COMPLETOS DISPONIBILIZADOS ELETRONICAMENTE	Relatórios, balanços e outras informações financeiras disponibilizadas em formato editável.
	COMPARAÇÃO DO REALIZADO COM ORÇADO	Balanço orçamentário (Receitas e despesas).
	DOCUMENTOS FINANCEIROS NA ÍNTEGRA	REEO, RGF e balancetes
	DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	Variações patrimoniais.
	BALANÇO PATRIMONIAL	Balanço patrimonial
	AUMENTO OU DIMINUIÇÃO DOS FUNDOS	Situação financeira dos fundos (adaptado)
	GESTÃO DE RISCO	Gerenciamento de risco (Processos controle interno para mitigação de risco).

FERRAMENTA DE PARTICIPAÇÃO CIDADÃ	E- SIC	Solicitação de informação para o cidadão
	COMENTÁRIOS DOS CIDADÃOS	Espaço público para comentários
	CONTATOS DAS INSTALAÇÕES	Telefone
	CONTATOS VEREADORES	Telefone
	REDES SOCIAIS	Mídias sociais

Fonte: MANES-ROSSI et al (2019) adaptado pelo autor.

Para atingir o objetivo desta dissertação, foi elaborada uma planilha no Excel, com base no estudo de Manes-Rossi et al. (2019, p. 99 a 101), contendo 51 itens que indicam elementos para uma divulgação de alta qualidade, divididos em sete áreas: Estrutura Geral; Apresentação da Cidade; Governança; Foco Estratégico e Orientação Futura; Habitabilidade; Desempenho Financeiro; e Ferramenta de Participação Cidadã.

A divulgação dos itens foi verificada nos portais da transparência dos 144 municípios. Cada item identificado recebeu 1 ponto, itens parcialmente presentes receberam 0,5 ponto e itens ausentes receberam 0 ponto. A pontuação máxima foi de 51 pontos, correspondendo a 100% dos itens. O objetivo foi mensurar o nível de divulgação dos itens que indicam a qualidade dos relatórios populares.

A Tabela 1 apresenta a descrição, operacionalização e referências das variáveis dependentes, independentes de interesse e independentes de controle, fornecendo uma visão detalhada de como cada variável foi definida e utilizada na análise estatística.

As variáveis dependentes representam os sete grupos com os 51 itens do estudo de Manes-Rossi et al. (2019). As variáveis independentes de interesse incluem a "oposição", que se refere ao número de vereadores eleitos em 2020 que não fazem parte da coligação do prefeito eleito no município.

Outras variáveis são os Índices de Transparência do TCM/PA, conforme a Instrução Normativa nº 11/2021/TCM, classificados como ÓTIMO, BOM, REGULAR e RUIM. Essas classificações são atribuídas aos municípios que alcançam os seguintes percentuais de atendimento da matriz de fiscalização: 100%; 75% a 99,99%; 50% a 74,99%; 0,01% a 49,99%; e 0% respectivamente. Para este estudo, na discussão dos dados serão adotadas as seguintes nomenclaturas para os Índices de Transparência, Bom (ITB), Regular (ITR) e Ruim (ITRm).

Tabela 1 - Variáveis Operacionalizadas

<b>Variáveis dependentes</b>			
<b>Variáveis</b>	<b>Descrição</b>	<b>Operacionalização</b>	<b>Referências</b>
Apresentação	Informações sobre a população, Projetos realizados recentemente, Nível de desenvolvimento, Principal fonte de renda, Fotos e História da cidade	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
Foco Estratégico	Projetos em andamento, Políticas estratégicas, onde o poder público quer chegar e o motivo da existência	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
Habitabilidade	Índices e equipamentos de segurança pública, Pressão Fiscal, Estrutura do Município, Pontos de lazer, Abastecimento de Água, reciclagem e taxas de emprego e desemprego.	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
Desempenho Financeiro	Arrecadação própria, Receitas, Despesas, Orçamentos, Políticas FDE Investimentos e Financeiras, Créditos Adicionais, Documentos Disponibilizados, Gerenciamento de Riscos	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
Participação Cidadã	Solicitação eletrônica de informação, Espaço para comentários, Contatos das secretárias e vereadores e Redes sociais.	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
Total	Totalização dos eventos	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Manes-Rossi et.al (2019)
<b>Variáveis independentes</b>			
<b>Variáveis independentes de interesse</b>			
<b>Variáveis</b>	<b>Descrição</b>	<b>Operacionalização</b>	<b>Referências</b>
Oposição	Percentual de Oposição de vereadores eleitos	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	TSE (2020)
Índice de Transparência Bom	Índice do Nível de Transparência Municipal 75% a 99,99% de atendimento a Matriz de Fiscalização TCM	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IN 11/2021
			(TCM)

Índice de Transparência Regular	Índice do Nível de Transparência Municipal 50% a 74,99% de atendimento a Matriz de Fiscalização TCM	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IN 11/2021
			(TCM)
Índice de Transparência Ruim	Índice do Nível de Transparência Municipal 0,01% a 49,99% de atendimento a Matriz de Fiscalização TCM	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IN 11/2021
			(TCM)
Despesa Real	Disponibilização das informações até o primeiro dia útil subsequente do registro contábil.	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IN 11/2021
			(TCM)
Terceirização do Portal da Transparência	Verificação se o portal da transparência da prefeitura foi construído pela prefeitura ou terceirizado	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	Sites das prefeituras

**Variáveis independentes de controle**

Variáveis	Descrição	Operacionalização	Referências
PIB	Produto Interno Bruto <i>percapita</i>	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IBGE
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IBGE
População	Número de habitantes	Análise Descritiva, correlação e regressão multivariada	IBGE

Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Para analisar os dados no presente estudo, foram aplicadas técnicas estatísticas. Inicialmente, utilizou-se a estatística descritiva para fornecer um panorama das variáveis envolvidas. Em seguida, foi conduzida a análise de correlação de Spearman para investigar a correlação entre as variáveis. Por fim, empregou-se um modelo de regressão multivariada para examinar os efeitos das variáveis independentes e de controle sobre a transparência municipal. As variáveis dependentes são os elementos que conferem à divulgação de alta qualidade. Já as variáveis independentes de interesse são oposição política, o índice de transparência municipal e a divulgação das despesas em tempo real. Além disso, o modelo de regressão multivariada também contou com variáveis de controle utilizadas com objetivo de controlar o efeito das variáveis independentes nas variáveis dependentes.

Na Equação 1 é apresentada o modelo econométrico desenvolvido com o propósito de averiguar a influência das variáveis independentes nas variáveis dependentes.

$$\begin{aligned}
 & \text{Apresentação}_i, \text{ Foco Estratégico}_i, \text{ Habilidade}_i, \text{ Desempenho Financeiro}_i, \\
 & \text{Participação Cidadã}_i \text{ ou Total}_i \\
 & = \beta_0 + \beta_1 \text{Oposição}_i + \beta_2 \text{ITR}_i + \beta_3 \text{ITRm}_i + \beta_4 \text{Despesa Real}_i \\
 & + \beta_5 \text{Terceirização}_i + \beta_6 \text{PIB}_i + \beta_7 \text{IDHM}_i + \beta_8 \text{População}_i + \varepsilon_i
 \end{aligned}$$

Em que =  $\text{Apresentação}_i$  = nível de transparência do elemento apresentação do município  $i$ ;  $\text{Foco Estratégico}_i$  = nível de transparência do elemento foco estratégico do município  $i$ ;  $\text{Habilidade}_i$  = nível de transparência do elemento habitabilidade do município  $i$ ;  $\text{Desempenho Financeiro}_i$  = nível de transparência do elemento desempenho financeiro do município  $i$ ;  $\text{Participação Cidadã}_i$  = nível de transparência do elemento participação cidadã do município  $i$ ;  $\text{Total}_i$  = nível de transparência total do município  $i$ ;  $\text{Oposição}_i$  = percentual de vereadores que compõem a oposição do município  $i$ ;  $\text{ITR}_i$  = Índice de Transparência Regular do município  $i$ ;  $\text{ITRm}_i$  = Índice de Transparência Ruim do município  $i$ ;  $\text{Despesa Real}_i$  = Variável que representa a disponibilização das informações até o primeiro dia útil subsequente do registro contábil do município  $i$ ;  $\text{Terceirização}_i$  = Terceirização do Portal da Transparência do município  $i$ ;  $\text{IDHM}_i$  = Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) do município  $i$ ; e  $\text{População}_i$  = número de habitantes do município  $i$ .

Sobre os modelos de regressão, destaca-se que foram estimados por meio de modelos de regressão considerando o método dos mínimos quadrados generalizados. Para validação desses modelos de regressão, realizou-se a avaliação dos pressupostos, sendo (i) inexistência de multicolinearidade das variáveis independentes; e (ii) homoscedasticidade dos resíduos. Esses pressupostos foram avaliados por meio do teste de Variance Inflation Factor (VIF) e Breusch-Pagan, respectivamente. Além disso, ressalta-se que, para mitigar os efeitos nocivos de *outliers*, as variáveis quantitativas foram submetidas ao processo de detecção e tratamento de dados discrepantes considerando o método de winsorização em 5% e 95%.

#### 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O presente estudo pretende analisar como as informações divulgadas em transparência ativa pelos municípios paraenses se aproximam do que seria uma divulgação de informações com foco no cidadão, ou seja, um Relatório Popular. Para isso, a primeira análise consistiu em realizar a estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo.

Tabela 2 - Estatística Descritiva

Variáveis	Observações	Média	Desvio padrão	Min	Max
Geral	140	50,00	0,00	50,00	50,00
Apresentação	140	37,44	24,56	0,00	83,333
Governança	140	25,00	0,00	25,00	25,00
Foco Estratégico	140	9,11	12,07	0,00	25,00
Habitabilidade	140	5,57	7,84	0,00	25,00
Desempenho Financeiro	140	59,22	8,50	50,00	81,25
Participação Cidadã	140	60,00	8,65	40,00	80,00
Total	140	38,78	5,66	31,373	50,49
Oposição	140	51,09	20,34	14,00	86,00
PIB	140	9,65	0,52	9,016	10,78
IDHM	140	0,58	0,05	0,495	0,67
População	140	10,36	0,80	8,84	11,89

Fonte: Elaborado pelo autor(2024)

Nota: as variáveis Geral, Apresentação, Governança, Foco Estratégico, Habitabilidade, Desempenho Financeiro, Participação Cidadã, Total e Oposição foram estimadas em percentuais. A variável PIB e População foram estimadas em logaritmo neperiano. Por fim, a variável IDHM corresponde a um índice de 0 a 1.

Em relação aos resultados apresentados na Tabela 2, nota-se que a categoria geral, que contém os itens, objetivo, mensagem do gestor, índice e termos-chave, apresenta média de 50%. Isso indica que, em média, os municípios divulgam metade dos itens desse componente. Sobre o grupo Apresentação, com os itens população, realização recentes de projetos, ranking da cidade, visão geral da cidade, história da cidade e fotos da cidade, observa-se média de 37,44% e um desvio padrão de 24,556% sugerindo uma variação significativa na forma como as informações do tipo história, fotos, visão geral e outras são apresentadas nos portais.

Adicionalmente, verifica-se que as categorias “Foco Estratégico” que contém os itens Projetos em Andamento, Objetivos Estratégicos, Visão e Missão, e “Habitabilidade”, que incluem Segurança Pública, Pressão Fiscal, Infraestrutura, Desenvolvimento Comunitário, Qualidade de Vida, Recreação e Parques, Água, Reciclagem, Taxa de Emprego e Taxa de Desemprego, que contém os itens apresentam médias significativamente inferiores, de 9,107% e 5,571% respectivamente. Estes resultados indicam uma frequência menor de inclusão de informações pertinentes a estas categorias nos portais dos municípios, apontando para áreas

onde a transparência poderia ser aprimorada de maneira substancial. Essa análise sugere a necessidade de políticas direcionadas para melhorar a divulgação de informações das categorias de Foco Estratégico e Habitabilidade para a efetiva comunicação com os cidadãos.

As categorias "Desempenho Financeiro", que incluem os itens Arrecadação Própria, Receitas, Despesas, Gráficos de Receitas e Despesas, Orçamento, Fundos, Saldos dos Fundos, Políticas Financeiras, Políticas de Investimentos, Alterações do Orçamento, Documentos Completos Disponibilizados Eletronicamente, Comparação do Realizado com Orçado, Documentos Financeiros na Íntegra, Demonstração de Resultados, Balanço Patrimonial, Aumento ou Diminuição dos Fundos, Gestão de Risco e "Participação Cidadã", com os itens E-SIC, Comentários dos Cidadãos, Contatos das Instalações, Contatos dos Vereadores, Redes Sociais apresentaram médias de 59,219% e 60,00%, respectivamente. Esses resultados sugerem uma ênfase superior nessas áreas nos portais da transparência dos municípios do Pará em comparação a outras categorias, como "Foco Estratégico" e "Habitabilidade". Assim, refletem uma maior importância dada à transparência financeira e ao envolvimento cidadão.

Com base em todos esses resultados, destaca-se o município de Vigia que atendeu 14 dos 17 itens relacionados ao desempenho financeiro, representando aproximadamente 82% dos critérios avaliados. Isso indica que o município de Vigia tem maior divulgação de informações financeiras em comparação com outros municípios do Pará. O município de Vigia é significativamente superior à média de divulgação do grupo desempenho financeiro dos municípios do Pará, que é de 59,22%. Além disso, Vigia está bem acima do mínimo observado de 50% ao elemento de transparência relacionado ao desempenho financeiro, destacando-se como um outlier positivo na distribuição dos dados.

O alto desempenho de Vigia sugere que o município é líder em divulgação de informações sobre transparência financeira no Pará. Isso pode ser um indicativo de práticas de gestão financeira eficazes e/ou um compromisso com a prestação de contas e a transparência. Embora Vigia tenha tido um bom desempenho, ainda há espaço para melhoria, pois não atendeu a todos os 17 itens avaliados, não tendo divulgado o gráfico de receita e despesas, alterações do orçamento e gestão de risco. Assim, indicando que mesmo os municípios com melhor desempenho podem buscar aprimorar ainda mais sua transparência financeira, buscando a divulgação completa e detalhada de todas as informações necessárias a um Relatório Popular.

Os municípios avaliados, Alenquer, Ananindeua, Cachoeira do Piriá, Jacareacanga, Magalhães Barata, Mojú, Parauapebas e Santana do Araguaia, apresentaram os piores índices

de divulgação dos itens elencados no grupo de Desempenho Financeiro, alcançando apenas 8 dos 17 pontos possíveis de transparência

Os resultados obtidos pela análise da estatística descritiva podem ser contextualizados com base nos princípios de transparência discutidos por Manes-Rossi, Aversano e Polcini (2019), que enfatizam a importância de uma divulgação completa e acessível de informações financeiras para o público, evidenciado no desempenho do município de Vigia, o corroborado por De Lima et al. (2022) e Bedford e Beladoune (1962), a seguir comentados.

O estudo de De Lima et al. (2022) também corrobora essa visão ao investigar a introdução de relatórios financeiros populares nos conselhos municipais de saúde no Brasil. Eles destacam que a compreensibilidade e a acessibilidade das informações financeiras são essenciais para que os conselheiros municipais possam tomar decisões informadas. A metodologia do *Design Thinking*, sugerida no estudo, demonstra como uma abordagem visual e simplificada pode melhorar a compreensão e o engajamento dos cidadãos.

A comunicação não é apenas sobre transmitir informações, mas também sobre garantir que a mensagem seja recebida e compreendida pelo público. Said et al. (2017) destacam a importância do contexto e da relação entre os comunicadores, o que, no caso dos municípios, significa uma interação mais próxima e transparente com os cidadãos. A utilização da Teoria do *Disclosure* complementa essa visão ao enfatizar a importância da divulgação completa e precisa das informações financeiras, aumentando a confiança dos cidadãos e promovendo um ambiente propício para o planejamento estratégico e a governança eficiente.

Assim, a Teoria do *Disclosure* de Bedford e Beladoune (1962) sugere que a eficácia da comunicação contábil depende da clareza e completude das informações divulgadas, o que seria o grande desafio para aqueles municípios que tenham deficiência na divulgação das informações.

Em momento posterior à análise descritiva, os dados foram submetidos à análise de correlação de Spearman com o propósito de verificar o nível de correlação entre duas variáveis. Na Tabela 03, apresenta-se a matriz de correlação de Spearman, as variáveis Geral e Governança foram excluídos por falta de variabilidade, o que impossibilita a verificação.

Tabela 3 - Matriz de correlação de Spearman

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
(1) Apresentação	1														
(2) FocoEstrat	0,303***	1													
(3) Habitabilidade	0,391***	-0,015	1												
(4) Desempenho	0,219***	0,116	0,495***	1											
(5) PartCidadã	0,226***	0,103	0,124	0,152*	1										
(6) Total	0,784***	0,346***	0,688***	0,633***	0,373***	1									
(7) Oposição	0,077	0,025	0,034	0,019	-0,067	0,036	1								
(8) ITB	0,088	-0,061	0,025	0,021	-0,08	0,047	-0,063	1							
(9) ITR	-0,075	0,089	-0,04	-0,021	0,123	-0,045	0,094	-0,958***	1						
(10) ITRm	-0,054	-0,091	0,05	-0,002	-0,140*	-0,012	-0,101	-0,226***	-0,062	1					
(11) Despesa Real	0,157*	0,222***	0,073	0,051	0,067	0,199**	-0,092	-0,009	0,006	0,014	1				
(12) Terceirização	-0,162*	-0,099	-0,076	0,055	0	-0,086	-0,022	0,114	-0,125	0,028	-0,125	1			
(13) PIB	0,178**	0,164*	0,162*	-0,034	-0,066	0,140*	-0,032	0,033	-0,043	0,034	0,11	-0,136	1		
(14) IDHM	0,123	0,184**	0,079	0,003	-0,127	0,089	-0,025	-0,08	0,076	0,021	0,203**	-0,266***	0,455***	1	
(15) População	0,317***	0,170**	0,201**	0,014	0,138	0,223***	0,111	-0,027	0,035	-0,025	0,197**	-0,324***	0,206	0,280***	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Nota: \* significância a 10%; \*\* significância a 5%; e \*\*\* significância a 1%.

Na Tabela de 3 que apresenta os resultados referentes à correlação de Spearman, observa-se uma correlação positiva e significativa entre as variáveis "Apresentação", "Foco Estratégico", "Habitabilidade", "Desempenho Financeiro" e "Participação Cidadã" com o "Total". Esses resultados indicam que esses itens são fundamentais para a pontuação total de transparência dos municípios. Em particular, a correlação significativa entre "Apresentação" e "Total" destaca a importância da divulgação dos itens do grupo "Apresentação".

A correlação positiva e significativa entre "Apresentação" e "Total" destaca a importância da forma como os municípios divulgam informações sobre si nos portais da transparência. A categoria "Apresentação" refere-se à apresentação dos municípios nos portais, incluindo dados sobre população, ranking da cidade, visão geral, história e fotos da cidade. A categoria "Total" significa a pontuação obtida na soma dos itens das categorias Geral, Apresentação, Governança, Habitabilidade, Foco Estratégico, Desempenho Financeiro e Participação Cidadã. A correlação observada sugere que a divulgação detalhada desses itens está associada a uma maior pontuação total de transparência.

Este achado está alinhado com os princípios discutidos por Manes-Rossi et. al (2019), que destacam a importância de uma divulgação completa e acessível das informações financeiras e administrativas para a criação de relatórios populares de excelência. Segundo esses autores, a apresentação detalhada dos dados melhora a transparência, facilita a compreensão e promove o engajamento dos cidadãos.

A clareza e a organização das informações, conforme destacado por Shannon e Weaver (1949), são fundamentais para uma comunicação eficaz. Zuccolotto e Teixeira (2019) complementam essa visão ao afirmar que a transparência eficaz envolve a apresentação dos dados de forma compreensível e útil para o público.

Quando é analisada a correlação entre as variáveis dependentes e independentes, observa-se que os componentes dos grupos do Relatório Popular não apresentam correlação significativa com a variável 'Oposição'. Esta variável indica a quantidade de vereadores eleitos em 2020 que não fazem parte da coligação do prefeito eleito. Da mesma forma, não há correlações significativas com os índices de transparência municipal ('Bom', 'Regular' e 'Ruim') definidos na matriz de fiscalização da Instrução Normativa n.º 11/2021 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará.

Baldissera et al. (2020) sugere que uma maior competição eleitoral tende a exigir uma postura mais transparente dos gestores públicos, pois a necessidade de justificar ações e cumprir promessas eleitorais aumenta em ambientes politicamente competitivos. No entanto, os

resultados desta pesquisa indicam ausência de correlação significativa entre a 'Oposição' e os componentes de transparência pode indicar que, na prática, a dinâmica local e as práticas institucionais têm um papel mais determinante na promoção da transparência do que a simples existência de uma oposição política forte. Isso pode sugerir que, mesmo em contextos de alta competição política, outros fatores como a robustez das políticas de governança e o engajamento institucional são cruciais para garantir níveis elevados de transparência.

A análise revelou uma correlação significativa e positiva entre "Despesa Real" (entendida como a divulgação em tempo real das despesas, conforme especificado na Instrução Normativa n.º 11/2021 do TCM/PA) e "Foco Estratégico". Esse achado sugere que os municípios que são mais transparentes na divulgação de suas despesas em tempo real tendem a ter níveis superiores de divulgação de informações no que se refere ao foco estratégico. O grupo de "Foco Estratégico", conforme descrito no Quadro 2 da dissertação, é composto por "Projetos em Andamento", "Objetivos Estratégicos", "Visão" e "Missão", com base nos itens fornecidos pelo trabalho de Manes-Rossi et al. (2019).

Estudos anteriores sobre a temática apoiam essa interpretação, destacando a importância da transparência financeira para uma gestão eficaz e estratégica. Baldissera et al. (2020) explicam que a transparência é um componente crucial da boa governança em que é essencial para melhorar a compreensão pública das ações governamentais e fomentar uma administração mais orientada para resultados. A Teoria do Disclosure de Verrecchia (2001) enfatiza a importância da divulgação completa e precisa das informações financeiras, reforçando a ideia que a transparência na gestão fiscal pode aumentar a confiança dos cidadãos e outras partes interessadas e, por sua vez, criar um ambiente mais propício para o planejamento e a implementação de estratégias de longo prazo. Além disso, Martins e De Lima (2021) também ressaltam que a clareza e a acessibilidade das informações financeiras são fundamentais para o engajamento da sociedade e a compreensão dos dados publicados.

Em relação à variável Terceirização, a qual distingue municípios que optam por criar internamente seus sites de transparência daqueles que terceirizam essa função, também mostra uma correlação negativa e significativa com a variável Apresentação. Essa relação indica que, independentemente da modalidade de desenvolvimento do site escolhida, há influência negativa na qualidade da apresentação das informações públicas quando estas possuem portal de transparência construído por empresa privada. Dessa forma, sugerindo que a decisão do próprio município em estruturar o desenvolvimento do portal de transparência pode refletir um compromisso administrativo com a melhoria da clareza e acessibilidade das informações municipais.

Essas descobertas sublinham a complexidade das políticas de transparência municipal, destacando como as decisões administrativas e financeiras não apenas afetam a conformidade regulatória, mas também influenciam a percepção pública e a eficácia comunicativa dos governos locais. Tais *insights* são fundamentais para os formuladores de políticas que visam fortalecer as práticas de governança aberta e transparente nos municípios.

Após a análise de correlação de Spearman, os dados foram submetidos à análise de regressão multivariada com o propósito de analisar o efeito das variáveis "Oposição", "ITRm", "ITR ", "Despesa Real" e "Terceirização" nos componentes de transparência dos municípios.

Em relação aos pressupostos da regressão, destaca-se que o teste VIF demonstrou que todas as variáveis independentes dos seis modelos de regressão possuem valores inferiores a 5 indicando ausência de problemas de multicolinearidade. Os problemas relacionados a multicolinearidade são descritos por Greene (2018) como um fenômeno que ocorrer quando duas ou mais variáveis independentes no modelo multivariado de regressão estão altamente correlacionadas, prejudicando a estimativa precisa dos coeficientes.

No entanto, o teste de Breusch-Pagan evidenciou heterocedasticidade nos resíduos dos modelos em que “Habitabilidade” e “Desempenho Financeiro” foram variáveis dependentes. Greene (2018) descreve que o fenômeno da heterocedasticidade dos resíduos ocorre quando a variância dos erros não é constante ao longo das observações, podendo levar a estimativas ineficientes e inferências incorretas. Para amenizar este fenômeno, esses modelos foram estimados com erros-padrão robusto. Na Tabela 3, apresenta-se os resultados dos modelos de regressão com dados em painel.

Tabela 4 - Modelos multivariados do nível de evidenciação municipal

Variáveis	Apresentação	Foco Estratégico	Habitabilidade	Desempenho Financeiro	Participação Cidadã	Total
	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
	Coefficiente (erro-padrão)	Coefficiente (erro-padrão)	Coefficiente (erro-padrão robusto)	Coefficiente (erro-padrão robusto)	Coefficiente (erro-padrão)	Coefficiente (erro-padrão)
Oposição	0,1091 (0,1033)	0,0170 (0,0515)	0,0245 (0,0342)	0,0357 (0,0358)	-0,0515 (0,0371)	0,0237 (0,0245)
ITR	-5,1620 (5,1375)	2,0789 (2,5634)	-0,2043 (1,6374)	0,6944 (2,0566)	2,6154 (1,8464)	-0,5078 (1,2183)
ITRm	-9,4254 (17,1559)	-9,1089 (8,5602)	5,6652 (5,6666)	7,0523 (10,0971)	-9,6075 (6,1660)	1,9970 (4,0685)
Despesa Real	5,4053 (4,4360)	4,5469** (2,2134)	1,6916 (1,6187)	1,6732 (1,7429)	1,3366 (1,5943)	2,0118* (1,0520)
Terceirização	-8,2537 (10,4845)	0,3853 (5,2314)	-0,0287 (3,3642)	2,3101 (2,6995)	1,6724 (3,7682)	-0,2912 (2,4864)
PIB	5,6097 (5,6832)	3,2155 (2,8357)	3,2524* (1,8286)	-0,3134 (1,9098)	0,2460 (2,0426)	1,5079 (1,3478)
IDHM	-25,6393 (53,5708)	16,7268 (26,7300)	-5,4874 (18,1343)	4,0101 (19,8352)	-39,1766** (19,2537)	-3,4374 (12,7041)
População	7,8361*** (2,9082)	1,2304 (1,4511)	1,3435 (0,8788)	-0,3837 (1,0225)	2,1306** (1,0452)	1,1398 (0,6897)
Controle de Regiões	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Observações	140	140	140	140	140	140
Teste F	1,69*	1,36	1,27	0,48	1,24	1,06
R <sup>2</sup>	0,1484	0,123	0,0987	0,0532	0,1135	0,0985
VIF	2,13	2,13	2,13	2,13	2,13	2,13
Breusch-Pagan	1,87	0,14	6,08**	16,96***	0,72	0,69

Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Os modelos de regressão multivariada revelaram que a variável Oposição não está relacionada com as variáveis de Apresentação, Foco Estratégico, Habitabilidade, Desempenho Financeiro, Participação Cidadã e Total. Esses resultados sugerem que, em média, a presença de oposição política não exerce um efeito nas várias dimensões dos grupos que formam um Relatório Popular de excelência. O resultado apresentado vai contra o achado de Diniz et. al. (2020), pois encontraram que a influência política influencia significativamente transparência dos municípios cearenses. Em contraponto, a relação não encontrada entre a oposição política e dimensões da transparência municipal, aqui representada pelos grupos constantes no Quadro 2, estão em desacordo com as discussões dos estudos de Baldissera et. al. (2020) que encontrou efeito positivo entre competição política e a transparência geral dos municípios elencados em seu estudo.

As variáveis relacionadas ao índice de transparência apresentada pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), classificadas como ITB, ITR e ITRm, tendem a apresentar multicolinearidade, dado que elas são categorias exclusivas da mesma avaliação de desempenho. Para mitigar esse problema e permitir uma análise mais precisa, a categoria TCM Bom foi utilizada como variável dummy de referência. Isso possibilitou a análise das variáveis TCM Regular e TCM Ruim independentemente, sem a interferência de multicolinearidade entre elas.

Após ajustes para multicolinearidade, observou-se que as variáveis ITR e ITRr não demonstraram uma correlação significativa com os itens nível de transparência dos municípios. Essa constatação sugere que as classificações do TCM, contrariamente ao que se poderia esperar, não estão diretamente relacionadas às práticas de transparência adotadas pelos municípios. Esse resultado indica a possibilidade de que outros fatores, não capturados pelas avaliações do TCM, possam exercer maior influência sobre as práticas de transparência municipal.

A análise de regressão multivariada revelou que a variável 'Despesa Real' demonstrou uma relação positiva e significativa apenas com a dimensão “Foco Estratégico”. Esse resultado sugere que a prática de divulgar as despesas em tempo real, ou seja, em até um dia útil após a ocorrência do fato, está associada a níveis superiores de divulgação dos itens do Relatório Popular de excelência.

Os componentes de "Foco Estratégico", descritos no Quadro 2 da dissertação e baseados nos itens do trabalho de Manes-Rossi et al. (2019), incluem "Projetos em Andamento", "Objetivos Estratégicos", "Visão" e "Missão". A relação positiva entre "Despesa Real" e "Foco Estratégico" reforça a importância de uma divulgação transparente das peças financeiras para a promoção da transparência em geral. Os autores Baldissera et al. (2020) destacam que a transparência é um componente crucial da boa governança, essencial para melhorar a compreensão pública das ações governamentais e fomentar uma administração mais orientada para resultados.

Além disso, a Teoria do *Disclosure* de Verrecchia (2001) enfatiza a importância da divulgação completa e precisa das informações financeiras. Isso sugere que a transparência fiscal aumenta a confiança dos cidadãos e outras partes interessadas, criando um ambiente propício para o planejamento estratégico de longo prazo. Martins e de Lima(2021) também ressaltam que a clareza e a acessibilidade das informações financeiras são fundamentais para o engajamento cívico e a compreensão pública.

Em resumo, a correlação positiva entre "Despesa Real" e "Foco Estratégico" indica que a transparência na divulgação das peças financeiras incentiva uma cultura de melhoria contínua. Isso permite que os gestores públicos revisem e aprimorem constantemente suas estratégias com base em dados atualizados e precisos.

Conforme sugere a Teoria do *Disclosure* de Verrecchia (2001) e estudos como os de Manes-Rossi et al. (2019), essa prática não apenas facilitaria a identificação de áreas de melhoria, mas também contribuiria para uma administração pública mais adaptativa e responsiva, alinhada com os princípios de boa governança e eficiência administrativa.

Como a relação entre "Despesa Real" e "Foco Estratégico" se mostrou positiva e significativa, poderia sugerir que a transparência financeira é um componente importante da estratégia geral do município. Municípios que priorizam a divulgação de informações financeiras em tempo real podem também estar mais empenhados em definir e comunicar claramente seus objetivos e planos estratégicos. Essa relação positiva pode ter implicações para a formulação de políticas e práticas de governança municipal. Por exemplo, incentivar a transparência financeira pode ser uma forma de promover uma melhor definição e comunicação das estratégias municipais.

Inicialmente, a variável Terceirização foi introduzida na pesquisa com a hipótese de que a escolha entre criar internamente os sites de transparência ou terceirizar essa tarefa poderia influenciar o nível de transparência dos municípios, especialmente no que se refere ao atendimento dos itens que compõem um relatório popular de excelência.

A análise de regressão multivariada revelou que a variável 'Terceirização' não tem uma relação significativa com as demais dimensões de transparência municipal. Segundo Dias et al. (2020), a terceirização de portais de transparência pode resultar em projetos frágeis e superficiais, suscetíveis à desatualização dos dados. O *decoupling* refere-se à implementação de práticas superficiais para atender às demandas regulatórias, sem integrar efetivamente essas práticas nos processos internos da administração pública.

Dias et al. (2020) observaram que a terceirização dos portais de transparência, adotada para cumprir as exigências do Tribunal de Contas, frequentemente não resulta em uma transparência sustentável. Muitas vezes, isso leva à criação de uma "ilusão de transparência", onde os dados são atualizados apenas durante períodos de fiscalização intensa. Após a fiscalização, a atualização dos dados frequentemente diminui, comprometendo a transparência.

Esses achados corroboram a literatura existente ao indicar que o *decoupling* pode ser uma resposta estratégica à pressão regulatória. A ilusão de transparência, descrita por Heald (2003), destaca que aumentar a transparência nominal não implica necessariamente em

entendimento e uso efetivo da informação. A falta de integração entre os sistemas de administração financeira e os portais de transparência pode resultar em uma divulgação ineficaz das informações fiscais.

Manes-Rossi et al. (2019) mostram que a integração dos sistemas é crucial para a qualidade e tempestividade dos dados publicados nos portais de transparência. A adoção superficial de portais de transparência busca atender a pressões externas sem promover mudanças profundas nos processos internos.

A Teoria da Comunicação de Shannon (1948), discutida por De Freitas et. al. (2020), fornece uma estrutura relevante para compreender a transparência e a qualidade da comunicação nas práticas de divulgação. Segundo Shannon, a comunicação eficaz depende de uma transmissão clara e precisa da mensagem, minimizando ruídos que possam distorcer a informação.

De Freitas et. al (2020) ampliam as discussões dessa teoria destacando que as dimensões técnica, semântica e pragmática da comunicação são fundamentais para garantir que a informação divulgada seja acessível, compreensível e útil. A perspectiva técnica envolve a precisão na transmissão dos dados; a semântica refere-se à clareza e ao significado da informação; e a pragmática, à utilidade da informação e à resposta do receptor. Aplicando essa teoria ao contexto da transparência municipal, fica claro que a simples disponibilização de dados financeiros não é suficiente. Os dados devem ser apresentados de forma clara e compreensível para os cidadãos, promovendo uma verdadeira *accountability*.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A publicação de informações financeiras e não financeiras claras e acessíveis é essencial para o esclarecimento e o engajamento dos cidadãos. No entanto, a complexidade das informações contábeis dificulta a compreensão, criando a necessidade de dados públicos mais transparentes.

Neste contexto, este estudo buscou identificar como as informações divulgadas em transparência ativa pelos municípios do estado do Pará se aproximam do que seria uma divulgação de informações com foco no cidadão. Partindo do pressuposto de que a divulgação focada no cidadão implica apresentar dados financeiros e não financeiros de forma clara, acessível e compreensível, visando à participação ativa e informada da população, os resultados demonstram que os municípios paraenses ainda enfrentam dificuldades para alcançar esse padrão.

Os resultados revelaram que a categoria "Desempenho Financeiro" teve uma média de 59,22%, com alguns municípios atingindo 82% dos critérios avaliados. Esses resultados são relevantes, pois o desempenho financeiro é uma das categorias mais acompanhadas pelo TCM/PA, o que aumenta a pressão pela divulgação adequada dessas informações.

A pesquisa evidenciou que apenas a Despesa Real impacta os elementos relacionados à evidenciação municipal, especificamente o Foco Estratégico. Isso indica que municípios que divulgam suas despesas em tempo real de forma mais transparente tendem a ser mais eficazes na divulgação de seus objetivos estratégicos, projetos em andamento, visão e missão, em comparação aos demais fatores relacionados ao índice de transparência municipal.

### **5.1 Contribuições Teóricas e Práticas**

Os resultados deste estudo trazem contribuições importantes tanto para o âmbito teórico quanto para o prático. No âmbito teórico, a pesquisa contribui significativamente para a literatura sobre transparência pública e comunicação governamental ao analisar como os municípios do Estado do Pará se alinham com os critérios de um Relatório Popular de Excelência, adotando o modelo proposto por Manes-Rossi et al. (2019). O estudo oferece uma avaliação robusta da transparência ativa, identificando áreas relacionadas à divulgação no âmbito municipal que precisam ser aprimoradas.

Ainda sobre as contribuições teóricas, contribui-se à Teoria da Comunicação mostrando as estratégias utilizadas pelos municípios quanto à disponibilização de informações dos

municípios paraenses. Essa contribuição é apoiada no fato de que tende a ser influenciada por elementos relacionados à gestão do próprio município, por exemplo, a decisão de disponibilizar informações sobre as despesas em tempo real. Dessa forma, promovem-se avanços na Teoria da Comunicação ao mostrar que o nível de comunicação dos municípios, destacando a importância de uma divulgação clara e acessível das informações públicas, pode ser potencializada ou mitigada a partir de elementos intrínsecos à própria gestão municipal.

A humanização da comunicação, promovida pela Escola de Palo Alto, também é analisada, enfatizando a importância das relações humanas e do entendimento mútuo. A necessidade de uma comunicação que considere as emoções, as interpretações individuais e os contextos sociais é destacada, valorizando a empatia e a compreensão mútua como elementos essenciais para a efetividade da comunicação (Said, Lima e Alves, 2017).

Outra contribuição teórica relevante é para a Teoria do Disclosure, evidenciando que a "Despesa Real" e o "Foco Estratégico" se relacionam à transparência financeira dos municípios. Isso demonstra que a divulgação de informações na gestão pública municipal brasileira pode ser analisada pela Teoria do Disclosure, inicialmente voltada para empresas privadas, ampliando a discussão sobre a importância da transparência financeira para a eficácia das estratégias governamentais.

Essas descobertas aumentam a compreensão da relação entre transparência financeira e governança pública, reforçando a necessidade de práticas de divulgação claras e acessíveis. Os resultados relacionados aos elementos que não influenciam a evidenciação municipal também contribuem para a Teoria do Disclosure e da Comunicação ao evidenciar que estes elementos não parecem produzir efeitos com o nível de evidenciação municipal.

No âmbito prático, a influência da Despesa Real na evidenciação municipal auxilia a população, pois a divulgação em tempo real das despesas permite o monitoramento e a participação cidadã. O estudo também contribui com o TCM/PA, sinalizando para a melhoria da qualidade das informações financeiras e a criação de um Relatório Popular para os municípios paraenses, com divulgação clara e acessível.

Em outra frente, a não confirmação de relação entre a oposição, índice de transparência municipal e terceirização com os elementos que remetem à evidenciação municipal também geram contribuições práticas. Por exemplo, o estudo demonstra que a oposição ao prefeito, mesmo que seja maioria na câmara de vereadores não influencia a evidenciação das informações. Isso pode estar relacionado ao fato que o TCM/PA já faz essa fiscalização, fazendo

com que o ambiente de pressão pelos vereadores da oposição não seja necessário no que tange à divulgação de informações à sociedade.

Esses resultados permitem orientar gestores e legisladores municipais na formulação de estratégias que fortaleçam a transparência, indo além das pressões políticas. Assim, pretende-se garantir uma governança mais comprometida com o entendimento do cidadão, o qual terá mais base para efetivamente analisar o que divulgado nos sites e/ou portais da transparência municipais.

## **5.2 Limitações de pesquisa e caminhos para estudos futuros**

Este estudo apresenta limitações que devem ser consideradas. Primeiramente, a pesquisa se concentrou nos municípios do Pará, o que limita a generalização dos resultados para outras regiões do Brasil. Embora a análise do contexto local seja importante, a falta de uma comparação nacional impede a compreensão da diversidade das práticas de transparência no país.

Além disso, o estudo utilizou uma abordagem transversal, analisando dados de um período específico, o que impede a identificação de mudanças e tendências ao longo do tempo. A ausência de uma perspectiva longitudinal limita a observação da evolução da transparência e a identificação de fatores temporais que influenciam a divulgação de informações, como a mudança do ciclo político.

Para superar essas limitações, sugere-se que pesquisas futuras expandam a análise para municípios de diferentes estados e regiões do Brasil, permitindo uma comparação mais abrangente das práticas de transparência ativa. Recomenda-se também a análise de dados em múltiplos períodos, o que possibilita uma avaliação longitudinal da transparência municipal, identificando padrões, tendências e o impacto das políticas públicas ao longo do tempo. Outra sugestão é investigar a influência do Tribunal de Contas dos Municípios na promoção da transparência ativa, analisando como suas orientações e fiscalizações afetam as práticas de divulgação de informações.

## REFERÊNCIAS

AQUINO, A. C. B. de et al. Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, p. 1-10, 2020.

ATHAYDE, T. R. **Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: um estudo de caso do município de Luziânia-GO**. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília, 2002.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. dos S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, p. 643-675, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612125158>. Acesso em: 12 fev. 2023.

BALDISSERA, J. F. et al. Influência dos aspectos socioeconômicos, financeiro-orçamentários e político-eleitorais na transparência dos governos locais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, p. 340-359, 2020.

BATISTA, M.; ROCHA, V.; SANTOS, J. L. A. dos. Transparência, corrupção e má gestão: uma análise dos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 5, set. 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/SrM6ZBpBk8czChjttDZ9ZGr/?lang=pt#>. Acesso em: 12 fev. 2023.

BEATTIE, V. Moving the financial accounting research front forward: the UK contribution. **The British Accounting Review**, v. 37, n. 1, p. 85-114, 2005.

BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. A Communication Theory Approach to Accountancy. **The Accounting Review**, v. 37, n. 4, p. 650-659, 1962.

BIONDI, L.; BRACCI, E. Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. **Sustainability (Switzerland)**, v. 10, n. 9, p. 1-16, 2018. doi: <https://doi.org/10.3390/su10093112>.

BORGES, G. de F.; RECH, I. J.; FONSECA, A. N. Contribuições da Teoria da Comunicação para o Ambiente de Evidenciação de Informações Financeiras. **Revista FSA**, Teresina, v. 17, n. 10, p. 149-164, 2020.

BRACCI, E.; BIONDI, L.; KASTBERG, G. Citizen-centered financial reporting translation: The preparers' perspective. **Financial Accountability & Management**, v. 39, n. 1, p. 18-39, 2023.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)** – 9ª Edição. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em: 10 de Jul. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), Secretaria-Geral Adjunta de Controle Externo (Adgecex), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2020.

CAMACHO, E. U. et al. **Compreensibilidade das contas públicas: uma análise a partir do entendimento dos usuários da informação**. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018.

CARVALHO, B. S. et al. A Nova Lei de Licitações e a Governança nas Contratações Públicas: Uma Análise dos Órgãos e Entidades Licitantes do Estado do Rio de Janeiro. In: ENCONTRO DA ANPAD, 46., 2022. **Anais**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2022. Disponível em: <http://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/761b42cfff120aac30045f7a110d0256.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Brasília, DF: CPC, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP, Estrutura Conceitual**. Brasília, DF: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 785/95**. Aprova a NBC T 1 – Das características da informação contábil. Brasília, DF: CFC, 1995. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/uparq/Normas\\_Brasileiras\\_de\\_Contabilidade.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf). Acesso em: 07 jan. 2023.

DIAS FILHO, J. M. A Contabilidade e a Ordem Social: Uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 16, n. 1, p. 6-17, 2013.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, n. 11, p. 38-49, 2000.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 12, p. 42-57, 2001.

DIAS, L. N. da S. et al. Terceirização de portais de transparência fiscal em prefeituras municipais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, e164383, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.164383>. Acesso em: 11 jul. 2023.

FREITAS, H.; KLADIS, C. M. Da informação à política informacional das organizações: um quadro conceitual. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 10., 1995, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 1995. p. 73-86.

GFOA - GOVERNMENT FINANCE OFFICERS ASSOCIATION. **Popular Annual Financial Reporting Award Program (PAFR Program)**. Disponível em:

<https://www.gfoa.org/materials/popularreporting-of-financial-information>. Acesso em: 12 dez. 2022.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GREENE, W. H. **Econometric Analysis**. 8. ed. Boston: Pearson, 2018.

HEALD, D. Fiscal transparency: Concepts, measurement and UK practice. **Public Administration**, v. 81, n. 4, p. 723-759, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, C.; HEALD, D. **Transparency: The key to better governance?**. Oxford: Oxford University Press for The British Academy, 2006. (The British Academy. **Proceedings of the British Academy**, v. 135).

HSIEH, H.-F.; SHANNON, S. E. Three approaches to qualitative content analysis. **Qualitative Health Research**, v. 15, n. 9, p. 1277-1288, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Divisão regional do Brasil em regiões geográficas imediatas e regiões geográficas intermediárias: 2017**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. 82 p.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, p. 7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JANSSEN, M.; CHARALABIDIS, Y.; ZUIDERWIJK, A. Benefits, adoption barriers and myths of open data and open government. **Information Systems Management**, v. 29, n. 4, p. 258-268, 2012.

LI, D. H. The semantic aspect of communication theory and accountancy. **Journal of Accounting Research**, v. 1, n. 1, p. 102-107, 1963.

LIMA, D. V. de; LIMA, R. L. de. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 16, n. 38, p. 17-38, 2019.

LIMA, D. V. de; SILVA, L. M. V. C. D.; VARÃO, R. Introdução de relatórios financeiros populares nos conselhos municipais de saúde do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 19, n. 51, p. 139-161, 2022.

LIMA, F. F. Gregory Bateson: Teórico do Verbo e da Imagem. In: Bienal Iberoamericana de Comunicación, 11, 2013, Santiago de Chile. **Anais...** 2013. p. 327-334.

LIMA, I. G. et al. Aspectos qualitativos da informação contábil: uma revisão analítica acerca da qualidade informacional introduzida a partir dos normativos contábeis estabelecidos pelo CPC, IASB e FASB. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 4, n. 48, p. 32-42, 2012.

LISBOA, R. S. **Guia de elaboração de trabalhos acadêmicos**. 3. ed. Belém: Universidade Federal do Pará, Biblioteca Central, 2023.

MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; POLCINI, P. T. Popular reporting: learning from the US experience. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 31, n. 1, p. 108-133, 2019.

MANES-ROSSI, F.; NICOLÒ, G.; ARGENTO, D. Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 32, n. 4, p. 639-669, 2020.

MARTINS, F. V. de S. P.; LIMA, D. V. de. Directives for public entities' popular financial reporting. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 18, n. 47, p. 91-108, 2021.

MATTELART, A. **História das teorias da comunicação**. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

MEDEIROS, J. B. **Redação empresarial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MERKL-DAVIES, D. M.; BRENNAN, N. M. A theoretical framework of external accounting communication: Research perspectives, traditions, and theories. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 3, p. 582-611, 2017.

MIRANDA, L. C. et al. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008.

OLIVEIRA, Â.; SANTOS, J. P.; JORGE, S. Popular reporting nos municípios portugueses? **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 16, n. 31, p. 20-36, 2018.

PASSOS, A. B.; CORDEIRO, C. M. R. Transparência das informações nos relatórios contábeis-financeiros por ocasião da pandemia Covid-19: estudo aplicado ao novo mercado em segmentos do setor de consumo não cíclico e cíclico que fazem parte da B3. **Caderno PAIC**, v. 23, n. 1, p. 193-220, 2022.

PEREIRA, C. C.; FRAGOSO, A. R.; RIBEIRO FILHO, J. F. Comunicação em Contabilidade: Estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/67.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2023.

PEREIRA, R. M.; ANDRADE, L. M. N.; LOVO, O. A.; MAGRO, E. de F. D.; LOOSE, C. E. Quality of government accounting and tax information: an extract from Rondônia. **Research, Society and Development**, v. 11, n. 4, p. e11511427197, 2022. DOI: 10.33448/rsdv11i4.27197. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/27197>. Acesso em: 11 jul. 2023.

PRECINOTTO, A.; AQUINO, A. C. B. de; DIAS, L. N. da S. Paradoxos na divulgação de salários de servidores em municípios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 56, p. 191-207, 2022.

RODRIGUES, H. G. Auditoria financeira nos tribunais de contas no contexto da convergência contábil internacional. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 39, n. 1, p. 77-98, 2021.

RODRIGUES, J. D.; SILVA, G. D. da; VARGAS, S. B. de. Popular Reporting à Luz da Teoria da Comunicação: Um Ensaio Teórico. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 13, n. 1, p. 1-14, 2021.

RODRIGUES, K. F. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. **Cadernos Ebape. br**, v. 18, n. 2, p. 237-253, 2020.

SAID, Gustavo Fortes; LIMA, Camila Calado; ALVES, Thiago Meneses. Não leia este texto! A Escola de Palo Alto e os paradoxos comunicacionais. **Comunicologia-Revista de Comunicação da Universidade Católica de Brasília**, p. 70-84, 2017.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Divulgação voluntária da demonstração dos fluxos de caixa no mercado de capitais brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 19, p. 37-49, 2008.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 2, n. 1, p. 53-70, 2005.

SASSI, Gilberto Pereira. Introdução à Estatística Descritiva para pesquisas em Informática na Educação. **Metodologia de Pesquisa Científica em Informática na Educação: Abordagem Quantitativa**. Porto Alegre: SBC, 2020.

SHANNON, C. E. A mathematical theory of communication. **The Bell System Technical Journal**, v. 27, n. 3, p. 379-423, 1948.

SUCHER, S. J. **The future of trust**. 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/deloitte-analytics/cachemistry-of-trust-pov-aoda-en.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2023.

VERRECCHIA, R. E. Discretionary disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 5, p. 179-194, 1983.

WATZLAWICK, Paul; BAVELAS, Janet Beavin; JACKSON, Don D. **Pragmatics of human communication: A study of interactional patterns, pathologies and paradoxes**. WW Norton & Company, 2011.

YUSUF, J.-E. et al. For the people: Popular financial reporting practices of local governments. **Public Budgeting & Finance**, v. 33, n. 1, p. 95-113, 2013.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. **Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro**. Brasília, DF: Enap, 2019. 72 p.