

# TRANSPARÊNCIA E LEGIBILIDADE DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ EM TEMPOS DE PANDEMIA DA COVID-19

## TRANSPARENCY AND READABILITY OF THE ACCOUNTING STATEMENTS OF THE CEARÁ GOVERNMENT DURING THE COVID-19 PANDEMIC

**ALBERTO SÉRGIO HOLANDA BANHOS**

Faculdade Fipecafi

<https://orcid.org/0009-0008-2045-0937>

[albertoshb@gmail.com](mailto:albertoshb@gmail.com)

**SONIA ROSA ARBUES DECOSTER<sup>1</sup>**

Faculdade Fipecafi

<https://orcid.org/0000-0002-0081-347X>

[sonia.decoster@fipecafi.org](mailto:sonia.decoster@fipecafi.org)

### RESUMO

O contexto de excepcionalidade gerado pelo estado de calamidade decorrente da pandemia de Covid-19 vem flexibilizar regras outrora intransponíveis, trazendo ao Estado o dever legal de agir de forma mais transparente e compreensível para evitar falhas no processo de despesa pública. Tendo como base a legislação estadual específica sobre transparência de dados neste período, o presente artigo tem como objetivo geral apresentar o atendimento do Governo do Estado do Ceará na divulgação das informações de acordo com a Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020, bem como analisar a legibilidade das Notas Explicativas do Balanço Geral e o Balanço Social do exercício de 2020 (Governo do Estado do Ceará, 2020). O estudo de caso traz um recorte nos critérios de controle dos gastos públicos no período de março de 2020 a março de 2021, avaliando o mecanismo utilizado descritiva e qualitativamente ao investigar o caso concreto da transparência atualmente no âmbito das informações apresentadas pelo Governo do Estado do Ceará, e ainda a aplicação de índices *Flesch e Gunning - FOG* adaptados para a língua portuguesa. Ao final, apontou-se algumas melhorias em nível de integração de sistemas, e concluiu-se por alcançar o grau de transparência, apresentando em 6 das 7 categorias atendimento total das informações especificadas, e compreensibilidade textual mediana.

**Palavras-chave:** Divulgação de informações. Transparência. Legibilidade. Índices Flesch e Gunning - FOG.

---

Editado em português e inglês. Versão original em português.

<sup>1</sup> Endereço para correspondência: R. Maestro Cardim, 1170 | Bela Vista | 01323-001 | São Paulo/SP | Brasil.

Recebido em 25/07/2023. Revisado em 11/09/2023. Aceito em 10/10/2023 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe).  
Publicado em 06/11/2023.

Copyright © 2023 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

## ABSTRACT

*The context of exceptionality generated by the Covid-19 pandemic has made once insurmountable rules more flexible, bringing to the state the legal duty to act more transparently and understandably to avoid flaws in public spending. Based on the specific state legislation on data transparency in this period, this article aims to present the disclosure of information by the Government of the state of Ceará according to State Law nº 17,257 of August 3rd, 2020, and analyze the readability of the Explanatory Notes of the General Balance Sheet and the Social Balance Sheet for the financial year 2020 (Governo do Estado do Ceará, 2020). The case study demonstrates a cut in the control criteria of public spending from March 2020 to March 2021, evaluating the mechanism used descriptively and qualitatively when investigating the case of transparency in the scope of the information presented by the Ceará government and the application of the Flesch and Gunning-FOG indices adapted for the Portuguese language. In the end, we indicated some improvements in the level of systems integration. In conclusion, the degree of transparency was achieved, presenting total compliance with the specified information and median textual comprehensibility in six of the seven categories.*

**Keywords:** *Information disclosure. Transparency. Readability. Flesch and Gunning-FOG indices.*

## 1 INTRODUÇÃO

Conhecimento é poder. Com base nessa afirmação, traduzida do latim “*scientia potentia est*” e atribuída a Francis Bacon (1973), pode-se realizar, rapidamente, uma conexão com o princípio do estado de direito democrático sob o qual é regido o Brasil. De acordo com a Constituição da República de 1988, o poder emana do povo, que escolhe, por meio do voto, os representantes para gerir a Administração Pública e, conseqüentemente, apresentar à população todas as informações decorrentes da gestão (Constituição Federal, 1988).

Observa-se então que o poder da informação é um direito do povo e um dever do Governo, posto que o gestor público é obrigado a fornecer informação clara, objetiva e simples, enquanto à população é ofertado o acesso transparente aos dados resultantes da ação estatal.

Nesse sentido, a tônica da relação entre Estado e cidadãos é a transparência. Conforme Lyrio et al. (2018), a transparência está relacionada com a disponibilização de informação que o governo fornece para os atores externos para permitir o monitoramento de suas atividades. Este entendimento é baseado na perspectiva de alguns autores em direção ao significado de que a transparência é um importante valor democrático que engloba múltiplos componentes, como a disponibilidade da informação sobre o trabalho interno e o desempenho da administração pública (Grimmelikhuisen & Kasymova, 2015).

Ora, um Governo transparente é gerido com mais responsabilidade no sentido em que as informações estão ao alcance dos gestores possibilitando que o processo de tomada de decisão seja o mais acurado possível. Por outro lado, o cidadão consegue exercer o controle social de maneira mais efetiva e eficaz possível ao ter acesso aos dados gerados pelos representantes nas decisões tomadas com recursos públicos, de forma simples e fácil de entender (Santos & Mota, 2020).

Em períodos pacíficos e sadios, a população brasileira (e global) consegue ter acesso às informações governamentais de forma facilitada, solicitando em vias físicas e presenciais os dados que tem interesse, ou ainda por meio da massificação do uso da internet, que facilitou não só a disponibilização dos dados nos sítios eletrônicos governamentais, mas também proporcionou mecanismos de controle e gerenciamento mais modernos (Jaeger & Bertot, 2010).

O ano de 2020 foi marcado por uma das maiores crises sanitárias em escala global já vivenciada pela humanidade. O estado de contaminação de Covid-19, doença causada pelo novo coronavírus (Sars-Cov-2), foi elevado à categoria de pandemia pela Organização Mundial de Saúde (OMS), ainda no primeiro trimestre daquele ano, modificando sobremaneira a forma como a população mundial percebe a vida em comunidade. Cumpre destacar que o Congresso Nacional,

em 20 de março de 2020, reconheceu, por meio do Decreto Legislativo n.º 6, o estado de calamidade pública no território nacional, exclusivamente para alcançar os dispositivos fiscais previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) federal de 2020 (Decreto Legislativo n.º 6, 2020).

Em simetria com o Governo Federal, no Diário Oficial do Estado do Ceará datado de 3 de abril de 2020, fora publicado o Decreto Legislativo n.º 543, que reconheceu

para os fins previstos nos incisos I e II do art. 65 da Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência de estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do governador do estado, encaminhada por intermédio da Mensagem n.º 8.502, de 1º de abril de 2020, com efeitos até 31 de dezembro de 2020 e prorrogado até 30 de junho de 2021 por meio do Decreto Legislativo n.º 555, de 11 de fevereiro de 2021 (Decreto Legislativo n.º 543, 2020; Decreto Legislativo n.º 555, 2021).

Destaca-se ainda duas leis estaduais que versam sobre transparência e controle nas contratações emergenciais realizadas durante o estado de calamidade no estado do Ceará, quais sejam a Lei Estadual n.º 17.194, de 27 de março de 2020, que dispõe sobre o procedimento excepcional de contratação pública no período de emergência estadual em saúde; e a Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020, que dispõe sobre a transparência nos contratos emergenciais firmados pela administração pública estadual, em razão da situação de calamidade pública decorrente da pandemia do novo coronavírus (Covid-19), no âmbito do estado do Ceará (Lei Estadual n.º 17194, 2020; Lei Estadual n.º 17257, 2020).

Tendo isto posto, com o intuito de preservar a transparência da informação, a clareza do texto tem como uma das suas características, a sua legibilidade, fundamental para uma comunicação rápida e fácil, por meio da utilização de sentenças curtas e palavras de fácil compreensão (Borges & Rech, 2019). A análise de textos é uma das áreas de pesquisa em evidência no campo das Ciências Contábeis e Finanças (Li, 2008; Loughran & McDonald, 2014; Lo et al., 2017). Com o intuito de buscar novas indicações de fenômenos contábeis e financeiros e procurando utilizar os recursos propiciados pela evolução dos softwares na última década, pesquisadores vêm utilizando a análise de conteúdo, a legibilidade de documentos e técnicas de “*bag-of-words*” (Loughran & McDonald, 2016).

Convém salientar que, conforme Borges e Rech (2019), as notas explicativas às demonstrações financeiras ganharam em volume informacional após a mudança no enfoque de uma contabilidade baseada em regras para uma contabilidade baseada em princípios na norma internacional do IASB, conduzindo a um aumento na complexidade dos relatórios financeiros, que por sua vez pode implicar na redução da legibilidade.

Nesse aspecto, o texto apresentado pelo Governo do Estado ao cabo do exercício financeiro deve conter todas as informações necessárias para que as tomadas de decisão dos gestores possam ser avaliadas pela população, ou seja, pelo maior *stakeholder* das contas públicas. E, tendo como pressuposto que a clareza da informação é extremamente relevante para uma comunicação eficiente, a avaliação da legibilidade dos textos produzidos por comunicações deveria ser um pré-requisito, bem como fator primordial para que o direito do cidadão possa ser respeitado, uma vez que a população cearense possui níveis distintos de escolaridade.

A legibilidade, também conhecida pela sua expressão em inglês *readability*, de uma informação, se refere ao grau de dificuldade na compreensão de um texto (Miranda et al., 2018). A partir da utilização das fórmulas, tenta-se medir a sua complexidade, por meio do uso de palavras frequentes e estruturas sintáticas complexas, buscando investigar o grau de complexidade textual em que os textos com maior ou menor legibilidade apresentam uma leitura menos ou mais complexa, respectivamente (Souza & Borba, 2021). Diante das considerações apresentadas, o estudo apresenta o seguinte problema de pesquisa: **Qual é o grau de legibilidade das informações contidas nos demonstrativos contábeis de 2020 do Governo do Estado do Ceará, no contexto da pandemia da Covid-19?**

O objetivo geral da pesquisa é analisar o nível de transparência e legibilidade do Governo do Estado do Ceará, no que se refere às informações a serem divulgadas no contexto da pandemia da Covid-19, nas demonstrações contábeis de 2020. Os objetivos específicos são: analisar no sítio eletrônico do Governo do Estado as informações que foram divulgadas e avaliar o grau de legibilidade das notas explicativas e do balanço social apresentado em 2020.

Corroborando com estudos na literatura que apontam a necessidade de se estudar fatores (Lyrio et al., 2018) e condições que afetam os resultados da transparência no setor público (Cucciniello et al., 2017), a presente pesquisa justifica-se na importância da legibilidade das informações contábeis e, consequentemente, na divulgação dos dados governamentais, posto que é a tônica da participação social no controle e fiscalização dos gastos públicos. E é nessa toada que o presente artigo se desenvolve, buscando apontar quais mecanismos foram implantados pelo governo do Estado do Ceará diante do contexto de excepcionalidade das normas legais no atendimento do princípio da transparência e auxiliando a legibilidade de tais informações.

O presente estudo é dividido em cinco seções: esta que introduz o respectivo objetivo com uma contextualização do tema abordado; a segunda descreve a fundamentação teórica que embasa o trabalho, perpassando sobre os assuntos de transparência, legibilidade e o contexto pandêmico; a terceira apresenta a metodologia utilizada na pesquisa; a quarta analisa e discute o resultado do trabalho; e, por fim, a conclusão, com as limitações e contribuições para futuros estudos, é apresentada.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Transparência na Gestão Pública

A transparência pode ser entendida como a disponibilidade de informação no processo de tomada de decisões (Santos & Mota, 2020). Ao se considerar o aspecto econômico, observa-se que a transparência reduz as assimetrias das informações e culmina na diminuição dos custos das transações (aquisições e contratações), beneficiando os *stakeholders* - Estado, população, licitantes etc. - com o acesso a tais informações (Boehm & Olaya, 2006).

Em vista disso, o acesso à informação compreende um meio e um fim em si mesmo, ao se entender que sistemas mais transparentes e responsáveis conseguem fornecer mais critérios e referências aos tomadores de decisão do que outros sistemas não tão íntegros (Rose-Ackerman, 1999).

A revisão da literatura especializada realizada por Cucciniello et al. (2017) sobre o tópico de transparência governamental, no período compreendido entre 1990 e 2015, aponta que a transparência funciona para alguns objetivos, sob algumas condições, mas não sob outras. Sendo assim, os autores buscam traçar uma agenda para futuras pesquisas na transparência governamental com foco em alguns pontos, tais como: na investigação sistemática das formas em quais condições contextuais a transparência é formatada, replicando estudos com metodologias variadas, investigando a transparência em países negligenciados e prestando maior atenção em reivindicações pouco estudadas de transparência, como na gestão e na tomada de decisão.

Outra revisão da literatura especializada providenciada por Lyrio et al. (2018), sobre transparência, responsabilidade e corrupção no setor público no período de 1984 a 2013, revela que tem sido registrado no decorrer do tempo um aumento no interesse de pesquisa nestes temas. Os autores salientam que a luta contra a corrupção e sua relação com responsabilidade e transparência no setor público não é representada como uma questão puramente técnica, mas envolve o relacionamento do governo com a sociedade e a necessidade de uma maior participação no controle das ações dos agentes públicos.

Fundada em 1993, a ONG Transparência Internacional vem atuando no combate à corrupção por meio da disseminação e melhoria nos processos de transparência dos governos ao redor do mundo (*Transparency International*, 2003). A Transparência Internacional - Brasil faz parte de um movimento global com um mesmo propósito, que procura atuar “no apoio e

mobilização de grupos locais de combate à corrupção, produção de conhecimento, conscientização e comprometimento de empresas e governos com as melhores práticas globais de transparência e integridade, entre outras atividades” (Transparência Internacional Brasil, 2023).

No Brasil, o arcabouço legal da transparência encontra seu berço na Constituição Federal de 1988, que traz em seu artigo 5º os direitos e deveres individuais e coletivos pertencentes aos direitos fundamentais, de forma que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (Constituição Federal, Art. 5º, 1988). A formalização constitucional do direito ao acesso à informação veio a ser regulamentada pela Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011 (conhecida como Lei de Acesso à Informação - LAI), que dispôs sobre os procedimentos a serem observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios (Constituição Federal, 1988; Lei n. 12.527, 2011).

Nessa toada, é importante perceber que o princípio constitucional da publicidade impõe ao administrador (representante do povo, eleito ou não) o dever de dar amplo conhecimento ao povo (titular do direito constitucional) sobre de que forma é gerida a coisa pública (*res publica*, objeto do direito) e como vêm agindo aquelas pessoas a quem foi outorgado o dever-poder de administrar o aparato estatal, em consonância ainda com os princípios da democracia e da soberania popular. O princípio da publicidade consagra-se no dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos, como aponta Mello (2015).

Da doutrina de Mello (2015), entende-se que o direito à informação tem duas faces que se completam: as informações pessoais devem ser prestadas ao interessado (principalmente mediante requisição), por serem de cunho de foro íntimo, não possuindo serventia aos demais; enquanto as informações de caráter eminentemente público devem ser fornecidas aos cidadãos (detentores inerentes do direito), independentemente de qualquer provocação para tanto.

O acesso aos dados públicos de forma rápida e fácil é também uma decorrência do princípio constitucional da eficiência, como aponta Moraes (2001), uma vez que traz em seu bojo a persecução do bem comum, exercendo imparcialmente as competências legais, com atuação transparente, neutra, imparcial, participativa, eficaz e desburocratizada. No atual contexto global, qual seria o meio de comunicação a ser empregado a fim de atender a máxima eficiência e eficácia de acesso à população, que não a internet?

Ainda que não seja veiculada diretamente pelo Estado (como o Diário Oficial), a internet é meio hábil para alcançar os cidadãos fácil e rapidamente e demonstrar-lhes as atividades desenvolvidas no dever da administração pública. Nesse sentido, Jesus (2008) afirma que a comunicação entre cidadãos e governo é cada vez mais interativa, por meio de novas tecnologias da informação e comunicação que utilizam fluxos de dados multidirecionais com preços acessíveis, levando-se em conta o investimento a ser realizado neste tipo de tecnologia.

Nota-se que a alocação das informações nos sítios dos entes públicos deve ser feita organizadamente (princípio da eficiência), separando-se os dados em *links* a serem criados, classificados e denominados de acordo com o objeto a ser informado (taxonomia dos dados). Dessa forma, a informação é catalogada de forma simples, aprimorando a experiência do usuário e aumentando a proximidade com o contexto público (Lima et al., 2021).

Para Armstrong (2011), a transparência governamental é um requisito básico e imprescindível para que os cidadãos possam exercer o controle das administrações públicas. O autor ainda aponta que quanto mais informação os governos divulgam nos websites, de fontes confiáveis, mais positiva é a imagem dos administradores perante a população. São dois os motivos para que essa percepção ocorra: de pronto, existe uma melhoria considerável no diálogo entre cidadãos e administradores públicos; e em seguida, mais pessoas passam a monitorar as ações governamentais, como forma de prevenção de erros pelos administradores (Andrade et al., 2022).

Ademais, Reddick & Frank (2007) apontam que o fácil e contínuo acesso às informações

da administração pública pela internet, de forma gratuita e a qualquer momento é um grande trunfo para a transparência. Nesse sentido, vários pesquisadores vêm mergulhando no campo da transparência de atos públicos por meio do instrumento da internet, alcançando níveis de mensuração da informação antes não atingidos (Jaeger & Bertot, 2010).

## 2.2 Legibilidade das Informações Contábeis

De início, é importante ressaltar a diferença entre legibilidade (*readability*) e compreensibilidade dos textos, tendo em vista que as formas de mensuração são diversas nos dois casos (Smith & Taffler, 1992). A complexidade linguística e sintática do texto não são as únicas variáveis para determinar a dificuldade de compreensão de um documento, existem também as características próprias do leitor, além de suas habilidades.

Nesse raciocínio, é possível que o entendimento de textos diferentes seja mais fácil para algumas pessoas, embora outras o considerem difícil, havendo a necessidade de se realizar adaptações nos textos diante das características particulares dos leitores alvo (Castilhos et al., 2017). Importante frisar que a legibilidade deve ser entendida como a habilidade pertencente do texto em si de que possa ser lido de forma fácil e rápida, sendo assim uma característica da profundidade da narrativa textual (Sena et al., 2023). Por outro lado, a compreensibilidade está relacionada com a capacidade da pessoa que lê o texto de compreendê-lo, ou seja, são as habilidades de cada leitor que a definem (Smith & Taffler, 1992).

Para a doutrina em geral, o termo legibilidade é difícil de se definir precisamente. Para Loughran e McDonald (2014), o processo de nivelar a escolaridade de textos é o cerne da mensuração da legibilidade. Uma escrita confusa ou distorcida não auxilia no processo de compreensão das mensagens pelo leitor de maneira fluida, ainda mais se houver o uso de palavras desnecessárias, desconhecidas ou prolixas (Courtis, 2004).

Nesse sentido, pode-se entender a legibilidade em níveis de dificuldade da leitura, ordenando os textos em escala do mais difícil para mais fácil entre si, do mesmo modo que também pode ser compreendida como a habilidade que indica o nível de facilidade de leitura do texto. Observa-se, então, que a legibilidade é um atributo da clareza textual, imprescindível para rapidez e facilidade da comunicação, por meio do uso de frases curtas e palavras de fácil compreensão (Borges & Rech, 2019).

Peleias (2017) apresenta alguns conceitos de legibilidade encontrados durante sua pesquisa, conforme Tabela 1:

**Tabela 1**  
*Conceitos de Legibilidade*

| <b>Autores (Ano)</b>                                 | <b>Definição</b>   |
|--|--|
| Klare (1963)   | Facilidade de entendimento ou compreensão do usuário conforme o estilo do texto escrito.   |
| McLaughlin (1969)                                    | Relacionada à dificuldade que algumas pessoas têm ao ler e compreender passagens de um texto e o texto na íntegra.                                     |
| Gibson e Schroeder (1990)                            | Qualidade da escrita que resulta na comunicação fácil e rápida.  |
| Chall (1978 como citado em Jones & Schoemaker, 1994) | Soma total, inclusive as interações, de todos aqueles elementos dentro de um material escrito que influenciam no nível de sucesso de um leitor ao ler. |
| Dubay (2004)   | O que faz alguns textos serem mais fáceis de ler do que outros.  |
| Fernandes e Silva (2009)                             | Não tem uma definição de <i>readability</i> , mas de <i>understandability</i> .  |
| Cunha e Silva (2009)                                 | Qualidade da escrita que determina a facilidade de leitura de um texto.  |
| Fakhfakh e Ntim(2016)                                | Característica relevante para as técnicas de escrita e teorias de comunicação. Tem a ver com a facilidade com que um texto pode ser lido e entendido.  |

Fonte: Peleias (2017).

### 2.2.1 Estudos concernentes à legibilidade das Informações Contábeis

O grau de legibilidade dos relatórios de auditoria de demonstrações financeiras consolidadas na Tunísia foi analisado por Fakhfakh e Ntim (2016), utilizando ferramentas como *Flesh Kincaid Reading Ease (FRES)* e *índice Fog*. Estas ferramentas são métricas aplicadas na investigação da legibilidade, sendo consideradas no processo de validação final de informações antes de sua divulgação ao mercado, buscando ressaltar aspectos de comunicação, como clareza, objetividade e a esperada legibilidade.

Holtz e Santos (2020) analisaram a legibilidade das notas explicativas das empresas brasileiras listadas na B3 e concluíram como de difícil leitura aplicando o FRES. Neste estudo, foi descoberto que o tamanho e o desempenho afetavam o grau de legibilidade, pois o tamanho se conecta com a complexidade do negócio e o desempenho se relaciona com uma tendência à obscuridade. Já Borges e Rech (2019) investigaram os determinantes da legibilidade nas notas explicativas de companhia abertas brasileiras. Utilizando-se de FRES, os resultados estatísticos demonstraram que as notas explicativas são de baixa legibilidade e que as variáveis de tamanho, complexidade operacional, tempo de listagem, governança corporativa, auditoria por uma das quatro maiores consultorias (*big four consulting firms*) e extensão do relatório são estatisticamente significativos para determinar a legibilidade das notas explicativas. No presente artigo, utiliza-se os índices de legibilidade a fim de mensurar o grau de dificuldade de compreensão dos textos públicos referentes ao exercício de 2020 no estado do Ceará, especificamente quanto às Notas Explicativas do Balanço Geral e o Balanço Social.

Diante desses conceitos, Peleias (2017, p. 23) ensina que “*readability* é a qualidade da escrita, ligada à qualidade da informação contábil, cujo objetivo é facilitar a leitura e a compreensão das demonstrações financeiras resultando numa comunicação mais fácil e rápida das informações contábeis para seus usuários”. Com o avanço das pesquisas, fórmulas foram desenvolvidas para estimar a complexidade sintática textual sem a necessidade de que o leitor precise ler e emitir um parecer (Miranda et al., 2018). Dentre outras vantagens, tais métricas permitem que sejam estudados grandes números de companhias de diversos setores, bem como de relatórios públicos, demonstrando objetividade na análise (Lehavy, Li & Merkley, 2011).

Índices de legibilidade são as ferramentas usadas para mensurar a legibilidade dos textos. Baseando-se em modelos matemáticos, são utilizadas diversas combinações de variáveis para alcançar o resultado econométrico. Ainda que se tenha percebido uma evolução na sofisticação de medidas de legibilidade, observa-se que a maioria mantém a característica básica de se basear no comprimento das palavras e/ou no tamanho das orações como determinantes primários para estabelecer o nível de leitura dos documentos (Baker & Kare, 1992).

Gunning et al. (1952) desenvolveu o índice FOG com base em duas variáveis: o percentual de palavras complexas (com mais de duas sílabas) e a média de palavras por oração. Como resultado, indica-se a quantidade de anos de educação formal que um leitor de inteligência média necessitaria para ler o texto uma vez e entendê-lo sem esforço adicional (Ajina et al., 2016).

A facilidade de cálculo desse índice atribuiu grande popularidade ao seu uso (Loughran & McDonald, 2014), demonstrando-se na Tabela 2 que os valores com índices maiores indicam textos com maior complexidade de leitura. Por sua vez, Flesch (1979) ensina que a base para a linguagem clara e simples seria a forma como as orações são construídas, tendo a psicologia humana papel fundamental no nível de dificuldade de compreensão da leitura do texto (vide Tabela 2).

**Tabela 2**  
*Índices FOG e Flesch*

| e FOG * | Escolaridade           | Índice Flesch ** | Facilidade de Compreensão | Escolaridade                                      |
|---------|------------------------|------------------|---------------------------|---|
| 06      | 6°. Ano                | 0-30             | Muito Difícil             | Universitário Completo                            |
| 07      | 7°. Ano                | 30-50            | Difícil                   | Ensino Médio Completo ou Universitário Incompleto |
| 08      | 8°. Ano                | 50-60            | Relativamente Difícil     | Ensino Médio Incompleto                           |
| 09      | Ensino Médio 1°. Ano   | 60-70            | Padrão                    | 7°. e 8°. Ano                                     |
| 10      | Ensino Médio           | 70-80            | Relativamente Fácil       | 6°. Ano   |
| 11      | Ensino Médio           | 80-90            | Fácil                     | 5°. Ano   |
| 12      | Ensino Médio Completo  | 90-100           | Muito Fácil               | 4°. Ano   |
| 13      | Universitário 1°. Ano  |                  |                           |   |
| 14      | Universitário 2°. Ano  |                  |                           |   |
| 15      | Universitário 3°. Ano  |                  |                           |   |
| 16      | Universitário 4°. Ano  |                  |                           |   |
| 17      | Universitário Completo |                  |                           |   |

Fonte: Adaptado de \*Dubay (2004) e de \*\* Flesch (1979).

Nessa esteira, o índice Flesch também considera as mesmas variáveis do FOG, quais sejam a média de palavras por oração e o número de sílabas por palavra. Ou seja, quanto maior o tamanho das orações ou a quantidade de sílabas por palavras, mais difícil será a leitura do texto. Porém, quanto maior o índice, melhor será a legibilidade do texto.

Em geral, a língua inglesa é comumente utilizada nas pesquisas sobre negócios e demonstrações financeiras (Castilhos et al., 2017). Os índices apresentados foram criados levando em consideração as estruturas de frases e vocabulário ingleses, porém já foram adaptados para outras línguas, tais como espanhol (Fernández, 2013) e português (Valentim & Meirelles, 2021).

Martins et al. (1996) apresentaram uma importante adaptação do índice Flesch para o português, tendo em vista que na língua existem naturalmente palavras com mais sílabas do que em inglês. Assim, a fim de que o índice traduza a real finalidade, foi necessária a adição de 42 pontos no resultado para textos na língua portuguesa (Valentim & Meirelles, 2021), conforme Tabela 3.

**Tabela 3**  
*Comparativo entre o Índice Flesch original e Português (adaptado)*

| Flesch (1979) |                       | Martins et al. (1996) |                       |
|---------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Índice        | Nível de dificuldade  | Índice                | Nível de dificuldade  |
| 0-30          | Muito Difícil         | 0 - 25                | Muito Difícil         |
| 30-50         | Difícil               | 25 - 50               | Razoavelmente Difícil |
| 50-60         | Relativamente Difícil | 50 - 75               | Fácil                 |
| 60-70         | Padrão                | 50 - 75               | Fácil                 |
| 70-80         | Relativamente Fácil   | 75 - 100              | Muito Fácil           |
| 80-90         | Fácil                 | 75 - 100              | Muito Fácil           |
| 90-100        | Muito Fácil           | 75 - 100              | Muito Fácil           |

Ainda que tais índices sejam questionados por parte da doutrina quanto à sua validade, estes continuam sendo umas das ferramentas de educação que melhor conseguem traduzir a legibilidade textual (Cotra & Jacobson, 2014). Em vez de realizar avaliações em valores individuais, estas medidas auxiliam na promoção de comparações relativas, demonstrando boas proxies de legibilidade e complexidade textual (Klare, 1981), resultando em ferramentas hábeis para a predição da compreensibilidade, com fórmulas simples para calcular o nível de leitura.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Caracterização da pesquisa

Este trabalho apresenta pesquisa descritiva, posto que, conforme ensina Silva & Menezes (2005), deve descrever as características de um fenômeno, assumindo, geralmente, a forma de um levantamento de informações. Corroborando com o entendimento de Vergara (2005) sobre a pesquisa ser descritiva, uma vez que o objetivo é expor a transparência, estabelecendo correlação entre as informações prestadas pelo Estado e o entendimento da população; não tendo o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, apesar de servir de base para a explicação.

A pesquisa ainda se classifica como qualitativa, não necessitando do uso de métodos e técnicas estatísticas, mas de coleta de dados no ambiente natural em que o pesquisador é o instrumento-chave. Classifica-se, também, como documental e bibliográfica, identificando informações fáticas em documentos, buscando extrair destes as razões para a sua criação e divulgação, conforme ensina Gil (2002), recorrendo a materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou seja, as fontes primárias.

Desse modo, buscaram-se os dados já publicados nos documentos analisados pelo governo estadual, utilizando as técnicas de análise destes por meio de procedimentos de tratamento de conteúdo, tendo em vista que o estudo partiu da análise de fontes específicas, dos dados extraídos durante o período de pandemia global.

Considera-se, ainda, esta pesquisa, um estudo de caso, já que busca investigar um fenômeno considerando seu contexto, analisando a situação sob a conjuntura real (Yin, 2015). É exatamente nessa perspectiva que se investiga o caso concreto da transparência atualmente no âmbito das informações apresentadas pelo Governo do Estado do Ceará.

#### 3.2 Coleta de dados

O recorte do presente artigo busca avaliar os critérios de controle e transparência previstos na legislação estadual específica, durante o período de emergência decretado em ato específico do Poder Executivo - março de 2020 a março de 2021-, utilizando-se os demonstrativos contábeis do exercício de 2020.

O Governo do Estado do Ceará mantém um site eletrônico oficial específico, <https://ceartransparente.ce.gov.br>, com o objetivo de possibilitar que o cidadão se torne um fiscal das ações públicas, aumentando a transparência da gestão e o combate à corrupção. Segundo informações na própria página, o portal foi concebido para ser um importante instrumento de transparência das ações governamentais. Com isso, o intuito é propiciar ao cidadão, por meio de um único canal, o acesso didático e célere às principais informações da Administração Estadual.

Na página inicial, encontra-se claramente um botão próprio para consulta aos dados relativos à pandemia da Covid-19, no qual estão dispostas informações relacionadas às despesas realizadas, doações, legislação, estatísticas, boletins epidemiológicos, dentre outras medidas de proteção social. Especificamente quanto às despesas, o Governo do Estado utiliza o software Tableau Plus para consolidar os dados na página com metadados atualizados diariamente contendo informações de Despesas no Combate ao Coronavírus no Ceará, Despesa por Fornecedor e Despesa por Órgão, utilizando informações extraídas do Sistema de Gestão Governamental por Resultado (S2GPR), culminando em lista com 1.477 contratos celebrados e 3.958 empenhos

realizados no período analisado. Este software disponibiliza uma ferramenta de busca que aponta filtros como número e data de empenho, órgão contratante, número de contrato, data de celebração e vigência, valor empenhado, local da execução, fornecedor e CNPJ, modalidade da licitação, item de despesa, descrição do empenho, quantidade, valor unitário e valor total.

A legislação específica dispõe sobre as regras a serem utilizadas nos contratos celebrados pela Administração Estadual diante da situação emergencial de combate à pandemia de Covid-19, tendo em vista que a celeridade deve ser prioridade, desde que acompanhada da legalidade, publicidade e eficiência.

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE) informou que todas as contratações ou aquisições realizadas com base na Lei Estadual n.º 17.194/2020 serão disponibilizadas no Ceará Transparente contendo, no que couber, além das informações previstas nos incisos §3º do art. 11 da Lei Estadual n.º 15.175/2012 (Lei de Acesso à Informação estadual), outras informações que complementam a Lei Estadual n.º 17.257/2020. Desta forma, a Tabela 4 apresenta os dados apontados pela CGE (Lei Estadual n.º 15.175/2012).

#### Tabela 4

*Check-list de itens analisados decorrentes dos contratos conforme Lei Estadual n.º 17.257 e Lei Estadual n.º 15.175*

| <b>TRANSPARÊNCIA NOS CONTRATOS EMERGENCIAIS</b><br>(Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020 c/c Lei Estadual n.º 15.175, de 28 de junho de 2012 e dados apontados pela CGE) |  |
|--|--|
| <b>O QUE</b>   | Contratos firmados em caráter emergencial decorrentes do período de calamidade pública causado pela pandemia de Covid-19 |
|  | Contratos firmados para prevenir, combater o avanço ou amenizar as consequências da pandemia de Covid-19                 |
|  | Discriminação do bem adquirido ou do serviço contratado  |
| <b>QUEM</b>  | Nome e CNPJ/CPF das partes contratadas e dos representantes legais   |
| <b>PORQUE</b>  | Motivação e justificativa do contrato emergencial  |
| <b>QUANTO</b>  | Valor global do contrato   |
|  | Parcelas do objeto   |
|  | Saldo disponível ou bloqueado  |
|  | Quantidade entregue em cada unidade durante a execução do contrato   |
| <b>QUANDO</b>  | Tempo de vigência do contrato  |
|  | Prazo de entrega   |
| <b>COMO</b>  | Documento da dispensa de licitação publicado em diário oficial   |
|  | Ato que autoriza a contratação direta  |
|  | Extrato decorrente do contrato   |
|  | Informações sobre eventuais aditivos contratuais   |
| <b>ONDE</b>  | Local de entrega ou de prestação   |

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Dos dados obtidos, utilizaremos o disposto na Tabela 5 como metodologia para avaliação quanto ao atendimento dos critérios definidos anteriormente.

**Tabela 5**

Avaliação dos dados

| NÍVEIS DE ATENDIMENTO DOS DADOS |  |
|---------------------------------|--|
| <b>TOTALMENTE</b>               | Informação está presente no sítio específico COVID   |
| <b>PARCIALMENTE</b>             | Informação não está presente no sítio específico COVID, mas encontrada nos sistemas integrados |
| <b>NÃO ATENDE</b>               | Informação não está presente no sítio específico COVID   |

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Adicionalmente, no mesmo sítio eletrônico do portal da transparência do Estado do Ceará [https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balanco-geral-do-estado?\\_\\_=\\_\\_](https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balanco-geral-do-estado?__=__) estão consolidados os Balanços Gerais por exercício financeiro. Esta pesquisa limita-se a analisar a legibilidade de dois instrumentos contidos no Balanço Geral de 2020, quais sejam as Notas Explicativas do Balanço Geral e o Balanço Social (Governo do Estado do Ceará, 2020).

As Notas Explicativas de caráter geral trazem o contexto operacional do exercício de 2020, demonstrando “(...) os resultados alcançados pelo Governo do Estado do Ceará em função das ações governamentais desenvolvidas, tomando por base as informações contábeis contidas no Balanço Geral”, o qual, por sua vez, “(...) consolida as contas dos órgãos e das entidades da administração direta e indireta de todos os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), do Ministério Público e da Defensoria Pública, integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social”. Enquanto o Balanço Social “(...) vem complementar o Balanço Geral do Estado do Ceará com informações qualitativas das ações realizadas pelo Governo do Estado do Ceará no exercício de 2020” (Governo do Estado do Ceará, 2020). Nesse sentido, o objetivo principal dos documentos é:

fornecer, aos diversos usuários, informações sobre a gestão do patrimônio público do Estado e contribuir na prestação de contas da gestão econômico-financeira realizada no período a que se referem. Nele, a sociedade pode encontrar informações sobre a posição e as mutações do patrimônio público, o desempenho econômico-financeiro, a execução orçamentária, os fluxos de caixa e outras informações que auxiliem na avaliação da gestão econômico-financeira do Governo Estadual (Governo do Estado do Ceará, 2020).

Ambos os documentos foram extraídos em formato PDF e em seguida convertidos para texto editável. Nesse processo, utilizou-se ferramentas de edição de texto encontradas no Adobe Acrobat, bem como no Microsoft Word.

Em seguida, os textos editáveis foram submetidos ao software ALT - Análise de Legibilidade Textual, disponível em <https://legibilidade.com/>, desenvolvido a partir de métricas de legibilidade originais adaptadas para a língua portuguesa, disponível na web, para reduzir as dificuldades na comunicação.

Segundo os criadores do software (Moreno et al., 2022), o programa ALT foi construído para suprir duas necessidades: 1. Possibilitar a análise de legibilidade textual para textos escritos em língua portuguesa; 2. Preencher uma lacuna existente no ambiente científico, uma vez que pesquisadores de diversas áreas desenvolvem estudos com foco na legibilidade textual em língua portuguesa e acabam fazendo uso de softwares internacionais baseados em índices de legibilidade não adequados para esse idioma.

Ainda que o software apresente as métricas de 6 (seis) diferentes índices de legibilidade, escolhemos utilizar apenas dois deles, os índices Flesch (Figura 1/ Tabela 6) e FOG (Figura 2/ Tabela 7), ambos adaptados para a língua portuguesa. Sendo que, como o Gunning FOG *index* considera as palavras complexas como aquelas que contêm três ou mais sílabas, utilizamos o Índice de Nebulosidade de Gunning, o qual faz uso de uma definição diferente de “palavra complexa”. Foi utilizado o critério de Moreno et al. (2022), o qual faz uma checagem do vocábulo com um banco de palavras da Linguaterra, um centro de recursos para processamento computacional da

língua portuguesa. Desta forma, dois critérios distintos são utilizados no cálculo da legibilidade de um texto.

### Figura 1

*Fórmula do cálculo do Índice de Legibilidade de Flesch considerada para a língua portuguesa*

$$\text{Índice de Legibilidade de Flesch} = 227 - 1,04x \left( \frac{\text{palavras}}{\text{sentenças}} \right) - 72x \left( \frac{\text{sílabas}}{\text{palavras}} \right)$$

### Tabela 6

*Coefficientes para o Índice de Legibilidade de Flesch obtidos via regressão linear múltipla*

| R <sup>2</sup> = 0,890742 |                    |            |             |         |
|---------------------------|--------------------|------------|-------------|---------|
|                           | Referência         | Valor      | Erro padrão | p-valor |
| C1                        | <i>Intercept</i>   | 226,614882 | 8,744455    | 0,00000 |
| C2                        | Palavras/sentenças | -1,036134  | 0,0930814   | 0,00000 |
| C3                        | Sílabas/palavras   | -72,451284 | 4,336399    | 0,00000 |

### Figura 2

*Fórmula do cálculo do Índice de Nebulosidade de Gunning considerada para a língua portuguesa*

$$\text{Índice de Nebulosidade de Gunning} = 0,49x \left( \frac{\text{palavras}}{\text{sentenças}} \right) + 19x \left( \frac{\text{palavras complexas}}{\text{palavras}} \right)$$

### Tabela 7

*Coefficientes para o Índice de Nebulosidade de Gunning obtidos via regressão linear múltipla*

| R <sup>2</sup> = 0,77333 |                             |          |             |         |
|--------------------------|-----------------------------|----------|-------------|---------|
|                          | Referência                  | Valor    | Erro padrão | p-valor |
| C1                       | <i>Intercept</i>            | 1,00156  | 1,28036     | 0,43599 |
| C2                       | Palavras/sentenças          | -0,49261 | 0,02764     | 0,00000 |
| C3                       | Palavras complexas/palavras | 18,66057 | 5,6943      | 0,00146 |

## 4 RESULTADOS

Busca-se averiguar neste artigo o atendimento aos critérios de transparência previstos na Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020, que dispõe sobre a transparência nos contratos emergenciais firmados pela administração pública estadual, em razão da situação de calamidade pública decorrente da pandemia do novo coronavírus (Covid-19), no âmbito do estado do Ceará. Utilizando-se o disposto no item 3.2 (tabelas 4 e 5), tem-se:

**Tabela 8**  
Resultado da análise

| TRANSPARÊNCIA NOS CONTRATOS EMERGENCIAIS<br>(Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020 c/c Lei Estadual n.º 15.175, de 28 de junho de 2012 e dados apontados pela CGE) |  | ATENDIMENTO  |
|---|--|--------------|
| <b>O QUE</b>  | Contratos firmados em caráter emergencial decorrentes do período de calamidade pública causado pela pandemia de Covid-19 | Totalmente   |
|   | Contratos firmados para prevenir, combater o avanço ou amenizar as consequências da pandemia de Covid-19                 | Totalmente   |
|   | Discriminação do bem adquirido ou do serviço contratado  | Totalmente   |
| <b>QUEM</b>   | Nome e CNPJ/CPF das partes contratadas e dos representantes legais   | Totalmente   |
| <b>PORQUE</b>   | Motivação e justificativa do contrato emergencial  | Não Atende   |
| <b>QUANTO</b>   | Valor global do contrato   | Totalmente   |
|   | Parcelas do objeto   | Não Atende   |
|   | Saldo disponível ou bloqueado  | Não Atende   |
|   | Quantidade entregue em cada unidade durante a execução do contrato   | Totalmente   |
| <b>QUANDO</b>   | Tempo de vigência do contrato  | Totalmente   |
|   | Prazo de entrega   | Não Atende   |
| <b>COMO</b>   | Documento da dispensa de licitação publicado em diário oficial   | Parcialmente |
|   | Ato que autoriza a contratação direta  | Parcialmente |
|   | Extrato decorrente do contrato   | Parcialmente |
|   | Informações sobre eventuais aditivos contratuais   | Parcialmente |
| <b>ONDE</b>   | Local de entrega ou de prestação   | Totalmente   |

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Avaliando as informações angariadas, inicialmente observa-se que o site específico da transparência com dados da Covid-19 não contém todas as informações a que se destina, porém indica *link* próprio para acesso a dados pormenorizados em outros sistemas do governo, como por exemplo o Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC).

Dentre os critérios avaliados como “não atende”, percebe-se que a motivação e justificativa do contrato emergencial não estão presentes. Observa-se que tais dados são necessários em qualquer contratação realizada pela administração pública, ante o dever decorrente do princípio da motivação dos atos administrativos, demonstrando-se as razões de direito.

Porém, há de se considerar ser uma informação redundante, apesar de relevante, tendo em vista que o cerne da motivação é o estado de calamidade ocasionado pela pandemia de Covid-19. Dessa forma, conforme dispõe o próprio art. 5º, VI da Lei n.º 17.194/20, tal informação presume-se atendida.

Em seguida, também não estão disponíveis informações financeiras quanto às parcelas do objeto e ao saldo disponível ou bloqueado. Em busca nos outros sistemas correlacionados ao site, também não foram encontradas tais informações em fácil acesso. Neste ponto, faz-se necessário apontar que tais dados são ferramenta para a efetividade do controle social, como mecanismo popular de acompanhamento da execução dos contratos firmados.

Uma vez ausentes os dados financeiros, impede-se a regularidade na fiscalização dos gastos públicos, posto que, pela natureza dos objetos contratados, estes podem ser parcelados ou entregues em momentos diversos. Sendo assim, considera-se importante a apresentação das informações retromencionadas durante toda a execução do contrato, atualizando a plataforma à medida em que o contrato é executado.

Quanto aos critérios avaliados como atendendo “parcialmente”, estão listados os documentos legais que formalizam o procedimento de dispensa de licitação, contratação e possíveis aditivos gerados durante o período da pandemia. Esta categorização é devida diante da ausência da informação no sítio específico, mas localizada após breve busca junto ao sistema SACC.

O documento de dispensa da licitação publicado em diário oficial é a determinação prevista na Lei de Licitações (Lei n.º 8.666/93), que em seu art. 26 indica a necessidade de documento específico para ratificação e publicação na imprensa oficial, no prazo de 5 (cinco) dias, como condição para a eficácia dos atos. Observa-se assim, pela vontade do legislador, a necessidade de comprovação pela autoridade máxima da excepcionalidade daquela contratação, por meio de ato que autorize expressamente a contratação direta (Lei n. 8.666, 1993).

O extrato decorrente do contrato é o documento que será publicado no diário oficial contendo as informações essenciais da despesa (dados do contratado, prazo, valor, objeto), em atendimento ao princípio da publicidade. Já as informações sobre aditivos contratuais são fundamentais ao acompanhamento da execução contratual, uma vez que podem modificar o objeto do contrato, aumentando-o ou reduzindo-o, prorrogando-o, ou ainda adequar tecnicamente o objetivo ou alterar o regime de execução. Nestes critérios, observam-se dados que formalizam o início e a execução dos contratos.

No mesmo caminho encontra-se o prazo de entrega, por ser uma informação contratual, está disponibilizada na íntegra do contrato junto ao sistema SACC. Por ser um dado específico para cada objeto contratual, tal prazo pode variar a depender do caso concreto (entrega imediata, parcelada, em data específica). Observa-se aqui também a característica da informação como pertencente à execução do contrato, estipulando especificamente quando o objeto contratual será disponibilizado ao contratante.

Por sua vez, quanto aos critérios de legibilidade das demonstrações contábeis, analisando as Notas Explicativas do Balanço Geral e o Balanço Social e utilizando-se o software ALT, foram extraídos os resultados dispostos nas tabelas 9 e 10.

## Tabela 9

### *Resultado da análise de legibilidade das notas explicativas do Balanço Geral*

| NOTAS EXPLICATIVAS DO BALANÇO GERAL               |             |
|---|-------------|
| MÉTRICA   | PONTUAÇÃO   |
| Teste de facilidade de leitura de Flesch adaptado | 40.5        |
| Índice FOG de Gunning adaptado                    | 12.1        |
| RESUMO DESCRITIVO                                 | QUANTIDADE  |
| Letras  | 30944       |
| Sílabas   | 13468       |
| Palavras  | 5863        |
| Sentenças   | 303         |
| Letras/palavra                                    | 5.3         |
| Sílabas/palavra                                   | 2.3         |
| Palavras/sentença                                 | 19.3        |
| Palavras complexas                                | 798 (13.6%) |

Fonte: Tabela criada com dados do software ATL.

**Tabela 10**

Resultado da análise de legibilidade das notas explicativas do Balanço Social

| BALANÇO SOCIAL                                    |              |
|---|--------------|
| MÉTRICA   | PONTUAÇÃO    |
| Teste de facilidade de leitura de Flesch adaptado | 43.2         |
| Índice FOG de Gunning adaptado                    | 13.3         |
| RESUMO DESCRITIVO                                 | QUANTIDADE   |
| Letras  | 60171        |
| Sílabas   | 26813        |
| Palavras  | 12079        |
| Sentenças   | 546          |
| Letras/palavra                                    | 5.0          |
| Sílabas/palavra                                   | 2.2          |
| Palavras/sentença                                 | 22.1         |
| Palavras complexas                                | 1563 (12.9%) |

Fonte: Tabela criada com dados do software ATL.

Convém lembrar que os textos editáveis foram submetidos ao software ALT - Análise de Legibilidade Textual, disponível em <https://legibilidade.com/>, desenvolvido a partir de métricas de legibilidade originais adaptadas para a língua portuguesa.

Para as Notas Explicativas do Balanço Geral, tem-se como resultado nos índices Flesch a pontuação 40,5 e o FOG Gunning adaptado em 12,1, demonstrando um nível de compreensão razoavelmente difícil, prevendo que pessoas com escolaridade mínima de Ensino Médio completo teriam habilidade necessária para entendimento do texto na primeira leitura.

Por sua vez, o Balanço Social apresentou métrica de 43,2 e 13,3, respectivamente, nos índices Flesch e FOG Gunning adaptado, representando níveis de *readability* compatíveis com as Notas Explicativas, ainda que se trate de um documento com escopo eminentemente social, que vise alcançar a população em geral com suas informações.

Em comparação aos dados constantes nos Indicadores Sociais do estado do Ceará no ano de 2019 (somente publicado em 2021) apontados pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) - uma autarquia vinculada à Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará - [https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2022/04/Indicadores\\_Sociais\\_2019\\_.pdf](https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2022/04/Indicadores_Sociais_2019_.pdf), observa-se que a proporção de pessoas sem instrução, ou com menos de 1 ano de estudo (12,6%), é superior aos que concluíram o Ensino Superior (12,1%) no Ceará (Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará, 2021).

O estudo ainda aponta que a proporção de cearenses que concluiu a educação básica obrigatória no Brasil, ou seja, concluíram no mínimo o Ensino Médio, chegou a 40,3%, em 2019, ou seja, menos da metade da população cearense completou o ciclo obrigatório (IPECE, 2021).

Dessa forma, observa-se que tanto as Notas Explicativas do Balanço Geral como o Balanço Social somente seriam compreendidos em primeira leitura de forma clara e fácil por 40,3% da população que porventura venha a ter acesso a tais documentos. Portanto, é salutar perceber a importância em ressaltar aspectos de comunicação, como clareza, objetividade e a esperada legibilidade para documentos necessários ao controle social.

Dos resultados apresentados com a utilização do software, depreende-se que ambos os textos detêm características de linguagem semelhantes entre si. É padrão a utilização da norma culta e linguagem formal, ainda que atualmente haja um esforço generalizado nos órgãos públicos em implantar a linguagem simples, como forma de facilitar o manejo das informações pelos usuários.

Nesse contexto, cabe frisar a iniciativa do Governo do Estado do Ceará, com a edição da Lei n.º 18.246, de 01 de dezembro de 2022, que instituiu a Política Estadual de Linguagem Simples nos órgãos e nas entidades da administração direta e indireta do Estado do Ceará (Lei n.º 18.246, 2022).

O objetivo geral da Política Estadual de Linguagem Simples é estimular, na gestão pública cearense, uma mudança na cultura da comunicação administrativa, priorizando o foco nos cidadãos, entregando à população informações claras e compreensíveis (Lei n.º 18.246, 2022).

## 5 CONCLUSÃO

Ante as informações colhidas junto ao *site* disponibilizado pelo Governo do Estado do Ceará especificamente para o acompanhamento das despesas realizadas pela administração pública durante o período de calamidade ocasionado pela Covid-19, observa-se que houve atenção às normas legais, ainda que não completamente.

A questão da pesquisa, acerca de como e a que nível de detalhamento o Governo do Estado do Ceará vem trabalhando a transparência na divulgação das informações no contexto da pandemia da Covid-19, foi respondida na coleta de dados realizada no *site* governamental e posterior categorização no quadro proposto com o *checklist* de itens analisados.

Considera-se apresentada na pesquisa o atendimento, ainda que parcial, do Governo do Estado do Ceará na divulgação das informações em atendimento à Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020. Especificamente, após análise do sítio eletrônico governamental, avalia-se o grau de atendimento como bom, tendo em vista que 4 das 7 categorias apresentaram dados positivos.

Ato contínuo, a legibilidade dos documentos tratados neste artigo possui características semelhantes, uma vez que criados pela mesma instituição, que segue padrões da norma culta da língua portuguesa. O software ALT utilizado demonstra objetivamente que os índices apresentados nas tabelas 9 e 10 ainda não se apresentam fáceis para o entendimento da população em geral.

Observa-se pelos índices apresentados nas tabelas 9 e 10 que os textos apresentam média legibilidade. Ou seja, o nível de dificuldade de compreensão de leitura e entendimento é médio. Portanto, entende-se que podem ser bem compreendidos por universitários em início de graduação, ainda que a população cearense seja formada por 40,3% pessoas que concluíram o nível médio.

Não houve percalços limitativos na pesquisa que impedissem sobremaneira sua conclusão, para além de menores dificuldades técnicas no acesso a sites integrados ao sítio específico com informações sobre os dados governamentais no contexto da pandemia, da ausência de informações financeiras quanto às parcelas do objeto e ao saldo disponível ou bloqueado, ou ainda quanto às necessárias conversões dos textos em formato editável para utilizá-los no software de legibilidade. O acesso à internet já se configura constante na realidade do pesquisador universitário, facilitando o mecanismo de busca.

Todos os dados básicos para identificar as contratações estão postos com clareza e objetividade no site, bem como os dados dos balanços estão listados no portal de transparência do mesmo site. Alguns dados, porventura insuficientes, podem ser alcançados em outros sistemas mantidos pelo governo, que se apresentam integrados ao site do Portal Ceará Transparente.

A opinião é positiva acerca da proatividade da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, como órgão central detentor da atribuição de prezar pela transparência das informações estaduais, bem como gestor dos sistemas e bancos de dados vinculados às despesas públicas. Nesse cenário, o guia de compras e de contratações emergenciais relativos à Covid-19 mostrou-se bastante elucidativo para os gestores públicos, pormenorizando a legislação estadual referenciada no artigo (Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, 2023).

Mesma opinião se estende à equipe da Secretaria da Fazenda pela compilação dos dados contábeis de todas as setoriais do estado do Ceará, em arquivos únicos de acordo com o exercício

financeiro, constando notas explicativas com informações suficientes para o entendimento das operações contábeis estaduais.

Há espaço para melhora, principalmente no que diz respeito ao acompanhamento simultâneo da execução dos contratos, como um mecanismo de controle social efetivo da gestão de qualidade governamental e de indicadores de performance dos gastos públicos. Ainda, a integração de todos os dados em única plataforma facilitaria o acesso na concentração de informação e no recorte completo da despesa.

Entende-se, também, que haverá um aspecto positivo na implantação da linguagem simples, de acordo com a Política Estadual de Linguagem Simples, o que acarretará no aumento da legibilidade dos textos governamentais, tendo em vista que os textos analisados ainda apresentam um nível médio de dificuldade, o que dificulta a compreensão da população em geral.

Concluindo, a pesquisa alcançou seu objetivo, considerando mediano o índice de legibilidade dos documentos governamentais (Notas explicativas do Balanço Geral e Balanço Social) e o grau elevado de transparência do Governo do Estado do Ceará relativo aos gastos públicos no período emergencial, haja vista que 6 das 7 categorias de informação especificadas na Lei Estadual n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020, encontram-se previstas no portal do Ceará Transparente, ainda que parcialmente.

O trabalho mostra, portanto, contribuições para a sociedade, uma vez que expõe os critérios de transparência utilizados pelo Governo do Estado (estando em acordo com a legislação e publicização) e para os profissionais tanto da esfera pública (ênfase nas boas práticas exercidas), como para a privada (incentivando a utilização de mecanismos de controle social sobre as informações públicas).

Com relação a estudos futuros, a academia pode se beneficiar das informações constantes no texto, uma vez que melhorias podem ser esperadas no sentido de se realizar um estudo em direção da correlação entre a transparência e a legibilidade de textos. Adicionalmente, o trabalho poderia ganhar alcance nacional ao estender a análise demonstrada para os demais estados da federação.

## REFERÊNCIAS

- Ajina, A., Laouiti, M., & Msolli, B. (2016) Guiding through the fog: does annual report readability reveal earnings management? *Research in International Business and Finance*, 38, 509-516.
- Andrade, A. A. O., Bardal, D. A., & Medeiros, A. L. De. (2022). Gestão da Covid-19 nos municípios da região metropolitana de Palmas: O que mostram os portais de transparência pública, *Humanidades & Inovação*, 9(10), 79-94.
- Armstrong, C. L. (2011). Providing a clearer view: an examination of transparency on local government websites. *Government Information Quarterly*, 28(1), 11-16.
- Bacon, F. (1973). *Novum organum* ou verdadeiras indicações acerca da natureza da interpretação: Nova Atlântida. Trad. Jose Aluysio Reis de Andrade. *Col. Pensadores*. São Paulo: Abril cultural.
- Baker, H. E. & Kare, D. D. (1992) Relationship between annual report readability and corporate financial performance. *Management Research News*, 15(1), 1-4.
- Boehm, F., & Olaya, J. (2006). Corruption in public contracting auctions: the role of transparency in bidding processes. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 77(4), 431-452.

- Borges, G. F., & Rech, I. (2019). Determinantes da legibilidade das notas explicativas de companhias brasileiras. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 9(3), 31-51.
- Castilhos, S., Woloszyn, V., Barone, D., & Wives, L. K. P. (2017). Pylinguistics: an open source library for readability assessment of texts written in Portuguese. *Revista de Sistemas de Informação da FSMA*, 18, 36-42.
- Constituição da República Federativa do Brasil (1988). [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE) (2023). Governo do Estado do Ceará. <https://www.cge.ce.gov.br/category/ceara-transparente/>
- Cotra, M., & Jacobson, F. (2014). *The Effects of Annual Report Readability on Subsequent Stock Price Volatility-An Empirical Study of Swedish Financial Markets*. Gothenburg University, Sweden.
- Courtis, J. K. (2004). Colour as visual rhetoric in financial reporting. *Accounting Forum*, 28(3) 265-281.
- Cucciniello, M., Porumbescu, G. & Grimmelikhuijsen, S. (2017). 25 years of transparency research: Evidence and future directions. *Public administration review*, 77(1), 32-44. <https://doi.org/10.1111/puar.12685>
- Cunha, R. K. C., & Silva, C. A. T. (2009, julho). *Análise da facilidade de leitura das demonstrações contábeis das empresas brasileiras: Uma investigação do gerenciamento de impressões nas narrativas contábeis*. [Apresentação de Trabalho]. 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil.
- Decreto Legislativo n.º 6, de 20 de março de 2020 (2020). [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/portaria/DLG6-2020.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm)
- Decreto Legislativo n.º 543, de 3 de abril de 2020 (2020). <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20200403/do20200403p01.pdf>
- Decreto Legislativo n.º 555, de 11 de fevereiro de 2021 (2021). <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20210211/do20210211p01.pdf>
- Santos, J. G. Dos, & Mota, F. P. B. (2020). A transparência governamental em tempos de Covid-19: reflexões do quadro brasileiro. *Gestão e Sociedade*, 14(39), 3716-3724.
- DuBay, W. H. (2004). *The Principles of Readability*. Costa Mesa, CA: Impact Information. <http://www.impact-information.com/impactinfo/readability02.pdf>
- Fakhfakh, M. & Ntim, C. G. (2016). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: An original investigation from the Tunisian case. *Cogent Business & Management*, 3(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360>

- Fernandes, J. L. T., & Silva, C. A. T. (2009). Análise da legibilidade dos textos narrativos dos fatos relevantes divulgados pelas empresas brasileiras de capital aberto nos anos de 2002 a 2006. *RAC-Eletrônica*, 3(1), 142-158. [http://www.anpad.org.br/periodicos/arq\\_pdf/a\\_818.pdf](http://www.anpad.org.br/periodicos/arq_pdf/a_818.pdf)
- Fernández, Ó. S. (2013). La claridad de la información narrativa en las empresas cotizadas españolas. *Revista de gestão, finanças e contabilidade*, 3(3), 09-29.
- Flesch, R. (1979). *How to write plain English: A Book for Lawyers and Consumers*. Harper & Row.
- Flesch, R. (1948). A new readability yardstick. *Journal of Applied Psychology*, 32(3), 221-233. <https://doi.org/10.1037/h0057532>
- Gibson, C., & Schroeder, N. (1990). Readability of management's discussion and analysis. *Accounting Horizons*, 78-87. <https://www.questia.com/library/journal/1G1-166935385/readability-of-management-s-discussion-and-analysis>
- Gil, A. C. (2002) *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a ed.). Atlas.
- Governo do Estado do Ceará (2020). Balanço Geral do Estado do Ceará. [https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balancogeral-do-estado?\\_\\_=\\_\\_](https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balancogeral-do-estado?__=__)
- Grimmelikhuijsen, S., & Kasymova, J. (2015). Not So Universal After All: Exploring the Meaning and Use of Government Transparency in Consensual and Majoritarian Democracies. *Public Integrity*, 17(4), 389-407. <https://doi.org/10.1080/10999922.2015.1077040>
- Gunning, R. et al. (1952). *Technique of clear writing*. McGraw-Hill.
- Holtz, L., & Santos, O. M. dos. (2020). Legibilidade das notas explicativas das empresas brasileiras de capital aberto. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 57-73. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.45275>
- Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) (2021). *Indicadores Sociais do Ceará*. [https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2022/04/Indicadores\\_Sociais\\_2019\\_.pdf](https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2022/04/Indicadores_Sociais_2019_.pdf)
- Jaeger, P. T., & Bertot, J. C. (2010). Transparency and technological change: ensuring equal and sustained public access to government information. *Government Information Quarterly*, 27(4), 371-376.
- Jesus, O. S. S. de. (2008). Internet e accountability: um estudo sobre a acessibilidade às informações orçamentárias através do site Contas Abertas. 3º Concurso de monografias da CGU. Brasília: CGU.
- Jones, M. J., & Shoemaker, P. A. (1994). Accounting narratives: A review of empirical studies of content and readability. *Journal of accounting literature*, 13, 142-184.
- Klare, G. R. (1963). *The Measurement of readability*. Ames, Iowa: Iowa State University Press.

<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015004229558;view=1up;seq=66>

- Klare, G. R. (1981) Readability indices: do they inform or misinform?. *Information design journal*, 2(3-4), 251-255.
- Lehavy, R., Li, F., & Merkley, K. (2011). The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. *The Accounting Review*, 86(3), 1087-1115.
- Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Recuperado em 10 junho, 2023 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)
- Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm)
- Lei n.º 17.194, de 27 de março de 2020 (2020). <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20200327/do20200327p01.pdf>
- Lei n.º 17.257, de 03 de agosto de 2020 (2020). <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20200804/do20200804p01.pdf>
- Lei n.º 18.246, de 01 de dezembro de 2022 (2020). <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20221205/do20221205p01.pdf>
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and economics*, 45(2-3), 221-247.
- Lima, L. C. C., Fernandes Gonçalves, A., Fernandes Rei, F. C., & de Campos Lima, C. B. (2021). Compliance em tempos de calamidade pública: análise sobre a flexibilização da transparência de dados e informações durante o enfrentamento da COVID-19 no Brasil. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, 11(1).
- Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), 1-25.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014) Measuring readability in financial disclosures. *The journal of finance*, 69(4), 1643-1671.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Textual Analysis in Accounting and Finance: a survey. *Journal of Accounting Research*, 54(4), 1187-1230.
- Lyrio, M. V. L., Lunkes, R. J., & Taliani, E. T. C. (2018). Thirty Years of Studies on Transparency, Accountability, and Corruption in the Public Sector: The State of the Art and Opportunities for Future Research. *Public Integrity*, 1-22. <https://doi.org/10.1080/10999922.2017.1416537>
- McLaughlin, G. H. (1969). SMOG grading - A new readability formula. *Journal of Reading*, 22, 639-646.

- Martins, T. B. F., Ghiraldelo, C. M., Nunes, M. das G. V., & Oliveira Junior, O. N. de. (1996). *Readability formulas applied to textbooks in brazilian portuguese*. Icmisc-Usp. <https://repositorio.usp.br/directbitstream/73fba911-601e-4040-bda6-f17c07aad52b/906089.pdf>
- Mello, C. A. B. de. (2015). *Curso de Direito Administrativo*. (32a ed.). Malheiros Editores.
- Miranda, I. A., Reina, D., & Lemes, S. (2018). Grau de legibilidade dos relatórios financeiros em empresas do novo mercado. In *USP International Conference in Accounting* (Vol. 18).
- Moraes, A. (2001). *Reforma Administrativa, Emenda Constitucional n. 19/98*. (3a ed.). Atlas.
- Moreno, G. C. D. L., de Souza, M. P., Hein, N., & Hein, A. K. (2022). ALT: um software para análise de legibilidade de textos em Língua Portuguesa. *arXiv preprint arXiv:2203.12135*. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2203.12135>
- Peleias, F. D. A. (2017). *Mecanismos linguísticos (des) favoráveis para a readability das demonstrações financeiras: uma análise das empresas listadas no mercado de capitais brasileiro*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, FECAP]. <http://tede.fecap.br:8080/handle/jspui/738>
- Reddick, C. G. & Frank, H. A. (2007). The perceived impacts of e- Government on U.S cities: A survey of Florida and Texas City managers. *Government Information Quarterly*, 24(3), 576-594.
- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. Cambridge University Press.
- Sena, T. R., Freitas, S. C. de, & Santana Junior, J. L. de. (2023). Gerenciamento de resultados e legibilidade das notas explicativas: manipulações nas evidenciações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 17(1). <https://doi.org/10.17524/repec.v17i1.3214>
- Silva, E. L., & Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. (4a ed.). UFSC.
- Smith, M., & Taffler, R. (1992). Readability and understandability: Different measures of the textual complexity of accounting narrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4). <https://doi.org/10.1108/09513579210019549>
- Souza, J. A. S. D., & Borba, J. A. (2021). Readability como medida de complexidade textual: determinantes e evidências em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33, 112-12. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202114180>
- Transparency International (2003). *Global Corruption Report*. Pluto Press.
- Transparência Internacional - Brasil. (2023). *O que fazemos?* <https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/sobre-a-ti/>

Valentim T., S. & Meirelles S., B. (2021), Intelligibility vs Readability Understandability Measures of Financial Information. *Revista Universo Contábil*, 16(2), 110-126. <https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/8771>

Vergara, S. C. (2005). Métodos de pesquisa em administração. Atlas.

Yin, R. (2015), *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (5a ed.). Bookman.