

Análise da Compreensibilidade dos Relatórios de Gestão das Unidades Gestoras do Governo Federal Jurisdicionadas à CGU Regional/AM e ao TCU SECEX/AM

Ana Maria Lima dos Santos

Rita de Cássia Abreu Mascarenhas

Resumo:

O artigo tem por objetivo analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal, jurisdicionadas à Controladoria-Regional da União no Amazonas - CGU Regional/AM e ao Tribunal de Contas da União Secretaria de Controle Externo do Amazonas - TCU SECEX/AM, que apresentaram processos de contas individualizados no exercício de 2005. Trata-se de pesquisa descritiva, do tipo levantamento com abordagem quantitativa. A técnica Cloze foi utilizada para analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios na CGU Regional/AM e na Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União - SECEX/AM, no Estado do Amazonas, cuja participação na pesquisa foi de 52% do total de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle que atuam na área de auditoria e 57% dos Analistas de Controle Externo, respectivamente. Os resultados apontam para um nível de compreensão parcialmente satisfatório dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal nas duas unidades pesquisadas.

Área temática: *Controladoria*

Análise da Compreensibilidade dos Relatórios de Gestão das Unidades Gestoras do Governo Federal Jurisdicionadas à CGU – Regional/AM e ao TCU – SECEX/AM

Ana Maria Lima dos Santos

E-mail: anamarials@hotmail.com

Rita de Cássia Abreu Mascarenhas

E-mail: ritamascarenhas@ig.com.br

Resumo

O artigo tem por objetivo analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal, jurisdicionadas à Controladoria-Regional da União no Amazonas - CGU – Regional/AM e ao Tribunal de Contas da União – Secretaria de Controle Externo do Amazonas - TCU – SECEX/AM, que apresentaram processos de contas individualizados no exercício de 2005. Trata-se de pesquisa descritiva, do tipo levantamento com abordagem quantitativa. A técnica *Cloze* foi utilizada para analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios na CGU – Regional/AM e na Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União - SECEX/AM, no Estado do Amazonas, cuja participação na pesquisa foi de 52% do total de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle que atuam na área de auditoria e 57% dos Analistas de Controle Externo, respectivamente. Os resultados apontam para um nível de compreensão parcialmente satisfatório dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal nas duas unidades pesquisadas.

Palavras-chave: Técnica *Cloze*, Relatório de Gestão, Compreensibilidade.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

A contabilidade pública tem por objetivo mostrar para a sociedade como os recursos arrecadados estão sendo aplicados. A evidenciação é feita por meio das demonstrações contábeis e relatórios, mediante os quais se toma conhecimento dos bens, direitos e obrigações que estão sob a responsabilidade de todos quantos de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem os bens pertencentes às instituições públicas, conforme art. 83 da Lei n.º. 4.320/64.

A legislação que regulamenta a contabilidade pública procura individualizar a responsabilidade de todos os que têm sob sua gerência a arrecadação de receitas, a aplicação de despesas e (ou) a administração ou guarda de bens pertencentes à Fazenda Pública ou a ela confiados, ou seja, a responsabilidade é pessoal. Nesse sentido, corrobora também a Lei Complementar n.º. 101/2000, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Os métodos de divulgação não se resumem apenas às demonstrações contábeis e notas explicativas, podendo ser utilizadas outras formas de evidenciação para disseminar informações relevantes, como é o caso do relatório de gestão, que além de complementar às informações das demonstrações contábeis e financeiras, é um dos mecanismos utilizados pela administração pública no intuito de atender as disposições previstas na Lei n.º. 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Tribunal de Contas da União - TCU, no cumprimento da sua missão Constitucional, é o órgão responsável para julgar as contas de todos que arrecadem, gerenciem, guardem, utilizem ou administrem bens e valores públicos, ressalvada a competência do Congresso Nacional. A este Tribunal, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar para expedir instruções normativas sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos. Destarte, o TCU publicou a Instrução Normativa – IN n°. 47, de 24/10/2004 que em seu art. 14 prevê que o Relatório de Gestão emitido por seus responsáveis irá compor os processos de contas. Esse relatório trará informações relevantes para a avaliação da conformidade e do desempenho da gestão.

Desse modo, o relatório de gestão fornece grande parte de informações para subsidiar o julgamento das contas, fato este que torna a avaliação da compreensibilidade desses relatórios um importante passo em direção ao aumento da qualidade das informações produzidas pelos gestores. Assim, considerando-se que os analistas da CGU e do TCU são os primeiros usuários da informação fornecida pelos relatórios de gestão, buscou-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: *Qual o nível de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal jurisdicionadas à CGU – Regional/AM e ao TCU – SECEX/AM que apresentaram processos individualizados no exercício de 2005?*

Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal jurisdicionadas à CGU – Regional/AM e ao TCU – SECEX/AM que apresentaram processos individualizados no exercício de 2005.

Para avaliar a compreensibilidade desses relatórios foi utilizada a técnica *Cloze*, a qual consiste em uma técnica da psicolinguística, criada por W. Taylor em 1953, fundamentada na Teoria da Informação e na noção de amostra aleatória, cujo objetivo é a mensuração da compreensibilidade.

Como justificativa para realização desse estudo, foram observados os seguintes pontos: a) a importância de se discutir e analisar aspectos que teriam relação com a elaboração de normativos e regulamentos; b) não há uma tradição, no setor público, de estudos sobre a compreensibilidade dos seus relatórios, tendo essa pesquisa a característica de abordar um tema inédito; c) tentativa de sinalizar sobre a importância da compreensibilidade dos relatórios de gestão, pois acredita-se que os resultados dessa pesquisa podem contribuir para um aumento da qualidade desses relatórios.

O estudo será desenvolvido em cinco seções: a introdução; a fundamentação teórica, na qual serão abordados os parâmetros necessários à avaliação e utilização da técnica *cloze* para a compreensibilidade dos Relatórios de Gestão; a metodologia; a análise de resultados, em que será avaliado o nível de compreensão, com base em teste *cloze* aplicado nas unidades regionais da CGU e do TCU; por fim, será manifesta a conclusão.

2 Fundamentação Teórica

Nesta seção serão tratados os conceitos e a caracterização de evidenciação (*disclosure*), de controle interno e controle externo, de relatório de gestão, de compreensibilidade e a descrição da técnica *cloze*.

2.1 Evidenciação (disclosure)

Iudicibus (2004, p. 22) afirma que a função da contabilidade (objetivo) se mantém inalterada ao longo do tempo, no sentido de que ela busca, desde sempre, prover seu usuário de informação útil ao processo decisório. Desse modo, para que a contabilidade consiga cumprir o seu papel, deverá apresentar ao receptor de sua informação, algo que este consiga entender – que lhe seja claro.

Tornar algo evidente significa torná-lo claro, compreensível, notório, público. É decodificar a realidade existente em uma linguagem que o usuário possa entender prontamente. Existe assim, uma forte ligação entre a evidenciação e os objetivos da contabilidade. Pois, ao apresentar seus demonstrativos, a contabilidade não poderá perder de foco o usuário a quem a informação se destina.

Para Hendriksem e Van Breda (1999, p. 511) para que se consiga a divulgação apropriada é preciso que se responda a três questões fundamentais:

- a) A Quem deve ser divulgada a informação?
- b) Qual a finalidade da informação?
- c) Quanta informação deve ser divulgada?
- d) Para quem evidenciar?

Este é um questionamento relacionado ao tipo de usuário a quem a informação será destinada. É necessário que sejam conhecidas as suas particularidades, no intuito de se apresentar uma informação que possa ser por ele facilmente interpretada.

No caso dos Relatórios de Gestão, o público ao qual se destina é todo cidadão beneficiário das ações públicas. A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO/2005 (Lei n.º 10.934, de 11/08/2004) em seu art. 15, § 1º, inciso I, alínea J, dispõe que, no caso do Poder Executivo, serão divulgados na *internet* o relatório de gestão integrante das tomadas ou prestações de contas anuais e extraordinárias dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Os primeiros usuários da informação neles contida, no entanto, são os Analistas e Técnicos da Controladoria-Geral da União, em um primeiro momento, e os Analistas do Tribunal de Contas da União em um segundo momento, que no exercício de suas funções irão analisá-los, visando subsidiar o julgamento das contas a que se referem. Logo, será necessário que, ao se produzir essa informação, sejam conhecidas às peculiaridades desses receptores, para que suas necessidades sejam atendidas.

Qual a finalidade da informação? Para o American Institute of Certified Public Accountants (apud IUDÍCIBUS, 2004, p.123) os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos. O que se pretende é que seja apresentada informação na medida certa. Sem omitir a ponto de comprometer a relevância ou a materialidade e sem apresentar excessos que possam dificultar a compreensão ou comprometer a tempestividade.

Quanto Evidenciar? Segundo Iudícibus (2004, p. 124), toda informação fornecida ao usuário deverá ser adequada, justa e plena, por entender que todo conteúdo não relevante deva ser omitido para que os demonstrativos sejam significativos e plenamente entendido. Divulgação adequada está relacionada ao mínimo de informação necessária para evitar que as demonstrações sejam enganosas. Divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores potenciais. Divulgação Plena significa apresentação de todo conteúdo relevante.

Adicionalmente, cabe ressaltar que a informação plena não poderia ser entendida, como pretendem alguns, como apresentação de todo tipo de informação inclusive supérfluas e excessivas, por não atender tal definição ao objetivo contábil de gerar informação útil à tomada de decisão.

Nessa linha, uma outra questão que surge, é a importância da agilidade de acesso à informação. Relatórios que apresentem excesso de conteúdo ou informações desnecessárias, tenderão a ser esquecidos por se tornarem intempestivos e pouco práticos. O processo decisório é algo constante, fazendo com que a concisão e a objetividade se tornem fatores de fundamental importância para que o conteúdo informativo seja acessado pelo seu destinatário.

Uma das competências inerentes às funções do Tribunal de Contas da União está relacionada ao poder regulamentar que lhe foi atribuído, para expedir atos e instruções

normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento sob pena de responsabilidade (Art. 3º, Lei nº.8.443/92).

Esse pode ser um ponto a ser explorado como forma de se atingir o nível ótimo de informação desejada pela CGU e pelo TCU. Os normativos podem ser conduzidos de modo a facilitar o atendimento do “para quem”, do “o que” e do “quanto” evidenciar.

2.2 Controle Interno e Controle Externo

Controle administrativo é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito (MEIRELLES, 2004), ou seja, é o poder/dever de fiscalização, acompanhamento, revisão, correção da atuação administrativa, feita por si mesma. Chama-se de controle interno o exercido no âmbito interno do mesmo Poder, por órgãos presentes em sua estrutura. Dá-se sobre a legalidade, eficiência e mérito dos seus atos. Diz-se controle externo o exercido de um Poder sobre outro, relativamente a atos administrativos, ou seja, é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado (MEIRELLES, 2004).

A atual Constituição brasileira trata em sua seção IX da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a qual dispõe no art. 70, e seu parágrafo único, o que se transcreve:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Depreende-se dos dispositivos constitucionais que a atividade de fiscalização financeira, contábil e orçamentária é exercida mediante dois tipos de controle: o controle interno no âmbito de cada poder e o controle externo exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União, cujas competências estão insculpidas na própria Constituição, nos artigos 33, § 2º, 71 a 73 e 161, parágrafo único.

No Estado Republicano os bens administrados pertencem à coletividade, ao povo, assim surge a necessidade do gestor público prestar contas de sua administração. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, já continha no seu art. 15, o seguinte princípio: a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração.

Dentre as competências constitucionais do Tribunal de Contas da União (TCU) disposto no art. 71 está a de julgar as contas dos administradores públicos, previsto no inciso II:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Esse inciso estipula que compete ao TCU julgar as contas dos administradores públicos, atribuição disciplinada pela Lei 4.320/64, pelo Decreto-Lei nº.200/67, pela Lei nº.6.223/75 e pela Lei nº.8.443/92 (Lei Orgânica do TCU). Esta última legislação define os termos da atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

O dispositivo constitucional sobre o sistema de controle interno é o art. 74, que dispõe sobre a manutenção de um sistema de controle interno em cada Poder e destaca as finalidades do controle interno que são, entre outras: comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão financeira, operacional e patrimonial na Administração Direta e Indireta e ainda, órgãos privados que apliquem recursos públicos, bem como apoiar o controle externo na sua missão institucional. É importante notar que cada Poder tem o seu controle interno. No âmbito do Poder executivo, o controle interno tem como órgão central a Controladoria-Geral da União (CGU), incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema.

2.3 Relatório de Gestão

Para apreciação e julgamento das contas dos administradores públicos são formalizados processos de tomada e prestação de contas, sendo o processo de tomada de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta, enquanto o processo de prestação de conta refere-se à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração indireta e daquelas não classificadas como integrantes da administração direta federal.

Os processos de tomada e prestação de contas são formalizados em consonância com as orientações do TCU, constantes na Instrução Normativa (IN) nº. 47, de 24 de outubro de 2004, e em Decisão Normativa emitida anualmente pelo Tribunal, os quais deverão conter elementos e demonstrativos que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos. De acordo com o art. 14 da citada IN, os processos serão compostos das seguintes peças:

- I - rol de responsáveis;
- II - relatório de gestão, emitido pelos responsáveis;
- III - demonstrativos contábeis, exigidos pela legislação aplicável e necessários à gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- IV - declaração expressa da respectiva unidade de pessoal de que os responsáveis a que se refere o inciso I estão em dia com a exigência de apresentação da declaração de bens e rendas de que trata a Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993;
- V - relatórios e pareceres de órgãos e entidades que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão da unidade jurisdicionada, consoante previsto em lei ou em seus atos constitutivos;
- VI - relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno competente;
- VII - certificado de auditoria, emitido pelo órgão de controle interno competente;.
- VIII - parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; e
- IX - pronunciamento exposto do Ministro de Estado supervisor da unidade jurisdicionada ou da autoridade de nível hierárquico equivalente sobre as contas e o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

O Relatório de Gestão tem como objetivo focalizar essencialmente os programas de governo, as metas físicas e orçamentárias programadas e executadas, bem como indicadores de gestão que podem servir de parâmetro para sustentação e direcionamento nas tomadas de decisões dos administradores das Unidades Jurisdicionadas. Este relatório pode, além de servir de prestação de contas, ser uma complementação aos demonstrativos contábeis e financeiros.

As principais informações que deverão compor o conteúdo do Relatório de Gestão, segundo a Decisão Normativa TCU n. 71, de 7 de dezembro de 2005 são:

- dados gerais de identificação da Instituição;
- metas quantificadas nos programas de governo, quando da elaboração da proposta orçamentária para o exercício, comparando-se à sua execução;
- descrição dos indicadores utilizados para gerenciar a conformidade e o

desempenho dos programas governamentais e/ou das ações administrativas;

- avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais e/ou das ações administrativas que permitem a aferição dos resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e a efetividade no cumprimento das metas ou objetivos previstos, em que são demonstrados o nível de êxito e as distorções ocorridas.
- os problemas estruturais e as medidas adotadas para o seu saneamento também são aspectos abordados.

O relatório de gestão é uma peça importante no processo de contas, pois trará informações relevantes para a avaliação da conformidade e do desempenho da gestão.

2.4 Compreensibilidade

Segundo a Resolução CFC n.º 785, de 28 de julho de 1995, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata da NBCT 1, a compreensibilidade concerne à clareza e à objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnicas de exposição utilizadas.

Para Goodman (1971), a leitura é um jogo de adivinhação psicolinguística, em que o leitor reconstrói, o melhor que pode, uma mensagem codificada por um escritor com uma determinada disposição gráfica. Nessa ótica, não é necessária a leitura de cada um dos símbolos apresentados no texto, contudo a decodificação feita pelo leitor será determinante para que exista ou não compreensão da mensagem enviada pelo emissor.

Percebe-se que o ato de compreender está intimamente ligado com quem escreve e com quem lê a mensagem. É preciso que exista sintonia entre emissor e receptor, de modo que aquele que comunica consiga efetivamente transmitir a mensagem desejada.

Nesse ponto, é conveniente recorrer ao conceito de informação, pois este está fortemente relacionado com a compreensão. Para Davis (apud NAKAGAWA) informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas.

A compreensão de um texto é influenciada pelos seguintes fatores: significância do texto, interesse pelo assunto abordado, familiaridade/ conhecimento sobre o tema, prática de leitura e o conhecimento ortográfico e vocabular (SANTOS et al., 2002).

Assim, no caso específico do Relatório de Gestão, que é o objeto do presente estudo, este deverá ser capaz de atender a necessidade dos seu receptores para que seja considerado informação e desse modo seja capaz de ser utilizado para as decisões concernentes a regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade das contas apresentadas.

2.5 Técnica Cloze

A Técnica *Cloze* consiste na organização de um texto, do qual se suprimem alguns vocábulos e se pede ao leitor que preencha os espaços com as palavras que melhor completarem o sentido do texto. É uma técnica da psicolinguística, fundamentada na Teoria da Informação e na noção de amostra aleatória, cujo objetivo é a mensuração da compreensibilidade (TAYLOR, 1953).

A preparação do texto de *Cloze* segue regras que variam em função do objetivo para o qual ele será utilizado. Mais freqüentemente são usados como parâmetros a omissão sistemática de palavras num sistema de razão, por exemplo, todo 5º, 7º ou 10º vocábulo, a supressão de uma dada categoria gramatical (adjetivos, substantivos, verbos, entre outras) ou ainda a omissão aleatória de 20% dos vocábulos do texto (BORMUTH, 1968)

A maioria dos estudos se vale de uma dessas regras, dentre outras, para a organização do texto de *Cloze*, havendo também diferenças em relação a sua apresentação. Geralmente é apresentado por escrito, sendo a palavra suprimida substituída por um traço, que poderá ser de tamanho sempre igual, tal como proposto inicialmente por Taylor (1953), ou ainda por um traço proporcional ao tamanho da palavra omitida, como sugerido por Bormuth (1968), justificando que dessa forma os resultados obtidos apresentariam um índice mais alto de correlação com outras medidas de compreensão em leitura.

O uso da técnica *Cloze* é recomendado pela International Reading Association, para quem o *Cloze* é a melhor técnica para mensurar compreensibilidade. A Técnica *Cloze* é possivelmente o mais completo e sofisticado método de testar a compreensibilidade usado atualmente (BORMUTH, 1968)

Marini (1980) considera que o emprego do *Cloze* como técnica de desenvolvimento da habilidade de leitura está pautado na visão da compreensão como um processo que exige a interação entre o leitor e o escritor do texto, na forma de um contrato implícito entre o esforço do autor para se comunicar e o do leitor em entender a mensagem. Essa natureza interativa do processo de compreensão salienta a importância das pistas gramaticais e semânticas do texto, bem como dos padrões de linguagem e do conhecimento prévio sobre o assunto. Assim, o *Cloze*, como tarefa que envolve tanto as expectativas do leitor como as pistas do texto, tem sido visto como um instrumento apropriado para a avaliação e o desenvolvimento da compreensão em leitura.

Segundo Williams et al. (2002), no cerne do método *Cloze* encontra-se uma unidade funcional de medida, chamada de *cloze*. É pronunciada como o verbo *close* e é derivado de *closure* (lacuna). Acrescenta que o termo *closure* é originário da psicologia *gestalt*, que se refere à tendência do ser humano, de completar padrões familiares que não estão exatamente completos — por exemplo, perceber um círculo, de maneira completa, fechando mentalmente as falhas na continuidade do traçado do círculo. Pode-se completar a linha do círculo porque, mesmo havendo muitas falhas de continuidade em seu traçado, ele é tão familiar que ainda pode ser reconhecido. O mesmo princípio se aplica à linguagem, no exemplo: patos grasnam e _____ latem, a maioria das pessoas irá inserir a palavra cães. Se a palavra omitida é a mesma que o leitor escolheu, o leitor ganha um ponto, equivalente a uma unidade *cloze*.

Conforme Williams et al. (2002), para medir a clareza pelo método *Cloze* seguem-se os passos abaixo:

- a) os trechos do texto a ser avaliados são escolhidos aleatoriamente;
- b) a décima sexta palavra e, a partir dela, toda quinta palavra do trecho selecionado é retirada e substituída por lacunas de tamanho único;
- c) o trecho é repassado aos participantes, que não tiveram contato prévio com o trecho completo;
- d) aos participantes, é dada a instrução de preencherem as lacunas com as palavras que acreditam terem sido retiradas;
- e) as respostas são consideradas corretas quando eles completam a lacuna com a palavra que foi retirada;
- f) a passagem que proporcionar o maior número de acertos será considerada a mais clara, com relação ao assunto em questão e, também, a mais clara para o público alvo representado pelo grupo participante da avaliação. O trecho que permitir a segunda pontuação mais alta será considerado o segundo mais claro e assim por diante.

Existem três métodos de pontuação comumente utilizados, segundo Kobayashi (apud Williams et al. 2002):

- a pontuação a partir da palavra exata;
- a pontuação a partir da análise semântica e sintática;

- a pontuação a partir da palavra, aceita do ponto de vista semântico, mas não do ponto de vista sintático.

Para Grant (1979) é importante que se aceite sinônimos, pois nem sempre o pesquisado irá responder com a palavra exata omitida do texto. Percebe-se que a análise semântica, para efeitos de pontuação, mostra-se mais flexível contemplando o entendimento do conteúdo, por aceitar que o cerne da compreensão está na decodificação da mensagem enviada pelo emissor, o que pode ocorrer perfeitamente com o uso de palavras análogas.

Segundo Taylor (1953), o método *Cloze* parte do princípio de que quanto mais claro o texto, melhor compreendido ele será, mesmo que algumas palavras sejam deixadas de fora e quanto melhor compreendido um texto, mais provável será a capacidade do leitor de adivinhar a palavra ausente do texto.

Bormuth (1968) elaborou parâmetros para analisar o desempenho dos sujeitos apresentando três níveis de leitura. O nível de frustração, correspondente ao percentual de acerto de até 44% do total do texto, indica que o leitor conseguiu retirar poucas informações da leitura e, conseqüentemente, obteve pouco êxito na compreensão. O nível instrucional, que corresponde a um percentual de acertos entre 44% a 57% do texto, mostra que a compreensão da leitura é suficiente, porém indica a necessidade de auxílio adicional externo (do professor, por exemplo). Por fim, o nível independente, que corresponde a um rendimento superior a 57% de acertos no texto, equivale a um nível de autonomia de compreensão do leitor.

Na área contábil, a técnica *Cloze* tem sido utilizada para avaliação da compreensibilidade de relatórios contábeis e financeiros. Utilizando-se dessa técnica, Silva, Costa e Rodrigues (2004) avaliaram a compreensibilidade dos relatórios de administração de trinta companhias de capital aberto do setor de energia elétrica do Brasil, aplicando o teste *cloze* a 480 estudantes universitários do curso de Ciências Contábeis.

3 Metodologia da Pesquisa

Segundo Raupp e Beuren (2006), considerando-se as particularidades da contabilidade, as tipologias de delineamento da pesquisa podem ser agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos utilizou-se a pesquisa descritiva. Na concepção de Gil (2002), esta tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno. Quanto aos procedimentos realizou-se levantamento. Segundo Gil (2002), o levantamento se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Quanto à abordagem do problema foi realizada pesquisa quantitativa.

Para consecução dos objetivos desse trabalho foram pesquisados os Relatórios de Gestão de 12 Unidades Gestoras jurisdicionadas à Controladoria-Regional da União no Amazonas – CGU – Regional/ AM e ao TCU – SECEX/AM que apresentaram processos individualizados no exercício de 2005. O universo é composto de 21 unidades jurisdicionadas, tendo-se utilizado amostra por acessibilidade que representa 57% do total.

Foi selecionada uma lauda de cada relatório e estruturada segundo a técnica de *Cloze*, seguindo os passos descritos por Williams et al. (2002). As laudas continham textos com quantidades de vocábulos variados, conseqüentemente houve a variação de 42 a 80 lacunas a serem preenchidas. Procurou-se selecionar do relatório de gestão a parte que descrevia a avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais e/ou das ações administrativas que permitem a aferição dos resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e a efetividade no cumprimento das metas ou objetivos previstos, em que são demonstrados o nível de êxito e as distorções ocorridas.

O teste *Cloze* foi aplicado na CGU – Regional/AM e na Secretaria de Controle Externo no Amazonas – SECEX/AM, do Tribunal de Contas da União, cuja participação na pesquisa foi de 52% do total de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle que atuam na

área de auditoria e de 57% dos Analistas de Controle Externo, respectivamente. De cada uma das laudas selecionadas foram tiradas três cópias, totalizando 36, das quais foram selecionados aleatoriamente 12 jogos, com três laudas de unidades distintas. Esses jogos foram duplicados e distribuídos entre diferentes analistas tanto do TCU quanto da CGU, de modo que cada analista do TCU recebeu um conjunto de laudas idêntico àquele distribuído aos analistas da CGU.

Junto a cada teste foi anexado um formulário de instruções incluindo informação sobre os objetivos do trabalho e um pequeno modelo sobre como proceder no preenchimento das lacunas. Os analistas foram instruídos a preencher os espaços em branco com o vocábulo que eles pensavam que foi retirado.

Os dados foram individualmente corrigidos e tabulados em planilhas, listando as respostas em certo, errado ou em branco. As respostas foram consideradas corretas quando os analistas acertaram o vocábulo retirado ou um sinônimo. A regra utilizada para aceitação de um vocábulo como sinônimo foi a consulta ao Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa (2004). Cada espaço em branco preenchido com o vocábulo correto computou um ponto para a Unidade Jurisdicionada. Os pontos dos analistas foram interpretados como uma mensuração da compreensibilidade dos relatórios de gestão.

O trecho do relatório de gestão que apresentou maior número de pontos foi considerado o “mais compreensível” dentro do grupo das Unidades pesquisadas. O trecho do relatório de gestão que somou o segundo maior número de pontos foi considerado “o segundo mais compreensível”, e assim por diante.

O significado dos escores do teste *Cloze* é conferido segundo três níveis de leitura, segundo apresentado por Santos (2004): a) até 44% de acertos - nível de frustração; b) de 44% a 57% de acertos- nível instrucional; e c) acima de 57% de acertos – nível independente.

Como principais limitações da pesquisa pode-se mencionar que os resultados não podem ser generalizados, haja vista que foi utilizada amostragem por conveniência, em função da inacessibilidade ao total dos relatórios que compunham o universo da pesquisa. Contudo os dados coletados e analisados serviram para compreender a realidade das unidades sob análise.

3 Resultados

Nesta seção serão apresentados os resultados da aplicação do teste *cloze* na CGU – Regional/AM, no TCU - - SECEX/AM, bem como o resultado consolidado das duas unidades.

3.1 Resultado da aplicação do teste *cloze* na CGU - Regional/AM

A Tabela 1 apresenta os resultados do teste *cloze* por unidade na CGU - Regional/AM. Foram aplicados 3 questionários por unidade, perfazendo um total de 36 questionários.

Tabela 1- Resultado do Teste *Cloze* por Unidade Jurisdicionada na CGU - Regional/AM

Ordem	Unidade Jurisdicionada	Total de Lacunas	Respostas Certas		Respostas Erradas		Respostas Nula	
			Quant	%	Quant	%	Quant	%
1°	Companhia Energética do Amazonas - CEAM	213	147	69,01	52	24,41	14	6,57
2°	Sup. Federal de Agricultura no AM - SFA/AM	171	118	69,01	46	26,90	7	4,09
3°	SESCOOP/AM	189	126	66,67	49	25,93	14	7,41
4°	Gerência Regional do MF no AM -	174	113	64,94	49	28,16	12	6,90

GRA/AM								
5°	CEFET/AM	171	108	63,16	47	27,49	16	9,36
6°	Universidade Federal do AM - UFAM	183	111	60,66	55	30,05	17	9,29
7°	SEBRAE/AM	180	106	58,89	42	23,33	32	17,78
8°	Escola Agrotécnica de Manaus - EAF/MNS	126	72	57,14	37	29,37	17	13,49
9°	SENAC/AM	231	121	52,38	88	38,10	22	9,52
10°	Manaus Energia S/A	240	111	46,25	83	34,58	46	19,17
11°	SENAR/AM	201	91	45,27	52	25,87	58	28,86
12°	SUFRAMA	132	55	41,67	48	36,36	29	21,97
Total		2211	1279	57,85	648	29,31	284	12,84

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir dos resultados obtidos.

Os resultados apresentados na Tabela 1 mostram que, para o usuário da CGU - Regional/AM, as unidades que possuem os relatórios de gestão mais compreensíveis, no exercício de 2005, foram o da Companhia Energética do Amazonas (CEAM) e o da Superintendência Federal de Agricultura no Amazonas (SFA/AM), com um percentual de 69% de acertos. Já a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) foi a que apresentou relatório de gestão menos compreensível, com 41% de acertos.

O relatório que apresentou maior número de espaços deixados em branco foi o do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural do Estado do Amazonas (SENAR/AM), com 29% do total de espaços. O relatório que obteve o maior número de espaços preenchidos incorretamente foi o do Serviço Nacional do Comércio do Estado do Amazonas (SENAC/AM), com 38% do total de espaços.

Os escores do teste *cloze* apontam que os relatórios de gestão, referente ao ano de 2005, das 12 unidades estudadas, apresentam nível de compreensão classificado como independente em 8 unidades (67%), indicando que os analistas tiveram autonomia na compreensão desses relatórios. Entre os percentuais de 44 a 47% de acertos ficaram três dos relatórios (25%), demonstrando que a compreensão da leitura é suficiente, existindo, porém a necessidade de auxílio adicional externo. Apenas um relatório (8%) apresentou nível de frustração em sua compreensão, configurando que o seu usuário conseguiu retirar poucas informações da sua leitura.

3.2 Resultado da aplicação do teste *cloze* no TCU - SECEX/AM

A Tabela 2 apresenta os resultados do teste *cloze* por unidade no TCU - SECEX/AM. Foram aplicados 3 questionários por unidade, perfazendo um total de 36 questionários.

Tabela 2 - Resultado do Teste Cloze por Unidade Jurisdicionada no TCU - SECEX/AM

Ordem	Unidade Jurisdicionada	Total de Lacunas	Respostas Certas		Respostas Erradas		Respostas Nula	
			Quant	%	Quant	%	Quant	%
1	Sup. Federal de Agricultura no AM - SFA/AM	171	116	67,84	45	26,32	10	5,85
2	Universidade Federal do AM - UFAM	183	118	64,48	61	33,33	4	2,19
3	Companhia Energética do Amazonas - CEAM	213	132	61,97	53	24,88	28	13,15
4	CEFET/AM	171	103	60,23	39	22,81	29	16,96
5	Gerência Regional do MF no AM - GRA/AM	174	103	59,20	61	35,06	10	5,75
6	SUFRAMA	132	73	55,30	36	27,27	23	17,42
7	Manaus Energia S/A	240	131	54,58	75	31,25	34	14,17
8	SESCOOP/AM	189	102	53,97	31	16,40	56	29,63

9	SEBRAE/AM Escola Agrotécnica de Manaus -	180	96	53,33	73	40,56	11	6,11
10	EAF/MNS	126	67	53,17	46	36,51	13	10,32
11	SENAC/AM	231	112	48,48	98	42,42	21	9,09
12	SENAR/AM	201	88	43,78	100	49,75	13	6,47
Total		2211	1241	56,13	718	32,47	252	11,40

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir dos resultados obtidos

Os resultados apresentados na Tabela 2 mostram que, para o usuário do TCU - SECEX/AM, as unidades que possuem os relatórios de gestão mais compreensíveis, no exercício de 2005, foi o da Superintendência Federal Agricultura no Amazonas (SFA/ AM), com um percentual de 68% de acertos. Já o relatório do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural do Estado do Amazonas (SENAR/AM) foi o que apresentou menor nível de compreensão, com 44% de acertos.

O relatório que apresentou maior número de espaços deixados em branco foi o da Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Amazonas (SESCOOP/AM), com 30% do total de espaços. O relatório que obteve o maior número de espaços preenchidos incorretamente foi o do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural do Estado do Amazonas (SENAR/AM), com 50% do total de espaços.

Os escores do teste *cloze* apontam que os relatórios de gestão, referente ao ano de 2005, das doze unidades estudadas, apresentam nível de compreensão classificado como independente em cinco unidades (42%), indicando que os analistas tiveram autonomia na compreensão desses relatórios. Entre os percentuais de 44 a 47% de acertos ficaram seis dos relatórios (50%), demonstrando que a compreensão da leitura é suficiente, existindo, porém a necessidade de auxílio adicional externo. Apenas um relatório (8%) apresentou nível de frustração em sua compreensão, configurando que o seu usuário conseguiu retirar poucas informações da sua leitura.

3.2 Resultado da aplicação do teste *cloze* consolidado (CGU + TCU)

O gráfico a seguir mostra um comparativo entre os resultados atingidos nas duas unidades pesquisadas.

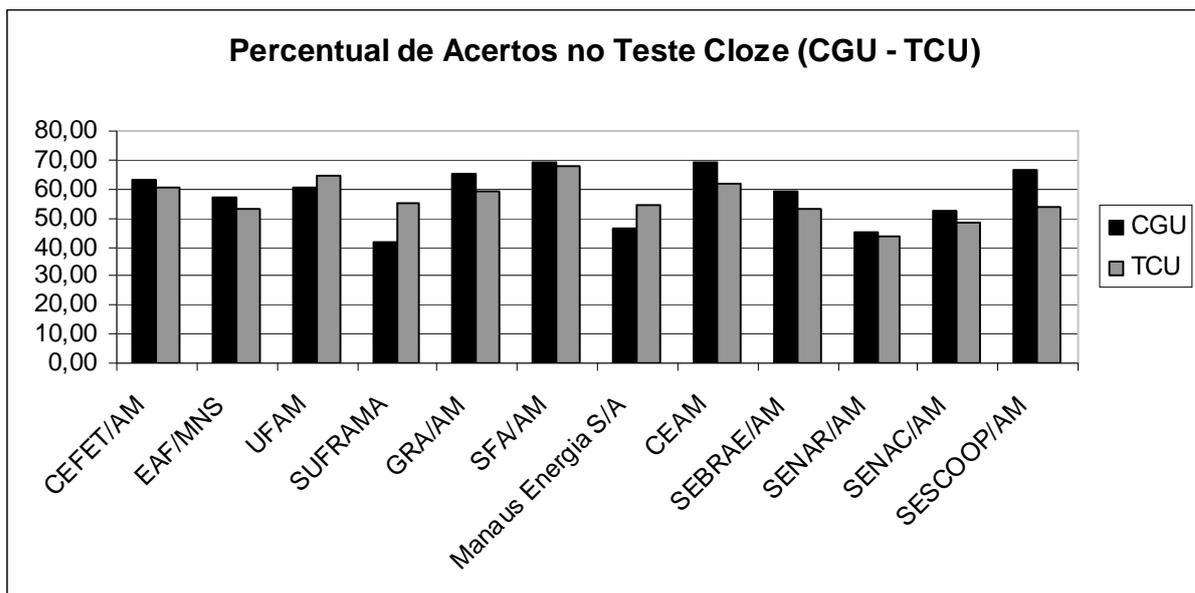


Figura 1: Percentual de acertos no teste *cloze* para as unidades (CGU e TCU)

Observa-se pelo gráfico que não existem grandes divergências entre os níveis de compreensibilidade apresentados na CGU e no TCU. Vale ressaltar, porém, que os maiores contrastes ocorreram nos relatórios da SUFRAMA, em que o TCU demonstrou 55% e na CGU 42% de acertos; e do SESCOOP, em que a CGU apresentou 67% ao passo que o TCU 54% de acertos.

A tabela 3 demonstra o resultado consolidado dos testes aplicados, conseguido a partir da junção de todos os testes, sem distinção entre as unidades.

Tabela 3- Resultado do Teste *Cloze*, por Unidade Jurisdicionada, Consolidado (CGU - TCU)

Ordem	Unidade Jurisdicionada	Total de Lacunas	Respostas Certas		Respostas Erradas		Respostas Nula	
			Quant	%	Quant	%	Quant	%
1	Sup. Federal de Agricultura no AM - SFA/AM	336	234	69,64	91	27,08	17	5,06
2	Companhia Energética do Amazonas - CEAM	426	279	65,49	105	24,65	42	9,86
3	Universidade Federal do AM - UFAM	366	229	62,57	116	31,69	21	5,74
4	Gerência Regional do MF no AM - GRA/AM	348	216	62,07	110	31,61	22	6,32
5	CEFET/AM	342	211	61,70	86	25,15	45	13,16
6	SESCOOP/AM	378	228	60,32	80	21,16	70	18,52
7	SEBRAE/AM	360	202	56,11	115	31,94	43	11,94
8	Escola Agrotécnica de Manaus - EAF/MNS	252	139	55,16	83	32,94	30	11,90
9	Manaus Energia S/A	462	242	52,38	158	34,20	80	17,32
10	SENAC/AM	462	233	50,43	186	40,26	43	9,31
11	SUFRAMA	258	128	49,61	84	32,56	52	20,16
12	SENAR/AM	402	179	44,53	152	37,81	71	17,66
Total		4392	2520	57,38	1366	31,10	536	12,20

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir dos resultados obtidos

Da agregação dos resultados obtidos pela CGU e pelo TCU é possível observar que o nível de compreensibilidade dos usuários dos relatórios de gestão foi parcialmente satisfatório, pois 50% dos relatórios foram compreendidos em nível de independência, 50% em nível instrucional e não houve pontuação para o nível de frustração.

5 Considerações Finais

O artigo objetivou analisar o grau de compreensibilidade dos relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal, jurisdicionadas à CGU – Regional/AM e ao TCU – SECEX/AM que apresentaram processos individualizados no exercício de 2005. Para analisar o grau de compreensibilidade desses relatórios de gestão foi utilizada a técnica *Cloze*, a qual foi aplicada para 52% do total de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle da CGU – Regional/AM e 57% dos Analistas de Controle Externo da Secretaria de Controle Externo no Amazonas – SECEX/AM, do Tribunal de Contas da União.

Os escores do teste *Cloze* apontam que os relatórios de gestão das unidades gestoras do governo federal, jurisdicionadas à CGU – Regional/AM e ao TCU – SECEX/AM que apresentaram processos individualizados no exercício de 2005 apresentam um nível de compreensibilidade parcialmente satisfatório, pois 50% dos relatórios foram compreendidos em nível de independência, 50% em nível instrucional e não houve pontuação para o nível de frustração. Os 50% que se apresentaram em nível instrucional mostram que a compreensão da leitura é suficiente, necessitando, contudo, de auxílio adicional externo. Esse resultado

demonstra a necessidade de melhoria na qualidade das informações apresentadas nesses relatórios, de modo a se atingir o nível de independência.

Da análise dos fatores que influenciam na compreensibilidade, destaca-se que os níveis de compreensão atingidos no teste de *cloze* podem estar relacionados ao público pesquisado que, pelo exercício de suas funções, apresentaram: a) interesse sobre o assunto abordado nos relatórios de gestão; b) alta familiaridade/conhecimento dos conteúdos abordados; c) elevada prática de leitura; e d) vasto conhecimento ortográfico e vocabular.

Diante dos resultados obtidos neste estudo, sugere-se para pesquisas futuras a realização da investigação em outros relatórios públicos. Além disso, recomenda-se a aplicação de questionários para outros tipos de usuários da informação contábil, tais como, cidadão comum, analistas da CGU e do TCU de outras unidades da federação.

Referências

BORMUTH, J. R. ***Cloze Test Readability***: Criterion Reference scores. *Journal of Education Measurement*, v. 5, n. 3, p. 189-196, 1968.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2007.

_____. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 5 jan. 2007.

_____. **Lei Complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 5 jan. 2007.

_____. **Lei n. 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm. Acesso em: 5 jan. 2006.

_____. **Lei n. 10.934**, de 11 de agosto de 2004. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2005 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.934.htm. Acesso em: 29 jan. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBCT 1 – Das Características da Informação Contábil. **Resolução CFC n. 785** de 28 de julho de 1995. Disponível em: http://cfcpw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_785.DOC. Acesso em: 1 jan. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOODMAN, K.S. *The psychology of Second Language Learning*, Cambridge: Cambridge University Press, 1971.

GRANT, P. L. (1979). **The Cloze procedure as an instructional device**. Journal of Reading, 28(4), 719-705

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320: Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARINI, A. **Remediação de leitura e intelegibilidade de textos: estudos contrastivos**. Dissertação de Mestrado. Instituto de Psicologia da USP, São Paulo-SP: 1980.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; COSTA, Patrícia de Souza RODRIGUES, Fernanda Fernandes. **Análise da Compreensibilidade e da Legibilidade dos Relatórios da Administração das Empresas Brasileiras de Capital Aberto do Setor de Energia Elétrica**. In: **Encontro da ANPAD, 29., 2005, Brasília**. Anais... Brasília: XXIX ENANPAD, ANPAD, 2005. CD-ROM.

TAYLOR, W. L. *Cloze Procedure: A New Tool for Measuring Readability*, Journalism Quarterly, Fall, p. 415-433, 1953.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa TCU Nº 47, de 27 de outubro de 2004**. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Disponível em: http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS_JURISPRUDENCIA/ATOS_NORMATIVOS/INSTRUcoes_NORMATIVAS/INT2004-047.DOC. Acesso em: 17 jan. 2007.

_____. **Decisão Normativa TCU Nº 71, de 07 de dezembro de 2005**. Define, para 2006, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar contas relativas ao exercício de 2005. Estabelece, especificando as organizadas de forma consolidada e agregada (...). Disponível em: http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS_JURISPRUDENCIA/ATOS_NORMATIVOS/DECISOES_NORMATIVAS/DNT2005-071.DOC. Acesso em: 17 jan. 2007..

WILLIAMS, J. et al.. **Measuring Readability in Accounting: an Application and Evaluation of the Close Procedure**. Journal of financial Education, p. 1-17, 2002.