

Produto Técnico – Análise de Legibilidade dos Relatórios de Gestão com a mudança de sua estrutura e adoção do Relato Integrado

Resumo

O Relato Integrado (RI) é uma abordagem de relatório que vem sendo adotada por organizações e discutida pela academia, por sua proposta de articular informações financeiras e não-financeiras em um único relatório. Inicialmente concebido para o setor privado, também o setor público passou a ser inserido nas possibilidades de aplicação do modelo. Desde o exercício financeiro de 2018, a administração pública federal brasileira, sob normatização do Tribunal de Contas da União (TCU), presta suas contas em Relatórios de Gestão estruturados nos moldes do RI. Esse trabalho buscou avaliar o impacto na legibilidade dos Relatórios de Gestão evidenciados pelas unidades apresentadoras de contas (UAC's) do setor público brasileiro nos exercícios compreendidos entre 2016 e 2019, com a mudança de sua estrutura a partir da adoção do modelo de Relato Integrado, no exercício de 2018. Para a aferição da legibilidade, utilizou-se o índice de Flesch (1948) aplicado a 3.824 relatórios de gestão produzidos por 956 instituições nos 4 anos analisados. Além disso, estatísticas descritivas, o teste de Kruskal-Wallis e o Dunn Test foram realizados para proceder com a interpretação dos dados encontrados. Os resultados mostraram que a mudança gerou relatórios mais concisos. No entanto, diferentemente do esperado, sua legibilidade sofreu redução ao longo dos anos, e, em especial, na adesão do RI. Também foi verificado que a legibilidade apresentou comportamento diferente, quando analisada por natureza jurídica. Ademais, percebeu-se que instituições elencadas pelo TCU para terem suas contas julgadas apresentaram legibilidade menor que aquelas que não seriam. As constatações apontam para a demanda de aprimoramento na construção de relatórios seguindo a abordagem do RI. Para isso, recomenda-se maior clareza por parte do TCU no enfoque à produção de documentos legíveis, e maior treinamento de preparadores para entender os propósitos e a sua contribuição no alcance dos objetivos.

Instituição/Setor

Tribunal de Contas da União – TCU

Público-Alvo da Iniciativa

Tribunal de Contas da União – TCU e Sociedade.

Descrição da situação-problema

As formas de reporte em instituições públicas e privadas no país e no mundo estão mudando com as transformações das relações comerciais, sociais, ambientais e as novas necessidades informacionais das partes interessadas (DE VILLIERS; VENTER; HSIAO, 2016). Neste sentido, o setor público federal brasileiro, universo de estudo dessa pesquisa, busca acompanhar essas inovações visto que passa, ele próprio, por uma mudança de paradigma e pela adoção de novas práticas de governança pública (MARTINS; MARINI, 2014).

Assim, o esforço de adequação da prestação de contas à sociedade e de responder à demanda de reportar sobre a relação entre o uso do recurso público e a geração de valor institucional explicam a recente adesão do RI como abordagem de relatório governamental.

Todavia, a elaboração deste tipo de documento no setor público e suas possibilidades de apresentação possuem margens discricionárias, apesar de seu direcionamento via Decisão Normativa (BRASIL, 2018a; BRASIL, 2018b). De acordo com a cartilha de orientação para a elaboração do Relato, apesar de elencadas as informações necessárias para avaliar como as organizações se posicionam na busca de seus resultados, fica a cargo da instituição a determinação de materialidade e como os dados serão relatadas (BRASIL, 2018a; BRASIL, 2018b).

Dessa forma, é contributivo verificar se as informações apresentadas no novo modelo são mais legíveis aos usuários, atendendo-os e comunicando aquilo a que se propõe, em relação ao modelo de apresentação utilizado em anos anteriores. Assim, este trabalho apresenta o seguinte problema: Qual o impacto na Legibilidade dos relatórios de gestão com a mudança de sua estrutura e adoção do Relato Integrado?

Objetivos

Objetivo geral

Avaliar o impacto na legibilidade dos Relatórios de Gestão evidenciados pelas unidades apresentadoras de contas (UAC's) do setor público brasileiro nos exercícios compreendidos entre 2016 e 2019, com a mudança de sua estrutura a partir da adoção do modelo de Relato Integrado, no exercício de 2018.

Objetivos específicos

- Examinar, de forma comparativa, se houve diferença na legibilidade dos relatórios com a mudança realizada em 2018 e a adesão do RI como estruturante do Relatório de Gestão;
- Verificar se houve impacto na concisão do Relatório de Gestão com a utilização da estrutura do Relato Integrado;
- Analisar se a natureza jurídica apresenta diferenças de legibilidade antes e depois das transformações no Relatório de Gestão;
- Verificar se há diferença na legibilidade e concisão dos Relatórios de Gestão das entidades elencadas na lista de contas a serem julgadas e na daquelas que não estão.

Análise/Diagnóstico da Situação-problema

O objetivo geral deste trabalho foi de avaliar o impacto na legibilidade dos Relatórios de Gestão evidenciados pelas UAC's do setor público brasileiro nos exercícios compreendidos entre 2016 e 2019, produzidos com a mudança de sua estrutura a partir da adoção do modelo de Relato Integrado, no exercício de 2018. Para alcançar seu propósito, o trabalho utilizou a análise de legibilidade proposta por Flesch (1948), que se dispõe a medir a complexidade sintática de textos a partir da análise do comprimento médio das palavras e do comprimento médio das sentenças.

O objetivo foi alcançado e como resultado, trouxe a percepção de que, de modo geral, houve queda na legibilidade dos Relatórios de Gestão ao longo de todos os anos analisados, e de forma mais significativa na virada dos exercícios entre 2017 e 2018. O teste de Kruskal-Wallis ratificou o resultado encontrado na estatística descritiva, ao demonstrar que o nível de

significância da diferença de médias era menor que 5%. Em seguida, o teste de comparações múltiplas de *Dunn* também apontou que todos os anos diferiam entre si, uma vez que todos apresentavam médias com diferença significativa.

Adicionalmente, a pesquisa trouxe como objetivo específico verificar se a adoção do Relato Integrado enquanto estruturante do Relatório de Gestão influenciou em sua concisão. Em atendimento a isso, o trabalho demonstrou que a adesão ao RI produziu melhoras no que tange à redução do número de páginas, palavras, sílabas e sentenças. O comparativo entre os extremos do recorte temporal desta pesquisa, por exemplo, demonstrou que entre 2016 e 2019 houve queda de 30% no total de páginas; de 41% no total de sílabas; de 43% no número de palavras; e de 53% no total de sentenças.

Apesar disso, os resultados demonstram que o comprimento médio das sentenças (ASL) e o comprimento médio das palavras (ASW) sofreu aumento ao longo do tempo, levando à queda na legibilidade encontrada nos resultados gerais. Dessa maneira, os dados apontam para frases maiores (ASL) e compostas por palavras mais complexas (ASW), apesar da diminuição dos itens avaliados, quando analisados em seu quantitativo isoladamente.

O terceiro objetivo específico foi o de analisar se a natureza jurídica das instituições apresenta diferenças de legibilidade antes e depois das transformações no Relatório de Gestão. Feitas as verificações, constatou-se diferenças nos resultados retornados sobre a legibilidade, quando as naturezas foram analisadas separadamente. Assim, constatou-se que os órgãos públicos seguiam a tendência geral de queda em sua legibilidade, chamando atenção o fato de que em nenhum dos anos analisados, antes ou depois do RI, a natureza alcançou o total de 50 pontos, que seria o índice médio da legibilidade.

As autarquias, por sua vez, também seguiram o resultado geral, mas apresentaram pontuação melhor em todo o recorte longitudinal, em relação aos órgãos públicos. A suposição levantada para isso é de que, em virtude de sua especialização de atividades, seja menos complexo construir relatórios que deem conta de explicar suas operações.

Já as instituições de serviço social autônomo, apesar de apresentarem queda em sua legibilidade nos anos, tiveram, como especificidade, o grau maior de redução entre os anos de 2016 e 2017 e não entre 2017 e 2018, com a adoção do RI. Essa diminuição de legibilidade nos relatórios acontece em um contexto de instabilidade política e econômica no país. Dada a conexão entre as arrecadações públicas e o funcionamento das organizações de serviço social autônomo, esse motivo foi apontado como uma possível causa do resultado encontrado.

As fundações públicas apresentaram comportamento diferente do restante das naturezas. Apesar de terem queda na legibilidade dos relatórios entre 2016 e 2018, o resultado de 2019 indica melhora no índice. Supôs-se que esse quadro esteja ligado ao fato de que a maior parte das fundações são universidades federais, as quais estão em contato constante com a atualização de seus conhecimentos.

Por fim, as estatais - empresas públicas e sociedade de economia mista -, que possuem maior interação com o mercado e receberam diretriz para o uso do RI antes das demais naturezas, no ano de 2016, também tiveram diminuição da legibilidade, especialmente entre 2016 e 2017. Dado que, desde 2016 as mesmas já estavam expostas à discussão e previsão do uso do RI, a pesquisa adota a perspectiva de que a queda da legibilidade em 2017 também acompanha o resultado geral. Isso porque o exercício mencionado, para as organizações destas naturezas, é o primeiro no que tange à construção de relatórios sob reflexos do RI.

O quarto e último objetivo específico desta pesquisa, de verificar se há diferença na legibilidade e concisão de Relatórios de Gestão de entidades elencadas na lista de contas a serem julgadas e na daquelas que não estão, também foi atendido. O resultado mostra que todas as métricas analisadas tinham retornos diferentes quando segregadas entre aquelas que seriam julgadas e as que não. Verificou-se que as julgadas apresentavam sempre número maior de páginas, sentenças maiores, palavras maiores e, por consequência, legibilidade menor.

Com a adesão do RI, o quadro geral dos indicadores diminuiu em todas as instituições, mas a diferença mencionada permaneceu. Esse resultado permite supor que, no intento de se explicarem melhor ao TCU, já que sabiam que seriam auditadas, as instituições com contas julgadas escreveram mais, em mais páginas e com palavras mais difíceis, tornando-as menos legíveis. A análise também permitiu verificar que o componente “julgamento de contas” possivelmente interfere na forma como as instituições constroem seus relatórios e apresentam suas informações.

Dessa maneira, pôde-se ver que os resultados encontrados estão alinhados com a literatura, que demonstra que, apesar dos intentos da proposta e concepção do RI (IIRC, 2013), tem-se produzido relatórios menos legíveis quando estruturados por essa abordagem ((DU TOIT, 2017; STONE; LODHIA, 2019; ROMAN; MOCANU; HOINARU, 2019).

No enfoque aqui dado, do setor público federal brasileiro, a adoção do modelo parte da ideia de melhora e aumento na eficiência da prestação de contas, além da promoção de maior *accountability* (BRASIL, 2018b). No entanto, a conclusão da pesquisa aponta que o processo precisa ser aprimorado no sentido de orientações mais claras quanto à importância da legibilidade para o alcance dos objetivos esperados com o uso do RI. Além disso, percebe-se a importância de que os preparadores dos relatórios entendam qual é seu papel no processo de construção dos relatórios e o que se espera deles quando são conduzidos a produzir este tipo de documento (CHAILALI; JONES, 2017).

Entende-se, no entanto, que o conceito de Relato Integrado, e, mais ainda, sua inserção no setor público brasileiro, é recente. Nesse sentido, o próprio TCU é claro ao afirmar que não é esperado um relatório perfeito em suas primeiras edições, visto que a produção de um documento nos moldes do RI é “resultado de um processo que demanda tempo para se consolidar” (TCU, 2021b, p.1).

Assim, essa pesquisa se apresenta como um diagnóstico do atual estado da legibilidade dos relatórios, de modo a fornecer insumos para o aprimoramento do processo de relatar. Como limitação desta pesquisa, primeiro aponta-se a incipiência na prática de RI por parte das instituições estudadas. É possível que, com a aproximação das mesmas com os conceitos e a produção deste tipo de relatório, a qualidade das divulgações aumente ao longo do tempo. Desta forma, este trabalho é um apontamento inicial e contributivo, mas que não se pretende conclusivo, sobre o novo modelo de prestação de contas proposto pelo TCU.

Recomendações de intervenção

Os resultados da pesquisa demonstram que não houve melhora na legibilidade dos Relatórios de Gestão, sob a perspectiva sintática, mesmo quando da adesão do Relato Integrado como abordagem estruturante do documento. Ao contrário, a legibilidade geral dos relatórios diminuiu, principalmente quando a mudança na estrutura foi colocada em prática.

Apesar de contraditório ao que se propõe o IIRC e o TCU na construção do RI e na adesão do mesmo, outras pesquisas chegaram a conclusões próximas às encontradas por este trabalho. Nesse sentido, Du Toit (2017) apontou para a necessidade de que o IIRC incluía

diretrizes claras relacionadas à legibilidade, de modo que este ponto seja norteador na construção de relatos integrados. Também Stone e Lodhia (2019), ao verificarem que os relatórios não estão sendo redigidos com clareza e que a legibilidade não está aumentando, sugeriram que o IIRC, em pronunciamentos futuros, deveria reforçar a necessidade de clareza nos relatórios. Além disso, os autores indicam que o uso de medidas de conformidade auxilia na conquista de relatórios mais compreensíveis (STONE; LODHIA, 2019).

No que tange à conformidade, o TCU disponibiliza às UPC's, em seu *site*, uma planilha em *excel* como ferramenta de autoavaliação com o intuito de que as próprias unidades possam promover melhorias na produção do Relatório de Gestão através da sistemática de *check-list* (TCU, 2020). Na aba relacionada ao atendimento dos princípios para a elaboração do relatório, no quesito “concisão”, são apresentados como indicadores de avaliação:

- a) O texto é suficiente para a compreensão da mensagem.
- b) Existem *links* para informações complementares de forma adequada apenas para complementar a informação.
- c) A disposição do texto facilita a leitura e os infográficos estão situados em pontos adequados do conteúdo.
- d) A quantidade e o volume das informações apresentadas diretamente no relatório de gestão está em volume adequado e sem excessos ou itens por demais detalhados (TCU, 2020).

Esse princípio, que está ligado à extensão dos documentos (TCU, 2020), apesar de tangenciar aspectos relacionados à legibilidade, não dá conta de dimensioná-la. A cartilha do TCU (BRASIL, 2018b) orienta que seja feito o uso do menor número de palavras possíveis. Essa pesquisa demonstrou que, apesar da diminuição desse número a partir do uso do RI, essa redução não acompanhou proporcionalmente a diminuição de sentenças, resultando em frases mais longas. Assim, sugere-se, como recomendação prática, que a previsão de “uso do menor números de palavras possíveis” passe a compor a ferramenta disponibilizada para as organizações. O intuito é que esse ponto receba atenção das instituições, de modo que a capacidade de tornar o relatório mais legível seja aprimorada com o tempo. Imaginando-se que o *check-list* é utilizado como norteador na construção e avaliação dos relatórios, a orientação, também nele, pelo uso de menor número de palavras possível, serve como reforço àqueles que não se atentarem a esse direcionamento dado na cartilha do TCU.

Sabe-se que o TCU utiliza, em sua cartilha, o *framework* elaborado pelo IIRC. No entanto, a edição revisada do *framework* do Relato Integrado, publicada em 2021 pelo IIRC, prevê que o RI pode ser utilizado enquanto estruturante de relatórios exigidos, por exemplo, pela lei local (IIRC, 2021). Além disso, o conselho diz que informações adicionais podem ser acrescentadas no preparo destes relatórios, desde que estes não obscureçam a informação concisa, exigida pela estrutura do RI (IIRC, 2021).

Dessa maneira, sugere-se que a legibilidade seja expressamente posta enquanto um elemento direcionador na construção dos relatórios de gestão. Entendendo que a previsão deste elemento não afete a estrutura do RI, como orientado pelo IIRC; entendendo, também, que a legibilidade é um conceito alinhado aos propósitos do TCU de obter um relatório de linguagem clara e acessível ao cidadão, essa recomendação tem o intuito de contribuir na melhoria do processo.

Para promover a atenção à legibilidade, o atendimento a esse propósito também pode ser feito através da criação de um repositório no qual seja possível que as instituições depositem

seus relatórios de gestão. Como retorno, um painel com indicadores da evolução da concisão de páginas, palavras, sílabas, sentenças e legibilidade de seus documentos pode servir como estratégia educativa e, também, de monitoramento, do TCU e das instituições sobre a qualidade de seus relatórios.

Em outubro de 2021, o TCU divulgou os principais resultados de sua pesquisa sobre os impactos causados pela adoção do RI na prestação de contas do setor público brasileiro (TCU, 2021a). Realizada junto a preparadores de relatórios e responsáveis pela governança das UPC's, apontou-se que 88% dos preparadores concordam que houve melhoria no processo de elaboração de contas. Além disso, de acordo com o TCU, 85% dos responsáveis pela governança e gestão das UPC's também concordaram que os processos de governança e gestão das unidades melhorou com a adoção do novo modelo (TCU, 2021a).

De forma complementar à pesquisa feita, também é sugerido que o TCU realize pesquisas junto à sociedade, sendo ela a destinatária primordial do relatório, buscando entender se os interesses da mesma estão sendo atendidos. Nesse sentido, Du Toit (2017) chama atenção à necessidade de que pesquisas de percepção de utilidade dos usuários sejam feitas, a fim de verificar se os relatórios produzidos são úteis às partes interessadas. Dessa forma, este trabalho entende que seria benéfico ao órgão que regulamenta a prestação de contas, o TCU, também agregar a percepção da sociedade em seu panorama de avaliação sobre os impactos dessa mudança.

Por fim, recomenda-se que os preparadores de relatórios de gestão nas unidades sejam continuamente treinados para entenderem o propósito do uso do RI. Dado que a produção de relatórios é o elemento final que parte de um processo de integração de pensamento e fluxos de trabalho, é fundamental que as pessoas que constroem o documento entendam isso.

Corroborando com a sugestão, Dumay *et al.* (2016), chamaram atenção ao fato de que a natureza prescritiva e não normativa do RI exige que preparadores sejam educados de modo a compreenderem os princípios que norteiam a abordagem. De acordo com eles, a falta de entendimento sobre isso pode dificultar a elaboração de relatórios com informações integradas e estratégicas. Também Chaidali e Jones (2017) demonstraram que algumas dificuldades enfrentadas por preparadores derivam da ausência de clareza nas orientações para a construção dos relatórios. Os autores também afirmam que o sucesso ou não no processo de relatar está diretamente ligado aos preparadores, já que cabe a eles a elaboração dos documentos (CHAIDALI; JONES).

Deste modo, dado que as mudanças implementadas pelo TCU servem ao interesse de evoluir e aumentar a eficiência na prestação de contas públicas no Brasil (BRASIL, 2018b), entende-se que as recomendações aqui sugeridas contribuem para o atendimento deste objetivo. Fazer valer a redução no número de palavras contribui positivamente com a melhora na legibilidade dos documentos. Além disso, prever expressamente a legibilidade como um elemento norteador na construção dos documentos está em sintonia com o objetivo de torná-lo acessível aos cidadãos. Por fim, estar atento à formação dos preparadores é fundamental para garantir que eles entendam as motivações, os objetivos e qual é o seu papel no processo. Assim, espera-se que as recomendações feitas agreguem ao processo de melhoria e evolução evocado pelo TCU.

Responsáveis

O presente Relatório Técnico foi elaborado pela discente do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da UFF, Mariana Azevedo Alves, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Mariana Pereira Bonfim.

Contatos

a.marianaazevedo@gmail.com
marianabonfim@id.uff.br

Data da realização do relatório

Dezembro de 2021

Referências

BRASIL. Decisão Normativa – TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018a. *Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010.* Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 20 jul. 2020.

BRASIL. *Cartilha: Relatório de Gestão na forma de relato integrado*. 2018b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 20 jul. 2020

CH Aidali, P.; Jones, M. J. It's a matter of trust: Exploring the perceptions of Integrated Reporting prepares. *Critical Perspectives on Accounting*, 2017.

De Villiers, C.; Venter, E.; Hsiao, P. -C. K. Integrated Reporting: Background, Measurement Issues, Approaches and an Agenda for Future Research. *Accounting & Finance*, v. 57, n. 4, p. 937 - 959, 2016.

Du Toit, E. The readability of integrated reports. *Meditari Accountance Research*, v. 25, n. 4, p. 629-653, 2017.

Dumay, J.; Bernardi, C.; Guthrie, J.; Demartini, P. Integrated Reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, v. 40, n. 3, p. 166 - 185, 2016.

Flesch, R. A new readability yardstick. *Journal of Applied Psychology*, v. 32, n. 3, p. 221-233, 1948.

IIRC – INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. *Consultation Draft of the International Framework*. 2013. Disponível em: <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>. Acesso em: 20 jul. 2020.

IIRC – INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. *Internation <IR> Framework*. 2021. Disponível em: <https://www.integratedreporting.org/2020revision/>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. Governança Pública contemporânea - uma tentativa de dissecação conceitual. *Revista do TCU*. Edição nº 130, 2014.

ROMAN, A.; MOCANU, M.; HOINARU, R. Disclosure Style and Its Determinants in Integrated Reports. *Sustainability*, v. 11, n. 7, p. 1960-1976, 2019.

STONE, G. W.; LODHIA, S. Readability of integrated reports: An exploratory Global Study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 32, n. 5, p. 1532-1556, 2019.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório de Gestão*. 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/prestacao-de-contas/relatorio-de-gestao.htm>. Acesso em: 20 nov. 2021.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *TCU divulga resultados sobre a adoção do novo modelo de contas para jurisdicionados*. 2021a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-divulga-resultados-sobre-adocao-do-novo-modelo-de-contas-para-jurisdicionados.htm>. Acesso em: 20 nov. 2021.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Nota de esclarecimento sobre relatório de gestão na forma de relato integrado*. 2021b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F69B062FC016A0928FF593942&inline=1>. Acesso em: 27 nov. 2021.