

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A

TATIANA ALVES DE PAULA

**OS RELATÓRIOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE AS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS GOVERNOS MUNICIPAIS: um
estudo sobre a qualidade e usabilidade**

**VITÓRIA
2024**

TATIANA ALVES DE PAULA

**OS RELATÓRIOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE AS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS GOVERNOS MUNICIPAIS: um
estudo sobre a qualidade e usabilidade**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito parcial para obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente

**VITÓRIA
2024**

TATIANA ALVES DE PAULA

**OS RELATÓRIOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE AS
CONTAS DOS GOVERNOS MUNICIPAIS: um estudo sobre a
qualidade e usabilidade**

Projeto de Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito parcial para obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 10 de junho de 2024.

COMISSÃO EXAMINADORA

**Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE - Orientador
Fucape Pesquisa e Ensino S/A**

**Prof^a Dra. CRISTIANA ARAGÃO MARQUES CORREIA LIMA
Universidade Estadual do Piauí**

**Prof. Dr. GUSTAVO PEREIRA DA COSTA
Universidade Estadual do Maranhão**

**Prof^o Dr. OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Pesquisa e Ensino S/A**

**Prof^a Dra. ROZÉLIA LAURETT
Fucape Pesquisa e Ensino S/A**

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter permitido a conclusão de mais uma etapa em minha caminhada profissional e, também, por ter permitido, nesta jornada, que honrosos homens e mulheres pudessem comigo caminhar e marcar, de forma valorosa, a minha vida durante este doutorado, o que se faz necessário registrar;

Ao Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente, pela acolhida neste momento desafiador, pelas contribuições neste trabalho e competente orientação desta tese.

Ao Prof. Dr. Gustavo Pereira da Costa, Ex-Reitor da Universidade Estadual do Maranhão (UEMA). A ele, meu reconhecimento pela efetividade do programa de qualificação dos docentes da UEMA, oportunizando o financiamento deste doutorado;

Ao Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso, pela acolhida na FGV EBAPE e, assim, facilitado o processo de coleta e tratamento de dados, possibilitando que a caminhada fosse abreviada e mais leve;

À Prof. Dra. Rozélia Laurett e ao Prof. Dr. Olavo Venturim pelas críticas e contribuições profícuas que possibilitaram significativas melhorias deste trabalho;

Aos meus colegas de turma do Doutorado, cujas presenças foram determinantes nos momentos de desânimo. Obrigada minha amiga Nazaré Barros, pelas trocas acadêmicas e por sua sincera amizade. Obrigada Sérgio Pinto, Fernando Ericeira, Francisco Brito, Priscilla Ribeiro e Eliete Moraes pelo companheirismo nos momentos de desafios desta jornada;

A Silvío Eduardo, meu amado esposo, cujo apoio, durante estes anos, fez-me cruzar a linha de chegada. Obrigada por entender minhas limitações em ser doutoranda, esposa e mãe de Sarah e Antônio, pois quando minhas ausências foram inevitáveis, seus cuidados e proteção para com eles e comigo foram abundantes;

Aos meus colegas da Coordenação de Orçamento e Finanças do MPMA, pelos incentivos e pelas parcerias nos momentos desafiadores desta etapa;

À Lorene Prates, pelo primoroso trabalho de revisão de normalização desta pesquisa;

Ao Prof. Dr. Iran Passos, por sua disponibilidade na realização da valiosa revisão gramatical desta tese.

RESUMO

A presente pesquisa teve o objetivo de examinar os relatórios dos Tribunais de Contas sobre as prestações de contas dos governos municipais, a fim de evidenciar a qualidade e o uso dos relatórios pelos poderes públicos. A pesquisa foi desenvolvida em três partes. Na primeira parte, buscou-se determinar, a partir da mensuração da legibilidade dos pareceres prévios elaborados e divulgados pelo Tribunal de Contas (TCs) do Rio Grande do Sul, os impactos nos julgamentos dos prefeitos realizados pelas Câmaras de Vereadores. Para o alcance desse objetivo, a metodologia aplicada foi a análise de conteúdo dos documentos do TCs para mensurar a legibilidade e, na sequência, foi realizada uma estimativa modelada por regressão logística. Os principais resultados mostram que não foram encontradas, estatisticamente, relação entre os documentos técnicos enviados pelo TCs ao Poder Legislativo Municipal e os procedimentos de julgamentos dos prefeitos, implicando em pouca usabilidade pela Câmara. Na segunda parte, o objetivo definido foi apresentar uma proposta técnica com vistas à redução de irregularidades detectadas pelos TCs em prestação de contas municipais. Os destinatários primários são profissionais com atribuições de controle interno nas prefeituras, em apoio às suas atividades. A partir das análises de conteúdos de relatórios de auditorias do TCs do Estado do Piauí, foi possível a elaboração de um guia para auxiliar na redução das irregularidades nas prestações de contas. A terceira, visou o desenvolvimento de um produto tecnológico, sendo ele uma taxonomia das irregularidades constatadas pelos TCs nas prestações de contas de prefeitos. Trata-se de uma taxonomia de termos de achados de auditorias, agrupadas em categorias, contendo a identificação da legislação infringida. Este produto contribui para coleta e tratamento de dados de relatórios, possibilitando a parametrização em sistemas.

Palavras-chave: Irregularidades; Parecer de Auditoria; Legibilidade; Tribunal de Contas.

ABSTRACT

The present research had the objective of examining the reports from the Audit Office (AO) regarding accountability from city governments, to check their quality and use by government authorities. It was developed in three parts. In the first part, we sought to determine, by measuring the readability of the audit's opinions prepared and published by the Audit Office of Rio Grande do Sul, the impacts on the judgments of mayors carried out by the City Councils. To achieve this objective, the methodology applied was content analysis of AO documents to measure readability and, subsequently, an estimation modeled by logistic regression was carried out. The main results show that no statistically significant relationship was found between the technical documents sent by the AO to the Municipal Legislative and the mayors' judgment procedures, implying little usability by the Legislative. In the second part, the objective was to present a technical proposal with a view to reducing irregularities detected by TCs in municipal accountability. The primary target audience are professionals with internal control duties in municipalities, in support of their activities. Based on the content analysis of audit reports from the AO of the State of Piauí, it was possible to create a guide to help reduce irregularities in accountability. The third, aimed at developing a technological product, which was a taxonomy of irregularities found by AO in mayors' accountability. This is a taxonomy of terms from audit findings, grouped into categories, containing the identification of the legislation infringed. This product contributes to the collection and processing of report data, enabling parameterization in systems.

Keyword: Irregularities; Audit Opinion; Readability; Audit Office.

SUMÁRIO

Capítulo 1	9
INTRODUÇÃO GERAL DA TESE	9
Capítulo 2	13
A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E SEU IMPACTO NOS JULGAMENTOS DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS NAS CÂMARAS MUNICIPAIS	13
1 INTRODUÇÃO	13
2 REVISÃO DE LITERATURA	17
2.1 A PRESTAÇÃO DE CONTAS DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL	17
2.2 <i>DISCLOSURE</i> GOVERNAMENTAL	21
2.3 LEGIBILIDADE DE DOCUMENTOS PÚBLICOS.....	23
3 METODOLOGIA	26
3.1 AMOSTRA DA PESQUISA.....	26
3.2 TRATAMENTO DOS DADOS.....	27
3.3 MODELOS ESTATÍSTICOS E VARIÁVEIS.....	28
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	30
4.1 APRESENTAÇÃO DESCRITIVA DA AMOSTRA	30
4.2 APRESENTAÇÃO INFERENCIAL DA AMOSTRA	30
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	35
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS.....	39
Capítulo 3.....	44
PROPOSTA TÉCNICA PARA REDUÇÃO DE IRREGULARIDADES NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS APRESENTADAS PELOS GOVERNOS MUNICIPAIS	44
1 INTRODUÇÃO	44
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	48
2.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS MUNICIPAIS	48
2.2 IRREGULARIDADES NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS	51
3 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA.....	52
3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	52
3.2 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA	55
3.3 PROPOSTA TÉCNICA PARA REDUÇÃO DAS IRREGULARIDADES	57
4 DISCUSSÃO: BENEFÍCIOS, RISCOS E LIMITAÇÕES	62

5 CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS.....	65
Capítulo 4.....	67
TAXONOMIA DE TERMOS DE IRREGULARIDADES IDENTIFICADAS EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS.....	67
1 INTRODUÇÃO	67
1.1 OBJETIVO	70
1.2 APLICABILIDADE.....	71
1.3 ADERÊNCIA.....	71
1.4 COMPLEXIDADE	71
1.5 IMPACTO E INOVAÇÃO	72
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	72
2.1 OS DESAFIOS DA PESQUISA DOCUMENTAL	72
2.2 TAXONOMIA	73
2.3 TRANSPARÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	75
3 METODOLOGIA	76
3.1 COLETA DOS DADOS	77
3.2 TRATAMENTO DOS DADOS.....	78
3.3 PROPOSTA DE SOLUÇÃO: CRIAÇÃO DA TAXONOMIA	79
3.4 FORMA DE ACESSO DA TAXONOMIA PARA USO EM PESQUISAS CIENTÍFICAS OU TÉCNICAS	81
3.5 VALIDAÇÃO DA TAXONOMIA	82
4 ANÁLISES E DISCUSSÕES	83
5 CONCLUSÕES	83
REFERÊNCIAS.....	84
Capítulo 5.....	88
CONSIDERAÇÕES FINAIS DA TESE.....	88

Capítulo 1

INTRODUÇÃO GERAL DA TESE

Os relatórios elaborados e divulgados pelos órgãos de controles externos – os Tribunais de Contas (TCs) –, resultantes de auditorias sobre as contas dos governos municipais, servem de base para julgamento das ações dos prefeitos municipais pelas Câmaras de Vereadores (Brasil, 1988). Esses relatórios são emitidos em observância aos ditames da Constituição Federal e possuem informações úteis para outros órgãos de controle governamentais, além das Câmaras Municipais, como o Poder Judiciário e o Ministério Público (Bier & Assing, 2019; Coutinho & Santos, 2018).

Ademais, a sociedade organizada e, ainda, o cidadão comum, podem possuir interesses sobre os dados disponibilizados pelos TCs (Andrada & Barros, 2010; Albuquerque & Oliveira, 2014; Fernandes et al., 2018; Santana Junior et al., 2009).

Os TCs atuam na fiscalização dos governos brasileiros (Aquino et al., 2022), executando os controles externos (Brasil, 1988). O exercício do controle externo governamental, bem como do social, pressupõe elementos como transparência e clareza dos atos e fatos governamentais (Arantes et al., 2010; Martins et al., 2020). Tal necessidade se impõe, dado que o poder deve ser transparente e compreensível por todo organismo do poder público e pelo cidadão (Heinen, 2015).

Nesse sentido, no exercício do controle externo, os TCs tratam dados de prestações de contas públicas e disponibilizam informações técnicas (Aquino et al., 2022; Brasil, 1988). Tais informações, ora auxiliam o julgamento político pelas Câmaras de Vereadores – os relatórios prévios (Brasil, 1988), ora podem auxiliar gestores a implementar estratégias de gestão, através dos relatórios de auditorias,

embora Chagas e Cammarosano (2021) alertem que tais pareceres não se destinam a interferir nos aspectos discricionários do administrador público.

As informações técnicas produzidas pelos TCs, por meio de auditorias e fiscalizações, ainda são pouco pesquisadas (Coutinho & Santos, 2018), bem como são, igualmente, acanhadas as pesquisas sobre a legibilidade – a qualidade das informações divulgadas, como clareza e simplicidade – dos relatórios financeiros que compõem prestação de contas governamentais (Bradbury & Scott, 2020).

As pesquisas anteriores sobre os relatórios produzidos pelos TCs estão concentradas em analisar a *accountability* dos pareceres (Albuquerque & Oliveira, 2014; Coutinho & Santos, 2018; Rocha, 2013), a influência política dos pareceres no julgamento das contas (Lino & Aquino, 2020; Martins et al., 2020), os fatores que influenciam a rejeição das contas (Santos et al., 2023) e a infraestrutura digital de coleta de dados dos TCs (Aquino & Barros, 2022).

Por outro lado, pesquisa nacional sobre a legibilidade dos relatórios financeiros governamentais está concentrada nos determinantes do nível de legibilidade das prestações de contas de entes estaduais aos órgãos de controle (Caldas & Freire, 2020) e o grau de legibilidade dos relatórios financeiros elaborados pelas universidades italianas (Smaili et al., 2022) e pelos governos locais da Nova Zelândia (Bradbury et al., 2018).

Contudo, os relatórios produzidos pelos TCs não foram analisados com a lente da legibilidade, tampouco foram apresentadas contribuições práticas para o controle interno governamental ou uma taxonomia a partir de estudos empíricos dos citados relatórios. Diante disto, o objetivo geral deste trabalho foi examinar os relatórios dos TCs sobre as contas dos governos municipais a fim de apresentar contribuições úteis à comunidade científica, aos órgãos pesquisados e aos governos municipais.

Nesse sentido, foram definidos os seguintes objetivos intermediários: a) identificar a legibilidade dos pareceres prévios elaborados pelo TCs do Rio Grande do Sul e examinar sua associação com o julgamento realizado pelas Câmaras Municipais; b) apresentar uma proposta técnica para auxiliar os serviços de controles internos de prefeituras, visando à redução de ocorrência de irregularidades detectáveis em prestação de contas apresentadas, anualmente, aos Tribunais de Contas; c) desenvolver um produto tecnológico, uma taxonomia contendo as irregularidades constatadas pelos Tribunais de Contas (TCs) nas prestações de contas de governos apresentadas pelos prefeitos municipais.

Esta pesquisa se justifica uma vez que os documentos dos TCs têm como destinatários primários os vereadores, cidadãos que ocupam cargos públicos sem a exigência de requisitos específicos, tais como notório saber, mas tão somente exigências como idade mínima e alfabetização (Brasil, 1988). Nessa condição, não se pode prescindir do padrão de linguagem simples (legibilidade ideal), condição necessária e capaz de tornar a informação útil (Allini et al., 2017; Wallace Naser & Mora, 1994) às Câmaras Municipais.

Por outro lado, os TCs identificam e divulgam informações, apontando gestores públicos que tiveram contas rejeitadas, em números alarmantes, sinalizando a necessidade de mudanças urgentes nos controles internos municipais (Silva et al. 2017), visando à redução de irregularidades.

Tais informações, constando dezenas de irregularidades, sinalizaram, também, para uma deficiência na comunicação dos TCs com o público externo quanto aos seus dados, quais sejam: não há uniformidade nos relatórios de auditorias. Assim, não é possível de forma clara compreender quais as irregularidades encontradas; não há

uma taxonomia adotada pelos TCs para comunicar a irregularidade na gestão municipal com clareza e uniformidade, dificultando o acesso a pesquisadores.

Dessa forma, a pesquisa estende o debate sobre a *disclosure* de documentos dos TCs, acrescentando as análises pela lente da legibilidade ao tempo em que apresenta de forma original, para uso técnico, uma taxonomia de irregularidades, bem como orientações sobre as rotinas dos atos de planejamento público e sua execução.

A inquietude desenvolvida a partir das análises dos relatórios sobre as contas dos governos municipais favoreceu a construção de forma singular desta tese, baseada em três evidências apresentadas em três produtos, construídos e dispostos na sequência a saber: um artigo científico, um artigo tecnológico caracterizado por estudo de caso propositivo e um produto tecnológico, que é uma taxonomia de irregularidades detectáveis em prestações de contas, o qual foi apresentado em formato de artigo.

Os artigos científicos e os artigos tecnológicos se distinguem pelo foco em uma contribuição prática relevante para as pessoas ou às organizações que estes últimos devem trazer (Motta, 2022).

Capítulo 2

A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E SEU IMPACTO NOS JULGAMENTOS DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS NAS CÂMARAS MUNICIPAIS¹

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo mensurar a legibilidade dos pareceres prévios elaborados e divulgados pelo Tribunal de Contas (TCs) do Rio Grande do Sul, para examinar os impactos desses documentos nos julgamentos dos prefeitos realizados pelas Câmaras de Vereadores. Para o alcance desse objetivo, a metodologia aplicada foi a análise de conteúdo dos documentos do TCs para mensurar a legibilidade e, na sequência, foi realizada uma estimativa modelada por regressão logística. Os principais resultados mostram que não foram encontradas, estatisticamente, relação entre os documentos técnicos enviados pelo TCs ao Poder Legislativo Municipal e os procedimentos de julgamentos dos prefeitos, implicando em pouca usabilidade pela Câmara. Diante dos achados, a pesquisa entrega uma contribuição acadêmica, a análise da legibilidade dos pareceres dos TCs, um ponto de partida para futuras pesquisas em controle externo governamental; foi realizada entrega ao TCs, ao concluir que os relatórios de auditorias precisam de qualidade para serem bem compreendidos e assim tornarem-se úteis pelos integrantes do Legislativo.

Palavras-chave: Parecer Prévio; Legibilidade; Tribunal de Contas.

1 INTRODUÇÃO

O parecer prévio (relatório resumido de auditoria), por mandamento constitucional, precede aos julgamentos realizados pelo Poder Legislativo (Lino & Aquino, 2020). Ele é elaborado contendo os resultados das análises dos órgãos de

¹ Versão preliminar do artigo foi apresentado no XI Encontro Brasileiro de Administração Pública em 2024, acrescido das contribuições recebidas dos avaliadores.

controle externo sob os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das prestações de contas dos governos (Brasil,1988).

O parecer prévio possui natureza técnica e jurisdicional (Rocha, 2013). No entanto, a literatura aponta, também, o fato de que os órgãos de auditoria governamental, no Brasil, não são instituições técnicas, mas políticas (Coutinho & Santos, 2018). Ressalte-se que o parecer tem caráter apenas opinativo no processo de julgamento realizado no âmbito do Poder Legislativo (Martins et al., 2020), mas, para ter cessada sua eficácia, a Câmara Municipal precisa da adesão de minimamente dois terços dos vereadores (Brasil, 1988).

Assim, o parecer prévio ou relatório resumido de auditoria governamental é entregue pelo TCs ao Poder Legislativo para subsidiá-lo no processo de julgamento das contas de governo (Hidalgo et al., 2016; Santos et al., 2023; Speck, 2011). Dada a relevância documental do parecer, é conveniente que, em sua elaboração, haja a intenção de comunicar bem aos receptores da informação, os vereadores. Esta qualidade textual pode ser medida pela legibilidade a qual, quando mensurada, averigua se os textos são compreendidos pelo público-alvo (Smaili et al., 2022).

No mundo corporativo, a literatura traz indicativos de que o nível de legibilidade dos relatórios financeiros divulgados afeta os investidores no mercado de ações (Asay et al., 2018; Lawrence, 2013; Li, 2008; Lo et al., 2017; Souza & Borba, 2021). Nesse sentido, Li (2008) destaca-se em estudo de legibilidade nos relatórios contábeis de forma pioneira, constatando que as empresas, quando apresentam menores rendimentos, demonstram piores índices de legibilidade em seus relatórios. A literatura de legibilidade de documentos financeiros e contábeis elaborados pelo setor público, no entanto, ainda contém escassez (Bradbury et al., 2018), incluindo-se os relatórios de auditorias produzidos pelos TCs (Coutinho & Santos, 2018).

A ênfase de uma organização na legibilidade dos documentos divulgados pode ser considerada uma prática que indica que a organização tem altos padrões éticos (Smaili et al., 2022). A relevância reside no fato de que informações não compreensíveis não são úteis e não contribuirão, portanto, para garantir a *accountability* (Allini et al., 2017; Wallace et al., 1994).

Nesse sentido, a análise do efeito da legibilidade de um importante documento governamental pode evidenciar esforços (de agentes públicos) para serem transparentes, aumentando a credibilidade da mensagem (Loughran & McDonald, 2014). Quando o documento público tem sua origem resultante de auditorias ou inspeções de prestações de contas públicas, a qualidade dele pode representar um justo julgamento realizado pelo Poder Legislativo.

Neste sentido, esta pesquisa é resultado da seguinte inquietude: quais os efeitos da legibilidade dos pareceres prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS) no julgamento das contas de governos municipais? Entender essa relação tem sua relevância uma vez que as informações neles contidas são utilizadas pelas Câmaras Municipais como peças integrantes do julgamento das ações dos prefeitos (Aquino et al., 2022; Brasil, 1988; Hidalgo et al., 2016).

Isso posto, para uma fiel compreensão dos níveis de legibilidade dos pareceres do TCE-RS, foi aplicada a mensuração com as métricas do *Fog* e do *Lenght* (Li, 2008). O tratamento dos relatórios prévios do TCE-RS deu-se por meio de análises dos conteúdos de forma automática. Foi possível mensurar a relação entre a legibilidade dos pareceres prévios e o julgamento das câmaras municipais a partir da metodologia da legibilidade dos documentos dos TCs, das teorias sobre *disclosure* e *accountability* e de uma regressão logística.

Estudos anteriores, versando sobre os relatórios dos TCEs e julgamento das contas anuais foram debatidos na literatura, como os de: Albuquerque e Oliveira (2014), Hidalgo et al. (2016), Laureano et al. (2016), Martins et al. (2020) e Rocha (2013). A pesquisa de Albuquerque e Oliveira (2014) e Rocha (2013) sobre os pareceres prévios produzidos por Tribunais de Contas traz uma análise da realização do potencial de *accountability* dos pareceres relativos às contas anuais dos prefeitos municipais. As pesquisas concluíram que os pareceres prévios produzidos avançam de forma acanhada em relação à *accountability* e não contribuem de forma abrangente no julgamento político dos chefes de governos municipais.

Na pesquisa de Hidalgo et al. (2016) ficaram evidentes que os relatórios das auditorias de TCEs, no Brasil, são afetados pelas regras que regem a seleção de Conselheiros com os resultados apresentados nos relatórios sendo politicamente tendenciosos. Os resultados apontaram que os conselheiros nomeados por critério político são mais relutantes em punir governos do que os nomeados entre os funcionários das carreiras dos TCEs.

A pesquisa de Martins et al. (2020) seguiu na esteira de análise dos julgamentos das contas de governos municipais brasileiros. Nos achados, os autores constataram a existência da influência política no processo de julgamento das contas junto aos TCEs.

Laureano et al. (2016) analisaram os relatórios de um TCE e forneceram elementos para o debate sobre a predominância dos aspectos técnicos e não técnicos dos pareceres prévios dos Tribunais de Contas. Foi apresentada uma comparação entre os relatórios técnicos dos Auditores Públicos e os pareceres prévios, evidenciando a presença de divergências.

Nas citadas pesquisas, Albuquerque e Oliveira (2014), Hidalgo et al. (2016), Laureano et al. (2016), Martins et al. (2020) e Rocha (2013), na análise dos relatórios de opinião técnica (pareceres prévios), a qualidade desses pareceres prévios não foram consideradas como variável do julgamento. Também não foram encontradas pesquisas de análises de conteúdo de relatórios de TCs, onde a mensuração automática da legibilidade fosse aplicada. Dito isso, a presente pesquisa diferencia-se dos estudos já realizados, preenchendo essa lacuna.

Além da necessidade de preencher essa lacuna, o conhecimento dos níveis de legibilidade medidos nos textos dos relatórios prévios do TCE-RS é uma importante contribuição acadêmica, já que descortinou a relação entre as análises técnicas do órgão auxiliar do Poder Legislativo e a tomada de decisão dos vereadores municipais, pela lente da legibilidade. A pesquisa tornou visível um ponto de partida para futuras pesquisas em controle externo governamental, os níveis de legibilidade dos relatórios de auditorias governamentais.

Justifica-se, também, a contribuição prática da presente pesquisa para um órgão de controle externo, já que esta investigação concluiu que os relatórios de auditorias precisam de melhorias em sua elaboração para serem bem compreendidos pelos integrantes do Legislativo, refletindo-se nos julgamentos deles.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A PRESTAÇÃO DE CONTAS DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL

A prestação de contas do resultado da gestão pública no Brasil, é determinada por regra constitucional (Brasil, 1988) e legal, como a Lei nº 4.320/1964 e, ainda, por normativos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – as Normas Brasileiras

Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e normativos dos Tribunais de Contas da União, dos Estados e dos Municípios.

Para os entes federativos, estados e municípios, a inobservância do dever de prestar contas sobre a arrecadação e aplicação dos recursos públicos motiva intervenção federal no ente federativo que der causa (Brasil, 1988). Portanto, os gestores públicos, quando disponibilizam sua prestação de contas, ou seja, suas ações de forma transparente, submetem-se às possíveis consequências (Martins et al., 2020) a exemplo de inelegibilidade (Brasil, 1990).

Na ação de prestar contas ou em sua omissão, o poder público tem a oportunidade de tornar os gestores responsáveis por seus atos, especialmente quando detectadas fraudes (Hidalgo et al., 2016). Para esse propósito, a prestação de contas dos governadores e dos prefeitos são encaminhadas aos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs), anualmente, para a devida apreciação (Brasil, 1988). Na grande maioria dos TCEs, os modelos de atuação nas análises das contas são similares, com leves alterações oriundas das Constituições Estaduais, de Leis Orgânicas e de Regimentos Internos (Lino & Aquino, 2020).

No âmbito do TCE-RS, no exercício das competências dele, existem dois tipos de decisão: a emissão do parecer prévio e o julgamento das contas. O parecer prévio é emitido no processo de contas de governo. Refere-se a um parecer resumido de auditoria. Nele, é mantida a decisão do parecer prévio favorável ou parecer prévio desfavorável. No entanto, se o julgamento das contas é feito no processo de contas de gestão dos administradores as decisões proferidas são pela regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade da gestão (TCE-RS, 2015).

Nesse procedimento, o órgão atua em dois momentos distintos: avaliando, através de inspeções e auditorias, as ações dos governos municipais; e atuando ora

em julgamento, ora emitindo opinião sobre os resultados (TCE-RS, 2015). Essas ações aproximam os TCs do sentido da *accountability*, ao passo que sua atuação se torna também instrumento para o controle social, necessitando, portanto, que as informações produzidas sejam completas (Rocha, 2013). Deste modo, a *accountability* é compreendida por responsabilização dos governantes, tentando garantir que eles atuem, decidam, de forma incessante em favor da sociedade (Bovens, 2007; Busuioac & Lodge, 2017).

No procedimento de prestação de contas de governo é onde ocorre a apreciação das contas anuais dos governos municipais (Santos et al., 2023). Nesta fase, o TCE-RS deve promover a *accountability*, apresentando os relatórios publicados com clareza e compreensibilidade, para minimizar os ruídos e garantir a qualidade das informações a serem apreciadas pelas Câmaras Municipais (Santos et al., 2023). A divulgação com o formato facilitador da *accountability*, assegura a compreensão, também, junto aos cidadãos (Keunecke et al., 2011).

É na ocorrência da *accountability* que se sucede a garantia de que os dados financeiros e não financeiros são confiáveis, com as auditorias contribuindo para esta confiabilidade, assegurando a fidedignidade das informações contábeis (Almqvist et al., 2013; Blanco et al., 2021). Nesse sentido, os TCs, além de assegurarem a confiabilidade das informações dos chefes do Poder Executivo, devem garantir, também, a transparência de seus relatórios de auditorias, dado que os recursos significativos são comprometidos com auditoria governamental, e não se espera que haja dúvidas quanto à relação custo-benefício dessa despesa (Heald, 2018).

Pela lente da auditoria governamental são constatados se os governantes honraram os compromissos assumidos durante o processo eleitoral, a partir do

exercício prático da *accountability* por eles realizado, afastando a concentração de poder.

Nos municípios, as Câmaras exercem o controle externo dos recursos públicos juntamente com os Tribunais de Contas Estaduais ou os Tribunais de Contas dos Municípios, este último quando há (Brasil, 1988). Deste modo, para consolidar esta regra Constitucional, o TCE-RS (Figura 1) inicia a apreciação das informações prestadas regularmente pelos prefeitos e, após análises, têm seus resultados consolidados em relatórios emitidos por auditores que, posteriormente, são apreciados pelo Ministério Público de Contas (MPC). Na sequência são analisados por um Conselheiro, escolhido de forma aleatória, na forma de voto, para que na sequência um Colegiado de Contas (Conselheiros) possa emitir opinião em formato de relatório prévio (Resolução nº 1028, 2015).

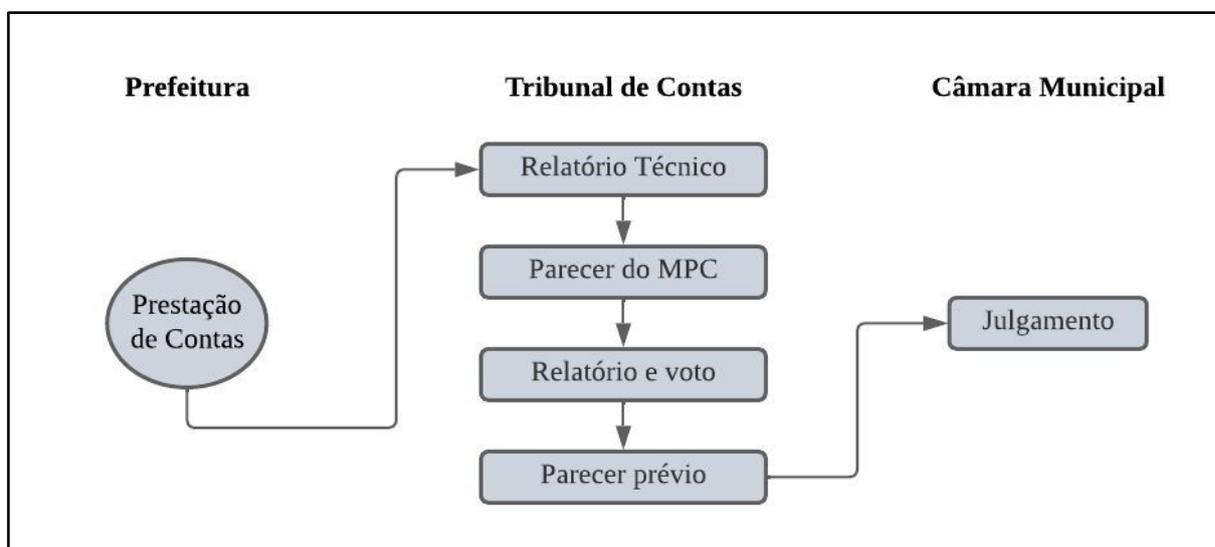


Figura 1: Fluxo de Prestação de Contas Municipais
Fonte: Dados da Pesquisa.

Portanto, com o relatório técnico dos achados dos auditores, inicia-se o rito de avaliação das prestações de contas, conforme regulamento interno do órgão (Resolução nº 1028, 2015). Os demais passos são seguidos por análises de relatório

técnico realizados pelos Procuradores de Contas e pelos Conselheiros. Nos referidos relatórios são elencadas todas as ocorrências de irregularidades, quando detectadas pelos auditores.

Em que pese a relevância do relatório prévio no processo de julgamento político da Câmara Municipal, nele consta a opinião final dos Conselheiros (Resolução nº 1028, 2015). Esta opinião reflete a interpretação do Conselheiro Relator, às vezes, contrariando os achados das auditorias e inspeções, ao desconsiderar irregularidades, seja ela uma formalidade, uma ilegalidade ou até mesmo uma inconstitucionalidade, prática observada na literatura por Lino e Aquino (2020), Azambuja et al. (2018) e Hidalgo et al. (2016).

Nesse sentido, os conflitos entre a decisão final do TCE-RS e o parecer conclusivo dos auditores em relação aos atos de gestão, praticados pelos prefeitos do Estado do Rio Grande do Sul foram pesquisados por Laureano et al. (2017). Os resultados apontaram que nas análises em que os auditores opinaram pelo não atendimento ao regramento legal (aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), o plenário de contas do TCE-RS divergiu em 59,55%.

Na emissão de parecer prévio e de parecer relativo às regras da LRF, os procedimentos são semelhantes. Não obstante, sejam documentos distintos. Na emissão do parecer prévio, a análise é realizada na gestão, de forma geral, enquanto neste último é realizada em apenas determinados aspectos da gestão.

2.2 DISCLOSURE GOVERNAMENTAL

Na administração pública, pelo princípio da transparência, as despesas devem ser evidenciadas e ela deve ser marcada por informações completas, claras e precisas

das ações dos administradores públicos (IFAC, 2001). Nessa direção, afastam-se todas as ações que acarretem gastos públicos mantidas de forma nebulosa.

Nesse sentido, foi possível observar a edição de princípios de transparência por organismos internacionais, bem como por normas nacionais, para os TCs, a exemplo das INTOSAI-P 20, fixado pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores ([INTOSAI], 2019). No regramento interno brasileiro há normativos legais que estabelecem princípios de transparência para os TCs, tendo-se como exemplo a Lei n.º 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação.

O *disclosure*, imposta pela legislação brasileira aos governantes, determina ampla divulgação de documentos de prestação de contas governamental, incluindo a divulgação dos pareceres prévios dos TCs (Brasil, 2000). Tal exigência para os Tribunais de Contas evidencia a garantia do exercício do controle pelos governos sobre si mesmos e, ao mesmo tempo, exercem a responsabilidade de disponibilizar informações de que os cidadãos precisam (Cruz et al., 2021).

No entanto, a literatura vai no sentido de que não basta a prática do *disclosure*, é necessário que a divulgação ocorra conjugada com legibilidade, clareza e completude das ações dos agentes públicos, de modo a tornar possível consultas relacionadas a tais ações (Laureano et al., 2017). Nesta esteira, Michener e Bersch (2013) contribuem afirmando que ser transparente vai além da disponibilização de dados, deve abarcar duas condições básicas: a facilidade com que os dados são encontrados e a capacidade de se extrair conclusões assertivas sobre os dados disponíveis.

2.3 LEGIBILIDADE DE DOCUMENTOS PÚBLICOS

A legibilidade é definida como uma medida da habilidade do receptor em decifrar uma mensagem (Loughran & McDonald, 2016). Avaliar de forma automática a legibilidade é tarefa de medir a dificuldade de leitura de um determinado texto para um público específico (Vajjala, 2021). Já a legibilidade de relatórios financeiros é considerada característica substituta para compreensibilidade (Fernández, 2013). Neste sentido, legibilidade será tratada nesta pesquisa como a medida da habilidade do receptor em entender os textos dos relatórios de auditoria governamental.

Nas empresas privadas, foram constatados pequenos esforços em divulgar seus resultados com clareza, detectando-se que o predominante é o uso de linguagem excessivamente técnica e complexa (Smaili et al., 2022). Em pesquisa recente, Caldas e Freire (2020) sinalizam que o mesmo caminho está sendo percorrido pelas organizações governamentais onde prestações de contas de Governos Estaduais são apresentadas aos TCs com um nível muito difícil de leitura. A baixa legibilidade influencia a decisão dos leitores, independentemente de seu nível de sofisticação (Li, 2008; Miller, 2010).

A legibilidade é uma técnica introduzida por linguistas e adotada por organizações, governos e educadores (Smaili et al., 2022). Das medidas mais conhecidas, destacam-se o índice SMOG, o *Flesch-Kincaid Grade Level* e o Índice de legibilidade. Eles avaliam o número de anos de educação formal necessários para entender um texto (Smaili et al., 2022).

As medidas de legibilidade utilizadas nos estudos de Li (2008) e Loughran e McDonald (2014) foram a extensão do texto (*length*) e o índice de legibilidade (*fog*). A fórmula de extensão do texto é assim definida: Extensão do texto, *Length* = log

(números de palavras). Enquanto a legibilidade é determinada por: $Fog = (\text{palavras por frase} + \text{percentagem de palavras complexas}) \times 0,4$. A expressão da fórmula - palavras complexas - é determinada por vocábulos com três ou mais sílabas. O *Fog* estabelece que quanto mais alto o índice encontrado, maior é a dificuldade de entender as informações divulgadas, e mais complexa é sua leitura.

FOG	TEXTO
Acima de 18	Ilegível
Abaixo de 18 até 14	Difícil
Abaixo de 14 até 12	Ideal
Abaixo de 12 até 10	Moderado
Abaixo de 10 até 8	Ingênuo

Figura 2: Relação entre o Índice de Legibilidade e o Texto

Fonte: Li (2008)

Nota: Adaptada na Pesquisa

Neste capítulo, o debate sobre o dever de prestar contas pelo chefe do Poder Executivo Municipal apontou para o parecer prévio, documento emitido após as auditorias realizadas pelos TCs. Foi constatado que uma ampla divulgação deve acompanhar esse documento. (Brasil, 2000).

No entanto, junto à prática do *disclosure*, evidenciou-se a necessária conjugação com a legibilidade (Laureano et al., 2017), dado que o relatório prévio é um importante artefato de comunicação entre as Cortes de Contas e o Legislativo (Hidalgo et al., 2016; Santos et al., 2023; Speck, 2011). É chamado prévio por preceder os julgamentos das contas públicas, mas constitui peça indispensável no processo do julgamento político do Poder Legislativo (Brasil, 1988). Deve ser, portanto, elaborado, afastando desarmonia nas informações, pois sempre que for detectada assimetria de comunicação governamental torna-se necessária a *accountability* (Schedler, 1999).

Pelo exposto, o que se quer investigar é se a decisão proferida pelos TCs, nos relatórios prévios reflete, na íntegra, o relatório técnico inicial de auditoria, ou ela sofre

intervenção substantiva ao longo do processo. Intervenções estas, frutos de interpretações por parte dos Conselheiros, a exemplos dos achados nas pesquisas empíricas de Lino e Aquino (2020), Azambuja et al. (2018) e Hidalgo et al. (2016).

Nesse sentido, levantou-se a primeira hipótese: H₁: há alinhamento entre os relatórios produzidos pelos auditores e o parecer prévio.

Isso porque um alinhamento entre documentos do mesmo rito de prestação de contas no TCs aumenta a confiabilidade das informações do órgão de auditoria governamental, defendida na literatura por Almqvist et al. (2013) e Blanco et al. (2021). E, ainda, no referido órgão são dispendidos recursos públicos significativos à espera de uma contraprestação de serviços de qualidade – relatórios acessíveis, refletindo, também, plena compreensibilidade por parte do público interessado (os vereadores).

Nessa direção, é necessário entender a formação do Poder Legislativo Municipal, o público-alvo das informações pesquisadas. Assim, ressalta-se que para a investidura no cargo de vereador em qualquer município brasileiro, a exigência mínima é que seja brasileiro nato, tenha 18 anos, esteja em dia com o serviço militar e eleitoral e seja alfabetizado (Brasil, 1988).

Diante do exigido, é possível afirmar que os usuários da informação (os vereadores) podem ter pouco conhecimento formal. A informação disponibilizada deve seguir, portanto, padrão de linguagem simples e de fácil compreensão. Neste sentido, a segunda hipótese foi construída para averiguar se informações compreensíveis e úteis estavam disponíveis pelo TCE-RS para as Câmaras Municipais, nesses termos:

H₂: a legibilidade dos relatórios prévios dos TCE-RS influencia a decisão das Câmaras Municipais no julgamento das prestações de contas.

O que se defende é a ideia de que o teor técnico das informações não seja argumento para produção de informação nebulosa, complexa, mas que seja conduzida de modo a gerar uma comunicação fidedigna e de fácil leitura.

3 METODOLOGIA

Nesta pesquisa foram analisados os efeitos da legibilidade dos pareceres prévios produzidos pelo TCE-RS no julgamento das contas de governos municipais. Pesquisa definida como um estudo de caso, com abordagem qualitativa, quantitativa e descritiva.

A escolha do estudo pelos órgãos de controle do Estado do Rio Grande do Sul deu-se em razão da maior acessibilidade aos documentos das Câmaras Municipais, conjugados aos relatórios do TCE-RS. Nos demais estados federativos essa relação – relatórios prévios divulgados versus documentos de julgamento das Câmaras dos mesmos municípios se configurou com uma amostra bastante acanhada.

3.1 AMOSTRA DA PESQUISA

O universo da pesquisa foi composto pelos relatórios técnicos e os relatórios prévios das prestações de contas dos 497 municípios do Rio Grande do Sul e o julgamento da prestação de contas deles. Já a amostra foi composta por relatórios técnicos e os pareceres prévios referentes às prestações de contas dos prefeitos, disponibilizadas pelo TCE-RS, além dos resultados dos julgamentos delas pela Câmara de Vereadores de cada município.

Nesse cenário, o critério estabelecido para a coleta da amostra eram documentos referentes aos exercícios de 2013 a 2020. Isto se deu em razão de se

tratar do cenário mais recente, os dois últimos mandatos municipais. No entanto, não foram encontrados relatórios válidos no exercício financeiro de 2020, resultando na exclusão deste período da amostra.

A coleta foi iniciada pela busca de relatórios prévios no *site* oficial do TCE-RS, onde foram encontrados arquivos no formato *doc*, *docx*, *pdf* e *pdf scan*, nos quais, em 203 constavam a informação de “documento restrito”, ou seja, estavam inacessíveis. Outros, que estavam em formato *pdf scan* foram desconsiderados por má qualidade, além de estarem em pequeno número e exigirem muito investimento em algoritmo. Na sequência, foram coletados os relatórios técnicos que serviram de base para a emissão dos relatórios prévios coletados.

Após esses passos, buscou-se o resultado dos julgamentos das contas nos sites oficiais das Câmaras de Vereadores de 296 municípios do Rio Grande do Sul. A pesquisa foi iniciada pelo portal de busca do *Google*. Este número de municípios coincidia com o número dos pareceres encontrados. A síntese da amostra está disposta na Tabela 1.

TABELA 1: SELEÇÃO DE DOCUMENTOS DO TCE-RS E DAS CÂMARAS MUNICIPAIS

DADOS DA AMOSTRA	OBSERVAÇÕES
Arquivos com pareceres do TCE-RS	827
(-) Arquivos com pareceres restritos	(204)
(-) Arquivos em formato PDF-SCAN	(13)
Pareceres Prévios usados para medir a Legibilidade	610
Relatórios Técnicos	610
Documentos das Câmaras de Vereadores	610

Fonte: Dados da Pesquisa

3.2 TRATAMENTO DOS DADOS

O tratamento dos dados ocorreu em dois passos, utilizando-se o método de análise de conteúdo, já que foram aplicadas técnicas para se alcançar a identificação

sistemática e objetiva de características específicas de textos (Bardin, 2016). As fases de tratamento, limpeza dos arquivos e mensuração da legibilidade dos textos ocorreu com o uso do programa *python*, dado que ele tem solução amplamente disponível para várias tarefas de análise de texto (Loughran & McDonald, 2016).

Nesse sentido, no primeiro passo, foi realizada a padronização dos arquivos em docx, para fins de aproveitamento de estruturas e formatações como títulos, o que facilitou a identificação das partes de interesse. Na sequência, o texto bruto foi padronizado, utilizando letras minúsculas, removendo caracteres especiais e outras formatações específicas como a troca de § por parágrafo e art. por artigo.

No segundo passo, os dados foram tratados com o uso do pacote de *software* estatístico Stata/SE e aplicação dos teste qui-quadrado de Pearson e uma Regressão Logística, já que a variável dependente é do tipo categórica binária. Não foi possível a coleta do universo dos relatórios em função da intempestiva disponibilidade dos documentos pelos órgãos pesquisados, desrespeito claro ao mandamento constitucional da celeridade na tramitação no âmbito dos processos judiciais e administrativos (Brasil, 1988).

3.3 MODELOS ESTATÍSTICOS E VARIÁVEIS

Na pesquisa, a estratégia utilizada para analisar a hipótese H1 foi baseada no modelo estatístico a partir dos estudos sobre legibilidade (Allini et al., 2017; Caldas & Freire, 2020; Li, 2008), sobre disclosure da informação (Bradbury et al., 2018; Zuccolotto & Teixeira 2014), e sobre pareceres dos TCs (Azambuja et al., 2018; Hidalgo et al., 2016; Milanezi & Monte-Mor, 2017). O modelo foi estimado pelo método de regressão logística, pois a variável dependente é categórica binária conforme encontra-se descrito:

$$\text{JulgCâmara} = \exp(\beta_0) + \exp(\beta_1 \text{Fog}) + \exp(\beta_2 \text{Lenght}) + \exp(\beta_3 \text{Ver}) + \exp(\beta_4 \text{OrigemCons}) + \\ + \exp(\beta_5 \text{Ln}(RO)) + \exp(\beta_6 \text{DivLiq}) + \exp(\beta_7 \text{Ln}(\text{ativo})) + \varepsilon$$

Onde:

(JulgCâmara): É variável dependente binária que assume o valor 0 (zero) se contas reprovadas e valor 1 (um) se contas aprovadas; **(ε)** é o termo de erro da equação. E, as variáveis independentes estão descritas na Figura 3:

VARIÁVEL INDEPENDENTE	DESCRIÇÃO	TIPO	PESQUISAS QUE UTILIZARAM AS VARIÁVEIS
Fog	Palavras por frase + percentagem de palavras complexas x 0,4	Quantitativa discreta	Li (2008); Allini et al., (2017); Caldas e Freire (2020)
Lenght	Ln (nº de palavras).	Quantitativa discreta	Li (2008); Allini et al., (2017); Caldas e Freire (2020)
Ver	Nº de vereadores municipais do mesmo partido/coligação do Prefeito	Catagórica 0 – se maioria da partido/coligação do Prefeito 1 – caso Contrário	Hidalgo et al. (2016). Milanezi e Monte-Mor (2017)
CompTC	Origem do Conselheiro relator do Tribunal de Contas	Catagórica 0 - se oriundo de cargo político 1 - se oriundo de cargo técnico	Azambuja et al. (2018); Milanezi e Monte-Mor (2017).
RO	Ln da receita orçamentária municipal per capita (a preços constantes a 2021, com base no IPCA.	Controle	Caldas e Freire (2020) Zuccolotto e Teixeira (2014).
DivLiq	Dívida líquida total municipal dividida pela receita corrente líquida arrecadada (a preços constantes a 2021, com base no IPCA.	Controle	Caldas e Freire (2020); Bradbury et al., (2018).
Ativo	Ln do ativo municipal per capita	Controle	Caldas e Freire (2020); Bradbury et al., (2018).

Figura 3: Descrição das Variáveis Independentes Usadas no Modelo Econométrico
Fonte: Dados da Pesquisa.

Nos modelos de regressão logística variáveis independentes ($OR > 1$) aumentam ou ($OR < 1$) diminuem as chances de ocorrência da variável dependente. O nível de significância do modelo foi de 5%, ou seja, apenas variáveis com valores de p inferiores a 0,05 têm efeito sobre a variável resposta avaliada.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O comportamento do TCE-RS, no aspecto de *disclosure* e *accountability*, é, nesta seção, apresentado conforme detectado na amostra coletada. Neste percurso, não foi possível alcançar o universo dos pareceres prévios, dos 3.976 em arquivos válidos, no site oficial da corte de contas. O mesmo comportamento foi constatado nas Câmaras Municipais, onde não foi possível a coleta dos documentos de julgamento de prestação de contas, no universo de 497 câmaras, em um período relativo a oito anos.

4.1 APRESENTAÇÃO DESCRITIVA DA AMOSTRA

A amostra alcançada foi estatisticamente tratada com variáveis quantitativas e qualitativas. As quantitativas (Tabela 2) são apresentadas em forma de média, desvio padrão, mínimo e máximo. Neles, foi possível constatar que o índice de legibilidade médio dos relatórios prévios, medido pelo Fog, aponta para a existência de textos incompreensível (38,26), já que o ideal era um índice entre 12 e 14.

TABELA 2: DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS DA LEGIBILIDADE

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Min	Max
<i>Fog</i>	610	38,01	6,17	22,67	90,67
<i>Lenght</i>	610	2,17	0,09	1,68	2,46

Fonte: Dados da Pesquisa. Nota: A variável *Fog* é composta por (palavras por frase + percentagem de palavras complexas) x 0,4. A variável *Lenght* é composta pelo logaritmo natural do número de palavras.

4.2 APRESENTAÇÃO INFERENCIAL DA AMOSTRA

Nas variáveis de julgamento das câmaras foram evidenciadas 91 prefeituras com contas rejeitadas, divergindo da opinião do órgão técnico de controle externo. Já que o TCE-RS emitiu 90 pareceres opinando desfavoravelmente pela aprovação da

prestação de contas (Tabela 4), o que deixa evidente que um prefeito recebeu reprovação dos atos de sua gestão apesar do entendimento contrário do TCE-RS.

Nas análises das informações, foi percebido divergências não limitadas aos vieses de opiniões entre órgãos. No TCE-RS, foi constatada divergência nos processos internos.

Os auditores concluíram pareceres apontando 115 prestações de contas com irregularidades gravíssimas, motivo para emissão de parecer final (Parprev, relatório prévio) opinando para julgamento desfavorável. No entanto, o Colegiado de Contas discordou dos pareceres técnicos, emitindo, portanto, parecer final desfavorável para apenas 90 dessas mesmas prestações de contas municipais. Diante dos dados, buscou-se testar a primeira hipótese: (H_1) há alinhamento entre os relatórios produzidos pelos auditores e o parecer prévio.

A variável relatórios de auditorias (Relcon) foi utilizada assumindo-se que os auditores sugeriam a opinião desfavorável quando concluíam seus achados destacando irregularidades, consideradas nesta pesquisa como gravíssimas ou, por outro lado, sugeriam a opinião favorável quando da ausência de tais irregularidades. Assumiu-se como irregularidades gravíssimas fatos da gestão que descumpriam ditames das constituições federal e estadual, de leis complementares e de leis ordinárias. Os achados estão evidenciados na Tabela 3.

TABELA 3: COMPARATIVO ENTRE OS RELATÓRIOS DE AUDITORIAS E OS RELATÓRIOS PRÉVIOS

RELCON	PARPREV		Qui Quadrado (valor p)
	Desfavorável	Favorável	
Desfavorável	84 (93,3%)	31 (5,9%)	0,793
Favorável	6 (6,7%)	489 (94,1%)	(p = 0,00)
Total	90 (100%)	520 (100%)	

Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados revelam existir associação entre as duas avaliações ($p = 0,00$) dos relatórios finais do TCE-RS, pois os pareceres prévios (Parprev) disponibilizados para as Câmaras mostram posicionamento similar às análises dos auditores, havendo coerência entre essas as decisões. Dessa forma, o que se observa é que, entre os pareceres prévios emitidos com opinião desfavorável à aprovação das contas, 84 tem a opinião similar nos relatórios dos auditores. Na mesma linha os pareceres prévios com opiniões favoráveis encontram 94,1% de similaridade. Essa similaridade não é perfeita, houve, por exemplo, 25 discordâncias. Diante dos dados, buscou-se mensurar a legibilidade da amostra, cujo resultado é apresentado na Figura 4.

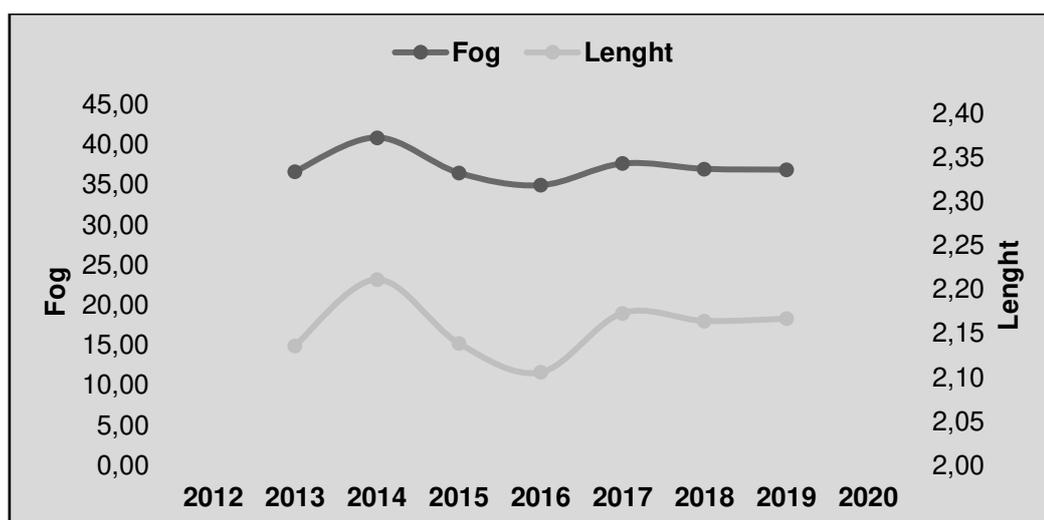


Figura 4: Legibilidade dos Pareceres Prévios
Fonte: Dados da Pesquisa

Entende-se que o *Fog* ideal é entre 12 e 14, conforme consta da Figura 2. No entanto, observa-se que nenhum relatório segue essa definição, apresentando um texto ilegível pela escala do índice de legibilidade. Ademais, não se evidenciou tendência de melhoria ao longo do tempo sinalizando ausência de esforços direcionados para serviços transparentes, reduzindo a credibilidade da informação (Loughran & McDonald, 2014).

Antes de abordar o teste da regressão é importante compreender a correlação entre as variáveis que serão estimadas. Assim na Tabela 4 são apresentadas as informações por meio da correlação de Pearson.

A análise de correlação aponta que a variável categórica JulgCâmara se relaciona negativamente e significativamente com fog(compreensibilidade), lenght (tamanho) e ver(vereadores do mesmo partido/coligação do Prefeito). Dessa maneira, quanto maior essas três variáveis, a tendência é que haja mais desaprovações. Por sua vez o JulgCâmara se relaciona positivamente com a proporção DivLiq, portanto quanto maior a relação dívida líquida/receita corrente no município, maior a probabilidade de aprovação das prestações de contas na câmara.

TABELA 4: CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS DO MODELO LOGIT

	JulgCâmara	Fog	Lenght	CompTC	Ver	DivLiq	RO	Ativo
Julg Câmara	1							
Fog	-0,1147*	1						
Lenght	-0,1393*	0,6649*	1					
CompTC	-0,0446	0,0014	-0,0324	1				
Ver	-0,2950*	0,0347	0,0097	-0,009	1			
DivLiq	0,1319*	-0,0521	-0,0168	-0,0159	-0,0288	1		
RO	-0,0802	0,0264	0,0524	0,0662	0,0719	-0,0460	1	
Ativo	-0,0713	0,0098	0,0613	0,0634	0,0608	-0,0425	0,9504*	1

Fonte: Dados da Pesquisa. (*) significativa a 5%. Nota: JulgCâmara: julgamento das Câmaras de Vereadores; Fog: índice de legibilidade (compreensibilidade); Lenght: nível de legibilidade com base no logaritmo da quantidade de palavras; CompTC: origem do Conselheiro relator do Tribunal de Contas; Ver: número de vereadores municipais do mesmo partido/coligação do prefeito; DivLiq: dívida líquida total municipal dividida pela receita corrente líquida arrecadada (a preços constantes a 2021, com base no IPCA); RO: logaritmo natural da divisão da receita orçamentária dos municípios (a preços constantes a 2021, com base no IPCA) pela população do município; Ativo: logaritmo natural da divisão do ativo total dos municípios (com base no IPCA 2021) pela população do município.

Diante dos resultados, passou-se para a testagem da segunda hipótese: (H2) a legibilidade dos relatórios prévios dos TCE-RS influencia a decisão das Câmaras Municipais no julgamento das prestações de contas. Nessa busca, foi adotado o modelo de regressão logística, uma vez que a variável explicada era composta pelos

juízos favoráveis ou desfavoráveis das câmaras e as principais variáveis explicativas foram: *fog* e *length*. Para se obter o melhor efeito destas variáveis foram adicionadas variáveis de controle de fatores políticos (CompTC e Ver), de fatores fiscais (DivLiq e Ln (RO) e fator contábil (Ln ativo).

A regressão logística, na Tabela 5, indicou três variáveis como impactante para o julgamento na câmara, quais sejam *length*, *ver* e a *divliq*. As duas primeiras foram significantes a um nível de 5%, ao passo que a terceira foi significativa a 1%. Pode-se afirmar que quanto maior o tamanho do parecer prévio, menor será a probabilidade de aprovação na câmara de vereadores. Já a variável *ver* o coeficiente da regressão indica que se o vereador for da oposição, menores são as chances de aprovação na câmara. Por fim, o modelo aponta que quanto maior a relação dívida/RCL maiores as chances de aprovação. O resultado foi coerente com a análise da correlação.

TABELA 5: REGRESSÃO LOGÍSTICA PARA JULGAMENTO DA CÂMARA

Variáveis	Coeficiente	Erro Padrão Robusto	Z	P> z	IC (95%)	
Fog	-0,016	0,038	-0,420	0,676	-0,090	0,058
Length**	-4,620	2,037	-2,270	0,023	-8,638	-0,715
CompTC	-0,346	0,283	-1,230	0,220	-0,909	0,210
Ver*	-1,764	0,271	-6,510	0,000	-2,270	-1,204
DivLiq**	2,030	0,838	2,420	0,015	0,548	3,632
RO	-0,451	0,313	-1,440	0,150	0,000	0,000
Ativo	0,073	0,309	0,240	0,813	0,000	0,000
Constante	13,280	3,592	3,700	0,000	4,460	17,836
Pseudo R ²	0,161					

Fonte: Dados da Pesquisa. (*) significativa a 1%; (**) significativa a 5%. Nota: JulgCâmara: julgamento das Câmaras de Vereadores; Fog: índice de legibilidade (compreensibilidade); Length: nível de legibilidade com base no logaritmo da quantidade de palavras; CompTC: origem do Conselheiro relator do Tribunal de Contas; Ver: número de vereadores municipais do mesmo partido/coligação do prefeito; DivLiq: dívida líquida total municipal dividida pela receita corrente líquida arrecadada (a preços constantes a 2021, com base no IPCA); RO: logaritmo natural da divisão da receita orçamentária dos municípios (a preços constantes a 2021, com base no IPCA) pela população do município; Ativo: logaritmo natural da divisão do ativo total dos municípios (com base no IPCA 2021) pela população do município.

Cabe ressaltar que a regressão logística, em si, indica a direção das variáveis. Para que se tenha dimensão do impacto das variáveis explicativas no modelo se faz necessário a estimação dos efeitos marginais, que são apresentados na Tabela 6.

TABELA 6: EFEITOS MARGINAIS DO IMPACTO NO JULGAMENTO DA CÂMARA

Variáveis	dy/dx	Erro Padrão	Z	P> z	IC (95%)	
FOG	-0,001	0,004	-0,330	0,741	-0,004	0,003
Lenght**	-0,482	0,187	-2,570	0,010	-0,421	-0,006
CompTC	-0,037	0,027	-1,350	0,178	-0,039	0,008
Vereadores*	-0,261	0,048	-5,440	0,000	-0,214	-0,056
DivLiq/RCL**	0,192	0,079	2,440	0,015	0,022	0,169
ln(Renda)	-0,043	0,031	-1,350	0,176	0,000	0,000
ln(ativo)	0,005	0,030	0,150	0,882	0,000	0,000

Fonte: Dados da Pesquisa. (*) significante a 1%;(**) significante a 5%.

Conforme os efeitos marginais o coeficiente indica que o aumento de 1% na variável *lenght* diminui em 0,048% as chances de aprovação na Câmara. Já na variável *vereadores(ver)* o coeficiente indica que se o vereador for da oposição as chances de aprovação diminuem em 0,26%. Por sua vez, dado um aumento de 1 ponto percentual na relação dívida/RCL, as chances de aprovação aumentam em 0,19%.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O comportamento dos órgãos pesquisados, violando a *disclosure* e *accountability*, segue na contramão da base de gestão transparente e torna frágil a confiança na fidedignidade das informações contábeis sobre os desempenhos municipais como asseveram Almqvist et al. (2013), bem como compromete a *accountability*, a responsabilização dos agentes públicos (Loureiro et al., 2009). Essa ausência de tempestividade e absoluta transparência nos relatórios do TCE-RS

aponta para o necessário aprimoramento dos controles internos daquele que é responsável por auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo.

A variável legibilidade(fog) apontou textos complexos, incompreensível, nebulosos em todos os pareceres (Figura 4). Ocorre que tais documentos são utilizados de forma indispensável no processo de julgamento realizado pelos membros do Poder Legislativo, observados por Hidalgo et al. (2016) e Santos et al. (2023).

Nesta pesquisa, os resultados apontaram que os documentos não atendem, na prática, a condição de bem comunicar com o interlocutor, um vereador municipal, pois são nebulosos, de difícil compreensão, portanto com pouco utilidade.

Não foi possível capturar na pesquisa o que motiva os Conselhos emitirem relatórios com pouca qualidade. A variável de controle político, composição do TCE-RS (CompTC) não revelou impacto significativo.

Isto posto, buscou-se os resultados do teste qui-quadrado de Pearson de dois tipos de documentos emitidos pelo TCE-RS, quais sejam: os relatórios de auditorias e os pareceres prévios. Foi constatada relação estatística significativa entre os documentos ($P = 0,00$). No entanto, não se constatou um completo alinhamento no fluxo das informações, uma vez que 25 pareceres prévios estavam divergentes dos relatórios dos auditores confirmando de forma parcial os achados das pesquisas de Lino e Aquino (2020), Azambuja et al. (2018), Hidalgo et al. (2016).

Na sequência das análises, percebeu-se, pelos dados da regressão logística, que o tamanho dos pareceres prévios impacta os resultados dos julgamentos das prestações de contas. Já a baixa legibilidade (fog), medida de compreensibilidade dos relatórios prévios, não afetou os julgamentos das prestações de contas dos prefeitos.

Esses achados divergiram do comportamento das organizações privadas onde a literatura evidencia que investidores são impactados pelo nível de legibilidade dos relatórios financeiros, conforme os estudos de Li (2008), Lawrence (2013), Lo et al. (2017), Asay et al. (2018) e Souza e Borba (2021).

Os achados também divergiram do regramento constitucional, onde o parecer prévio deve protagonizar o julgamento das contas públicas (Brasil, 1988), dado que se trata de uma opinião técnica não produzida pelos vereadores, mas indispensável no processo de *accountability* governamental. Nesse sentido, assumir o protagonismo no julgamento do legislativo perpassa por uma ampla melhoria na legibilidade dos pareceres prévios, e, conseqüentemente, em redução de conflito entre as análises dos auditores e dos Conselheiros do TCE-RS.

A variável de controle de fatores políticos – vereadores (Ver) – revelou dados esperados, ou seja, quanto maior o número de vereadores de corrente opositora do prefeito maior a probabilidade de rejeição no julgamento. Já o resultado da variável de fator fiscal, medida pela razão entre a dívida líquida /RCL, sinalizou que municípios mais endividados tem as maiores chances de aprovação de suas prestações de contas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa, foram analisados os efeitos da legibilidade dos pareceres prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul no julgamento das contas de governos municipais. Constatou-se que apesar dos benefícios do uso de linguagem simples nas divulgações financeiras, já que essa alcança o maior número do público-alvo, o órgão tem em suas práticas fornecimentos de divulgações complexas, com baixa compreensibilidade, embora consigam produzir textos curtos.

Essas práticas podem manipular os leitores, no caso, os vereadores, sobre o desempenho dos gestores municipais, apresentando relatórios sobre as prestações de contas com imagem mais favorável. E, fornecer divulgações complexas pode ocultar informações de eventos adversos.

O presente estudo contribuiu para a literatura nacional de forma pioneira ao estender o debate sobre a qualidade dos relatórios de auditorias elaborados pelos TCs a partir da medida da legibilidade. Foram, também, fornecidas contribuições no sentido de despertar o TCE-RS para a necessidade de melhoria em suas atribuições, tornando aceitável a legibilidade de seus relatórios prévios (relatório de auditoria resumido), dada a relevância que tais relatórios precisam ter, levando o órgão a assumir o protagonismo no processo da *accountability* municipal.

Do mesmo modo, foram apontadas as necessidades de tornar uniforme o entendimento entre auditores e conselheiros da Corte de Contas do RS. Sugere-se, então, que os relatórios dos auditores do TCE-RS, oriundos de auditorias, sejam aprimorados para serem totalmente utilizados pelos Conselheiros de Contas no momento de emissão do parecer prévio (relatório de auditoria resumido) como forma de elucidar com mais fidedignidade os achados relevantes das informações financeiras municipais.

Nesse sentido, o propósito dessas análises poderá servir, também, para despertar acerca da *accountability* de forma transparente praticada pelos TCs, visto que os relatórios emitidos pela Corte de Contas sobre as ações dos prefeitos podem e devem, subsidiar a sociedade em sua relação com os governantes, além de bem servir o Poder Legislativo com informações úteis, claras e de fácil compreensão.

A presente pesquisa apresenta as seguintes limitações: a) não foram coletadas amostras de todos os TCs Estaduais para se construir uma posição do cenário

nacional dos órgãos de controles; b) não se constatou as razões que levam os Conselheiros de Contas não produzir documentos com os níveis aceitáveis de legibilidade, tornando, por vezes, inúteis, para os Vereadores Municipais; c) não foram elucidados os achados estatísticos que apontam uma relação direta entre as variáveis DivLiq/RCL e JulgCâmara.

Diante das limitações, sugere-se, também, que outras pesquisas possam realizar trabalhos a partir das seguintes sugestões: a) examinar a legibilidade dos relatórios prévios dos demais estados da federação brasileira a fim de evidenciar o cenário nacional dos órgãos de controles externos; b) investigar as razões que conduzem os Conselheiros a emitir relatórios pouco compreensíveis, para o público principal – os vereadores; e, c) averiguar as razões que levam ao aumento da chance de aprovação das prestações de contas, nas Câmaras de Vereadores, quando maior a razão dívida líquida/receita corrente líquida.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, C. C. B., & Oliveira, A. G. (2014). A accountability em pareceres prévios do tribunal de contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. *Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, 2(2), 43-57. <http://dx.doi.org/10.3895/rbpd.v2n2.3075>
- Allini, A., Ferri, L., Maffei, M., & Zampella, A. (2017). From accountability to readability in the public sector: Evidence from Italian universities. *International Journal of Business and Management*, 12(3), 27-35. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n3p27>
- Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical perspectives on accounting*, 24(7-8), 479-487. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005>
- Andrada, A. C. D. D., & Barros, L. C. D. (2010). O parecer prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 77(4), 53-75.
- Aquino, A. C. B. D., Lino, A. F., & Azevedo, R. R. D. (2022). Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. *Revista*

Contabilidade & Finanças, 33, 46-62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>

- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In Editors: M. R. Loureiro, F. L. Abrucio & R. S. P(Eds). *Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. Editora FGV.
- Asay, H. S., Libby, R., & Rennekamp, K. (2018). Firm performance, reporting goals, and language choices in narrative disclosures. *Journal of Accounting Economics* 65(2-3), 380-398. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2018.02.002>
- Bardin, Laurence (2016). *Análise de conteúdo*. Edições Setenta.
- Bier, C., & Assing, T. M. (2019). O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 17(2), 46–73.
- Blanco, B., Coram, P., Dhole, S., & Kent, P. (2021). How do auditors respond to low annual report readability? *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106769. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106769>
- Bradbury, M. E., Hsiao, P. K., & Scott, T. (2020). Summary annual reports: length, readability and content. *Accounting & Finance*, 60(3), 2145-2165. <https://doi.org/10.1111/acfi.12370>
- Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado Federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Busuic, M., & Lodge, M. (2017). Reputation and accountability relationships: Managing accountability expectations through reputation. *Public Administration Review*, 77(1), 91-100. <https://doi.org/10.1111/puar.12612>
- Caldas, O. V., & Freire, F, S. (2020). Determinantes do Nível de Legibilidade das Prestações de Contas dos Entes Federativos Estaduais no Brasil. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, 17(7), 114-137. <https://doi.org/10.12819/2020.17.7.6>
- Chagas, G. C. P., & Cammarosano, M. (2021). O controle externo da Administração Pública e a tripartição de poderes. *A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, 21(83), 97-118. <https://doi.org/10.21056/aec.v21i83.1148>
- Coutinho, M. D., & Santos, A. S. S. (2018). O papel do Tribunal de Contas frente à accountability. *A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, 18(72), 209-233. <https://doi.org/10.21056/aec.v18i72.882>
- Cruz, T., Michener, G., & Andretti, B. (2021). Internal transparency: compliance and punishment in the Brazilian municipal budget process. *Revista de Administração Pública*, 55(2), 357-377. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190362>

- Fernandes, G. A. A. L., Fernandes, I. F. L. A., & Teixeira, M. C. (2018). Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos tribunais de contas estaduais. *Revista do Serviço Público*, 6, 123-150. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i0.3585>
- 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. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v3i3.295>
- Heald, D. (2018). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. *Financial Accountability & Management*, 34(4), 317-335. <https://doi.org/10.1111/faam.12175>
- Heinen, J. (2015). Comentários à lei de acesso à informação. *Belo Horizonte: Fórum*.
- Hidalgo, F. D.; Canello, J., & Lima-de-Oliveira, R. (2016). Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), 1739-1773. <https://doi.org/10.1177/0010414015626436>
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). *INTOSAI-P20: Principles of transparency and accountability*. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf
- Keunecke, L. P., Teles, J., & Flach, L. (2011). Práticas de *Accountability*: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(16), 153-174. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p153>
- Laureano, R. V., Wartchow, D., Rosso, V. P., & Macagnan, C. B. (2017). Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 091-109. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100106>
- Lawrence, A. (2013). Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), 130-147. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.05.001>
- Lei Complementar nº 64 de 18 de maio de 1990. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm
- Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 221-247. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.02.003>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 220-242. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270>

- Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), 1–25. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.09.002>
- Loughran, T. & McDonald, B. (2016). Textual analysis in accounting and finance: a survey. *Journal of Accounting Research*, 54(4), 1187-1230. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12123>
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance*, 69(4), 1643–1671. <https://doi.org/10.1111/jofi.12162>
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 739-772. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000400002>
- Martins, L. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & De Freitas, M. A. L. (2020). Controle externo das contas públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 162-176. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.27792
- Michener, G., Moncau, L. F., & Velasco, R. B. (2015). *Estado brasileiro e transparência avaliando a aplicação da Lei de Acesso à Informação* [Relatório Técnico]. <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/6b18feb4-a74a-4f7e-b43b-9a2a2c236dc3/content>
- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233-242. <https://dl.acm.org/doi/abs/10.5555/2659342.2659346>
- Milanezi, A. R., & Monte-Mor, D. S. (2017, 3 a 6 de junho). O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas [Artigo apresentado]. XI Congresso ANPCONT, Belo Horizonte. <https://www.anpcont.org.br/pdf/2017/CPT675.pdf>
- Miller, B. P. (2010). The effects of reporting complexity on small and large investor trading. *The Accounting Review*, 85(6), 2107-2143. <https://doi.org/10.2308/accr.00000001>
- Motta, G. D. S. (2022). O que é um artigo tecnológico? *Revista de Administração Contemporânea*, 26(1), e220208. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2022220208>
- Resolução nº 1028 de 04 de março de 2015. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado. <https://atosoficiais.com.br/lei/regimento-interno-tcers-2020-12-01-versao-consolidada>.
- Rocha, A. C. (2013). A Realização da Accountability em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 901–926. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000400005>
- Santana Junior, J. J. B., Libonati, J. J., de Castro Vasconcelos, M. T., & Slomski, V. (2009). Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência

apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 3(3), 62-84. <https://doi.org/10.17524/repec.v3i3.101>

Santos, L. J. S., Libonati, J. J., Santos, J. M. A., Vieira, A. A., & Filho, J. E. B. (2023). Fatores que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo dos municípios pernambucanos. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 26(1), 121-152. <https://doi.org/10.51341/cgg.v26i1.3036>

Schedler, A.; Diamond, L. J.; Plattner, M. F. (1999). *The Self-Restraining State: power and accountability in new democracies*. Publishers.

Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2017). Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38.

Smaili, N., Gosselin, A. M., & Le Maux, J. (2022). Corporate financial disclosures and the importance of readability. *Journal of Business Strategy*, 44(2), 105-113. <https://doi.org/10.1108/JBS-07-2021-0127>

Souza, J. A. S. D., & Borba, J. A. (2021). Legibilidade como medida de complexidade textual: determinantes e evidências em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 112-129. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202114180>

Vajjala, S. (2021). Trends, limitations and open challenges in automatic readability assessment research. *arXiv:2105.00973*. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2105.00973>

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242-254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410820>

Wallace, R. O., Naser, K., & Mora, A. (1994). The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 25(97), 41-53. <https://doi.org/10.1080/00014788.1994.9729927>

Capítulo 3

PROPOSTA TÉCNICA PARA REDUÇÃO DE IRREGULARIDADES NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS APRESENTADAS PELOS GOVERNOS MUNICIPAIS²

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi elaborar uma proposta técnica com vistas à redução de irregularidades detectadas pelos Tribunais de Contas (TCs) em prestação de contas municipais. A proposta surgiu da observação de listas, divulgadas nos *sites* dos TCs Brasileiros, contendo relação de gestores municipais que tiveram contas rejeitadas por irregularidade insanável a cada ano. O público-alvo da proposta são profissionais com atribuições de controle interno nas prefeituras a fim de subsidiá-los no exercício de suas funções. Foi realizada uma pesquisa empírica nos relatórios de auditorias em um dos TCs - o do Estado do Piauí - com vistas a constatar os tipos de irregularidades praticadas. Foram detectados vinte e quatro tipos de irregularidades praticadas por gestores municipais. Estes achados serviram como ponto de partida para a elaboração de uma proposta técnica para aplicação nos ritos dos controles internos dos governos municipais para impactar na redução das irregularidades apontadas pelos TCs nas prestações de contas anuais.

Palavras-chave: Irregularidades; Prestação de Contas; Governos Municipais.

1 INTRODUÇÃO

Nesta pesquisa, o objetivo foi elaborar uma proposta técnica para auxiliar os serviços de controles internos de prefeituras visando à redução de ocorrência de

² Versão preliminar do artigo foi apresentado no *Business Technology Congress 2021*, em dezembro de 2021, acrescido das contribuições recebidas durante o evento.

irregularidades detectáveis nas prestações de contas apresentadas, anualmente, aos Tribunais de Contas (TCs). Estes tribunais são organizações de auditoria governamental que têm como principal função a emissão de parecer sobre as contas dos Chefes dos Poderes (Lino & Aquino, 2020).

À vista disso, justifica-se a necessidade de reduzir irregularidades, dado que prestação de contas de governos contendo fatos irregulares, lesivos ao patrimônio público, conduz os órgãos de controles externos, os TCs, a sugerir a reprovação delas à Câmara Municipal (Hidalgo et al., 2016), uma vez que esta última tem a prerrogativa de julgar a gestão dos Prefeitos (Brasil, 1988). Nesse contexto, tem-se que a prestação de contas rejeitada pelo Legislativo sinaliza que o gestor municipal praticou atos que ocasionaram danos ao patrimônio público e descasos para com os cidadãos.

Tais danos ao patrimônio ocorrem à medida que os bens e direitos não recebem a gestão e controles adequados. Já o descaso com o contribuinte ocorre quando da oferta de serviços com qualidade questionável ou mesmo da ausência de oferta de serviços, ou seja, ausência de implementação de políticas públicas.

Por outro lado, a rejeição da prestação de contas poderá acarretar, ao prefeito, cassação de mandato (Brasil, 1967), perda de direitos políticos (Brasil, 1990), ação penal por crime de responsabilidade (Brasil, 1967) e multas de responsabilidade individual. Contudo, a possibilidade de sofrer as sanções legais parece pouco intimidar os Prefeitos Municipais, no exercício dos mandatos, dado que as ocorrências de irregularidades, apresentadas pelos chefes do poder executivo em suas prestações de contas, alcançam números de centenas.

Esses números são apresentados pelos Tribunais de Contas Brasileiros (TCs), quando publicam, em seus sites oficiais, listas contendo relação de gestores públicos que tiveram contas rejeitadas. Tal situação pode ser compreendida por indicação de

ineficiências e desempenho insatisfatório na implementação de políticas públicas, observados na pesquisa de Hidalgo e Lima-de-Oliveira (2016). Acrescente-se, também, a possibilidade de tratar-se de ações resultante de desconhecimentos técnicos dos gestores e suas equipes.

A exemplo dessas publicações, o TCs do Estado do Piauí divulgou, em sua página oficial, na internet, uma lista encaminhada à Justiça Eleitoral contendo um rol de 347 contas de governo rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível àquele Tribunal, nos exercícios 2008 a 2020 (TCE-PI, 2023).

Nesse sentido, também são encontradas pesquisas identificando irregularidades cometidas por prefeitos nos procedimentos de prestações de contas de municípios após avaliação dos TCs, a exemplo das realizadas por Mata e Muniz (2020), Azambuja et al. (2018) e Santos et al. (2023).

Ante os fatos, para melhor compreensão deles, examinando-se os fatores que determinam uma irregularidade nas prestações de contas, observa-se tratar de atos de gestão que não apresentam de maneira clara o resultado da gestão financeira, contábil, patrimonial, orçamentária e operacional (Brasil, 1988), como também os atos de gestão que não observam as regras constitucionais, os mandamentos legais e os atos regulamentares, a partir de informações evidenciadas pela contabilidade aplicada ao setor público (Azambuja et al., 2018).

Mesmo que o imperativo constitucional, datado de mais de trinta anos, e o vasto normativo legal, notadamente a legislação fiscal brasileira, determinem atos de prestar contas nos municípios a todos que administram recursos públicos, bem como determinem que a análise e fiscalização das prestações de contas é de responsabilidade do Legislativo, auxiliado pelo órgão técnico (Pereira & Cordeiro Filho, 2012), os dados das prestações de contas divulgados pelos TCs apontam,

ainda, uma necessidade de maior aprimoramento dos órgãos de controles internos das prefeituras a fim de mitigar irregularidades praticadas.

Em vista disso, os órgãos que disciplinam os controles internos governamentais têm um robusto protagonismo nos controles das contas públicas e são mantidos com a finalidade de avaliar a execução das receitas e das despesas públicas, quanto à legalidade, à eficácia e à eficiência (Brasil, 1988). Diante dos fatos, o ponto de partida, a situação problema que se descortinou foi a quantidade de irregularidades apresentadas pelas prefeituras aos TCs, nas prestações de contas de governos municipais.

Essa situação implica a necessidade de reduzir as irregularidades, através de uma proposta técnica com vistas ao controle da gestão administrativa, orçamentária, financeira e contábil. Isto na perspectiva de que essa proposta tem em vista a otimização de controles internos da gestão municipal.

Nesta pesquisa foram examinadas, também, irregularidades em prestações de contas municipais apontadas pelo TCs do Estado do Piauí. Elas estão contempladas em contas dos municípios de Parnaíba, Picos, Piripiri e Floriano referentes aos exercícios de 2017 e 2018. Nestes exames, foram confirmadas irregularidades cometidas pelos governos municipais.

Os eleitos da pesquisa foram os quatro maiores municípios piauienses, excluindo-se a capital. A escolha deu-se por se tratar de administrações dotadas de forma assemelhada em estruturas física, tecnológica e de pessoal, e capacitadas para pôr em ação rotinas administrativas necessárias para que sejam alcançadas as melhores práticas de governança, de forma a impactar diretamente na melhoria das prestações de contas.

Não há como afastar a relevância do objetivo desta pesquisa dado que, nos trabalhos empíricos anteriores, a exemplo de Mata e Muniz (2020), Azambuja et al. (2018) e Santos et al. (2023), bem como nos quatro municípios pesquisados, foram identificadas irregularidades. Desse modo, fica visível a obrigação da implementação de estratégias de gestão, como as que serão apresentadas ao longo desse estudo, visando à redução de práticas inaceitáveis pelas Cortes de Contas.

O foco desta pesquisa não se desviou dos critérios pontuados por Mota (2022), quais sejam: direcionamento ao uso pelos governos municipais; solução para o problema identificado nos ritos de prestações de contas e; direcionamento do público-alvo dos leitores, os quais seriam os pesquisadores e profissionais praticantes dos controles internos municipais a fim de subsidiá-los no exercício das funções deles.

A proposta técnica pode ser aplicada nas centenas de unidades da federação, apesar dos 5.570 municípios (IBGE, 2021) trazerem diversas especificidades em suas administrações, quanto à prestação de contas. No entanto, muitos deles encontram-se em situação semelhante aos eleitos desta pesquisa, tanto em estrutura financeira, física, tecnológica e de pessoal, quanto nas irregularidades declaradas e encaminhadas ao órgão de controle externo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS MUNICIPAIS

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU), os Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e os Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs) são os órgãos habilitados para as análises e julgamentos das contas públicas (Brasil, 1988). A

competência deles se dá em conformidade com a natureza dos recursos arrecadados ou aplicados (Alesse & Arraes, 2013).

Esses órgãos de controle ficam encarregados, também, de promover entre o governo e a sociedade uma cultura de *accountability*, no sentido de responsabilização dos gestores conforme Crisóstomo et al. (2015). Neste sentido, o processo de responsabilização para os governos municipais é iniciado com a emissão de atos normativos dos TCs, determinando como se efetivarão as prestações de contas, forma e prazo, a exemplo do normativo, IN nº 06, 15/12/2022 do TCE-PI.

As razões para o exercício da *accountability* (prestação de contas e responsabilização) na gestão governamental são: garantir uma gestão justa; garantir gastos responsáveis baseados em regulamento; garantir proteção contra o abuso de poder; garantir desempenho de gestão com o fim de cumprir as metas estabelecidas e; garantir que os gestores públicos ajam conforme os valores sociais (Williams & Taylor, 2013).

No Brasil, é extenso o conjunto de dispositivos (valores) que norteia a conduta dos gestores públicos. No âmbito da gestão fiscal, o advento da lei de crimes fiscais penalizou o descumprimento de metas e limites fiscais. Por outro lado, não houve estabelecimento de punições para o descumprimento dos outros fundamentos da gestão fiscal, como a ausência do controle interno, de planejamento e da transparência (Cruz & Afonso, 2018).

Essa ausência de punição enfraquece o fiel cumprimento das regras de conduta no trato com os recebimentos e gastos públicos e fortalece a prática de gestão ineficiente, renegando-se a *accountability*, e, com a ausência dela, sobram atos de gestão sem foco no cidadão e em suas demandas. Neste contexto, os sistemas de controles internos governamentais devem auxiliar a administração a

alcançar seus objetivos colaborando efetivamente para proteção dos interesses públicos.

O controle interno é o processo criado, efetivado e apoiado pelos encarregados da governança e da gestão para proporcionar razoável segurança no alcance dos objetivos de uma instituição (*Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission* [COSO], 2016; ISA 315, 2019). Nesse sentido, a eficácia do *design* dos controles internos em relação aos responsáveis pela governança sofre influência de assuntos como: independência da administração; habilidade de avaliar os atos da gestão e; a habilidade de entendimento das atividades da instituição (ISA 315, 2019).

Os controles internos são realizados de forma operacional, contábil e normativo. O primeiro refere-se ao alcance dos objetivos da organização, o contábil se relaciona à fidedignidade das informações contábeis, enquanto o normativo está ligado à observância do regramento da organização (NBCT 16.8, 2008).

As organizações públicas municipais devem manter um sistema de controle interno (SIC) no âmbito de cada um dos poderes (Brasil, 1988). O SIC de uma organização pode ser estruturado em manuais de políticas e procedimentos, e as informações incorporadas neles são efetuadas por pessoas. Sua implementação pode ter como base as decisões da gestão bem como dos encarregados pela governança em contexto de requisitos legais ou de regulamentos (ISA 315, 2019).

O controle interno, por mais eficaz que seja, proporciona a uma entidade apenas uma segurança mediana sobre o cumprimento de seus objetivos (ISA 315, 2019). Apesar das limitações observadas, sua ausência conduz à gestão de resultados nebulosos, planos e metas com chances improváveis de se tornarem viáveis.

Por outro lado, melhorias no SIC contribuem para aprimorar a gestão pública e criar uma consciência de retidão (Silva et al., 2017). Neste sentido, em se tratando de administração pública, irregularidades apresentadas no ato de prestar contas revela ineficiência de SIC. Assim, até mesmo os atos deliberados de corrupção ocupariam maior tempo para serem revelados.

Ante do exposto, um aprimoramento no SIC das prefeituras municipais, para fins de alcance de uma cultura de retidão nos atos de gestão e controles das receitas, despesas, ativos e passivos, levará ao ente municipal a melhorias nos sistemas vigentes, que registram dezenas de irregularidades em prestações de contas.

2.2 IRREGULARIDADES NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS

As irregularidades apresentadas durante as prestações são derivadas de ato, ação ou omissão, que caracterize ilegalidade, ilegitimidade, anti-economicidade, omissão de prestar contas e o ato de violar aos princípios de administração pública resultante do não cumprimento de determinações constitucionais, legais ou normativas de natureza financeiro, orçamentário, operacional, contábil e patrimonial, resultando dano ao patrimônio público (Resolução nº 32, 10/11/2022 do TCE-PI).

Nesta pesquisa observou-se que irregularidades praticadas pelos prefeitos resultam em: atos de inconformidades ou falhas sanáveis; atos lesivos aos cofres públicos e; atos resultantes de pouca interlocução entre governo e governados.

Os atos de inconformidades ou falhas sanáveis são falhas de natureza formal, nesse sentido não resulta em dano ao patrimônio público. Os atos lesivos aos cofres públicos resultam em danos direto ao patrimônio, através da não execução das receitas e, ainda, da má aplicação das despesas. Os atos resultantes de pouca

interlocução entre governo e governados são aqueles resultantes da aplicação do princípio da transparência governamental.

3 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

A elaboração de uma proposta técnica para auxiliar os serviços de controles internos de prefeituras com vistas a reduzir irregularidades nas prestações de contas, objetivo deste trabalho, foi definida a partir de acesso as informações de TCs (TCE-PI, 2023) e de dados empíricos da literatura sobre TCs a exemplo de Mata e Muniz (2020), Azambuja et al. (2018) e Santos et al. (2023). As informações revelaram falhas nos controles internos municipais, ocasionando erros no trato com as finanças e o patrimônio público.

Diante da circunstância, foi delineada uma pesquisa qualitativa, com abordagem exploratória, dado que há pouco conhecimento sistematizado no assunto abordado. Nesse sentido, optou-se por examinar os relatórios do TCE-Pi a fim de se constatar os tipos de irregularidades comumente praticadas.

Já o tratamento dos dados foi realizado por meio da análise de conteúdo, que visou identificar o que deve ser feito (Bardin, 2016) na gestão municipal a partir de leituras dos relatórios do TCs e da legislação orçamentária, financeira e da contabilidade aplicada ao setor público.

3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

A coleta de dados dos relatórios de auditorias realizados em prestações de contas de governos municipais do TCs, foi iniciada pela busca no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). O recorte temporal para os exercícios de 2017

e 2018 deu-se em razão de se tratar de um período de um mesmo mandato eletivo e por não ter sido possível a captura dos referidos relatórios dos exercícios mais recentes.

Na sequência, observou-se que eram produzidos pelos auditores dois relatórios para cada conta examinada. No primeiro, quando identificadas irregularidades, eram encaminhados aos gestores em atenção ao postulado da ampla defesa e do contraditório. Nesta etapa, ficava estabelecido prazo para apresentação das defesas.

Após decorridos os prazos legais e apresentadas as defesas, a equipe de auditores realizava as análises novamente, desta vez confrontando o primeiro relatório com a defesa apresentada pelo(a) prefeito(a). Desse confronto saía a emissão de um segundo relatório contendo as alegações apresentadas. Diante deste fato, a decisão foi pela coleta dos dados na primeira análise, antes da ocorrência da ampla defesa, motivo também do recorte da pesquisa aos municípios de Parnaíba, Picos, Piripiri e Floriano, já que era necessário paridade nos objetos de análises.

A partir da coleta dos dados, foram levantados oito relatórios de auditorias e o tratamento foi executado com leitura e identificação das irregularidades destacadas pelos auditores. Na sequência, houve um enquadramento por itens de irregularidades similares, os quais foram classificados em seis categorias. As categorias Contabilização, Controle Interno, Limites e Metas Legais e Planejamento foram tipificadas tomando por base os assuntos já adotados pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (Tribunal de Contas Mato Grosso, 2015), conforme Figura 1.

No entanto, as categorias Conformidade e Transparência, resultante de análises da pesquisa, foram acrescentadas tomando-se por base as irregularidades que não lesam o patrimônio público, para Conformidade, e; para a classificação Transparência a

decisão foi tomada com base na legislação vigente, notadamente, a Lei Complementar nº 101/2000.

ASSUNTO	DESCRIÇÃO
Conformidade	Agrupam irregularidades de naturezas formais, onde não há indício de danos ao patrimônio público;
Contabilização	São irregularidades derivadas de distorção entre a informação contábil registrada e a comprovada, e, ainda distorção com as práticas regulamentadas pelos órgãos competentes;
Controle Interno	São irregularidades derivadas de falhas nos ritos de gestão que ocasionaram danos aos cofres públicos;
Limites e Metas Legais	Agrupam irregularidades resultantes de descumprimento de metas de aplicação de recursos em políticas públicas, compreendendo os limites mínimos e máximos permitidos pela legislação vigente;
Planejamento	Agrupam as falhas nos atos de planejamento e orçamento, bem como sua execução;
Transparência	Agrupam irregularidades nos atos e fatos que resultam em pouca interlocução entre governo e governados.

Figura 1: Categorias de Irregularidades Por Assunto
Fonte: Tribunal de Contas Mato Grosso (2015) e Dados da Pesquisa

Desse modo, a amostra foi enquadrada em vinte e quatro tipos de irregularidades, classificadas nas seis categorias. Estes achados foram ponto de partida para a construção da proposta, já que foram evidenciadas irregularidades em itens que lesavam o patrimônio público e outros que evidenciavam inobservâncias, imperícias e imprudência.

Nesse cenário, a pesquisa foi direcionada para um cotejamento das irregularidades identificadas nas auditorias com ditames das legislações orçamentárias, fiscais e contábeis vigentes. Neste sentido, na proposta, não houve limitação aos casos listados nas auditorias. Na sequência da pesquisa, foi apresentada, a partir do regramento constitucional e infraconstitucional, a proposta técnica que se revela em quatro etapas, quais sejam: recursos humanos e tecnológicos, gestão financeira, gestão orçamentária e contabilidade.

As quatro etapas foram construídas tomando-se por base os ditames da Constituição Federal, onde os TCs deverão direcionar a fiscalização dos entes governamentais, dentre outros, nos aspectos contábil, financeiro e orçamentário

(Brasil, 1988). Nesta pesquisa foi inclusa a etapa de recursos humanos e tecnológicos, resultante de análises dos dados empíricos. Todas as quatro etapas são seguidas por passos a serem constatados nas figuras, 4, 5, 6 e 7.

3.2 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Foram analisados oito relatórios de auditorias, referentes a quatro municípios, e prestações de contas relativas a dois exercícios financeiros, nos anos de 2017 e 2018. Em todos eles, foram anotadas irregularidades. Ora irregularidades resultantes de inconformidades ou falhas sanáveis, a exemplo de entrega de documentos fora do prazo estabelecido, bem como atraso na publicação de normas, ora irregularidades lesivas aos cofres públicos, a exemplo de execução de despesa sem autorização legal e omissão na arrecadação das receitas.

Os apontamentos dos auditores (irregularidades) foram classificados em seis categorias por assunto. Tais categorias agrupam irregularidades similares, quais sejam:

- a) Conformidade, ou seja, a inobservância das regras, junto ao órgão de controle. Contudo, elas não causaram prejuízo ao patrimônio público, a exemplo de atrasos e ausências de encaminhamento e publicação de informação;
- b) Contabilização, aponta para um descontrole de ordem qualitativa e quantitativa no patrimônio, tornando, igualmente, nebulosa a informação patrimonial e os resultados econômicos dos entes pesquisados;
- c) Controle Interno, foram agrupadas falhas nos ritos de gestão de pessoal, financeiro e licitação que ocasionaram lesão aos cofres públicos.

d) Limites e metas legais, foram classificados atos resultantes em descumprimento de metas de aplicação de recursos em políticas públicas e limites máximos permitidos pela legislação vigente, onde exceder aos limites causam danos aos cofres públicos;

e) Planejamento/orçamento, nela foram agrupadas as falhas no ato de planejar que levaram a gestão a cometer falhas graves, o que causou lesão aos cofres públicos oriunda de excesso de gastos e redução de arrecadação;

f) Transparência, uma categoria onde foram agrupados atos resultantes de pouca interlocução entre governo e governados. Isto significa informações, omitidas ou apresentadas com muita nebulosidade, acerca dos atos de gestão governamental.

ASSUNTO	IRREGULARIDADES
Conformidade	Atraso na publicação de documentos; Atraso no envio de documentos; Ausência de envio de documentos; Não publicação de documentos.
Controle Interno	Alienação irregular de bens móveis; Ausência de cobrança da dívida ativa; Ausência de Pagamento ao Regime da Previdência Social; Baixo Índice de Desenvolvimento de Educação Básica (IDEB); Baixo Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM); Extinção de valores da dívida ativa sem fundamento legal;
Contabilização	Erro na emissão de Demonstrativos Contábeis; Erro na mensuração de direitos; Erro na mensuração de receita; Erro no reconhecimento de bens; Erro no reconhecimento de despesas; Inconsistência entre relatórios contábeis.
Limites e Metas Legais	Descumprimento do limite máximo de repasse ao Poder Legislativo; Não aplicação de recursos mínimos com educação Não aplicação de recursos mínimos com saúde Não observância do limite máximo de despesa com pessoal;
Planejamento/Orçamento	Crédito Adicional sem autorização legal; Despesa sem autorização legal; Insuficiência na arrecadação de receitas municipais.
Transparência	Baixa avaliação do Portal da Transparência Municipal;

Figura 2: Irregularidades nas prestações de contas agrupadas por similaridades

Fonte: Dados da Pesquisa

3.3 PROPOSTA TÉCNICA PARA REDUÇÃO DAS IRREGULARIDADES

A proposta ora apresentada, ao ser encadeada, possibilitou construir, a partir do regramento constitucional e infraconstitucional, uma condução prévia para a gestão municipal, almejando qualidade nas informações prestadas ao órgão de controle externo. Nesse sentido, não foram afastadas as análises dos normativos dos TCs Estaduais e Municipais existentes no país, especialmente as instruções para a prestação de contas dos governos municipais.

Dessa forma, de maneira simplificada, foi apresentada a faculdade de auxiliar na redução das ocorrências de irregularidade oriundas de desconhecimento e inobservâncias, iniciando pela etapa de formação de recursos humanos, do parque tecnológico e das instruções para o fiel atendimento dos instrumentos de planejamento, execução e controle dos orçamentos, das finanças e da contabilidade aplicada ao setor público. A ideia da sequência de etapas teve seu ponto de partida na análise dos tipos de irregularidades e o agrupamento em assunto, para então definir em que momento da gestão municipal o problema poderia ser enfrentado. O resultado consta na figura 3.

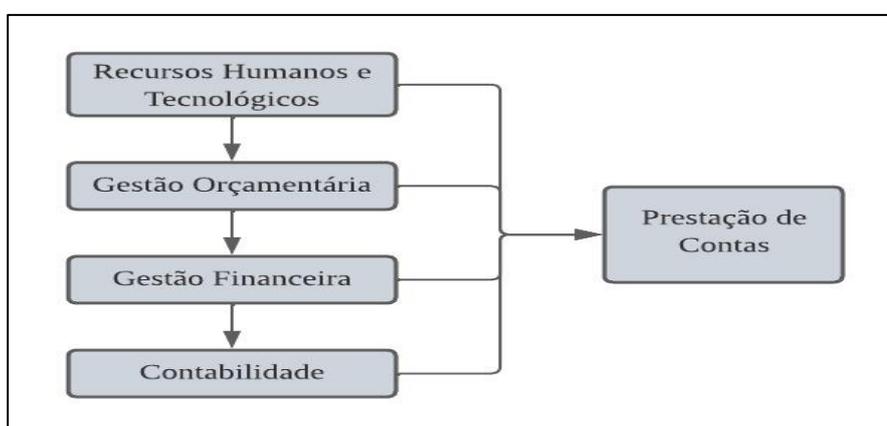


Figura 3: Etapas da Proposta.
Fonte: Dados da Pesquisa

A proposta técnica é apresentada em quatro etapas e dezenas de passos a serem observados de forma concomitante durante um ano civil, espaço tecnicamente conhecido como um exercício financeiro. As etapas foram segregadas em recursos humanos e tecnológicos, da gestão orçamentária, da gestão financeira e da contabilidade para fins de tornar os recursos possível, os resultados a serem alcançados (Figura 3).

A aplicação da proposta técnica poderá ser executada trilhando a ordem da seguintes etapas: 1^o) recursos humanos e tecnológicos; 2^o) gestão orçamentária; 3^o) gestão financeira; e, 4^o) da contabilidade aplicada ao setor público.

RECURSOS HUMANOS E TECNOLÓGICOS	
1.	Incentivar a formação de equipe técnica visando a elaboração do planejamento e do orçamento, da execução orçamentária, financeira e patrimonial, e, ainda do controle contábil, composta também por profissionais das áreas do conhecimento em contabilidade, economia, administração e direito.
2.	Orientar para que seja evitada a rotatividade dos membros, a fim de colaborar para a construção de um conhecimento sólido sobre a gestão, dado que é pouco provável a montagem de uma equipe já dotada de conhecimentos necessários para um bom desempenho de gestão financeira, orçamentária e patrimonial.
3.	Evitar assessoria externa, em caráter permanente, de elaboração de instrumentos de planejamento, de execução de orçamento e de práticas contábeis, vez que aumenta a possibilidade de inobservâncias dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, dada a distância da organização.
4.	Adquirir seus recursos tecnológicos, como computadores e <i>softwares</i> , afastando fragilidades no armazenamento e guarda das informações.
5.	Treinar a equipe técnica para o alcance do domínio das leis e normas atinentes à gestão das receitas e das despesas municipais, notadamente: Lei 4.320/1964; Lei Complementar 101/2000; Lei Complementar 173/2020; Lei Complementar 178/2021; Lei de Licitação e de Contratos; Capítulo da Constituição Federal e Estadual sobre Tributação e Orçamento; Código Tributário Municipal; Legislação do Sistema Único de Saúde; Legislação de Assistência Social; Legislação do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Básico; Normas sobre Concessão de Suprimentos de Fundos; Concessão de Diárias; Reavaliação e Depreciação de Bens.

Figura 4: Proposta de Redução de Ocorrência de Irregularidades na Prestação de Contas das Prefeituras – Dos Recursos Humanos e Tecnológicos
Fonte: Dados da Pesquisa.

Na etapa de recursos humanos e tecnológicos (Figura 4), os passos sugeridos são no sentido da formação de parque tecnológico próprio bem como de equipes compostas por pessoas com afinidades técnicas em matéria de tributação, orçamento, finanças e contabilidade pública. Orienta-se que haja pouca rotatividade entre os

membros das equipes, no intuito de se alcançar uma capacidade tecnológica capaz de afastar problemas com prestações de contas.

Os problemas oriundos de desconhecimentos e inobservâncias dos parâmetros legais são comuns em profissionais ou equipes com pouca experiência nas atividades que executam. Nas prefeituras, a duração máxima de um ciclo de gestão são quatro anos (Brasil, 1988), podendo ser este mesmo período renovado (quando ocorre uma reeleição) ou mesmo ter esse tempo reduzido quando ocorre renúncia de pleito, cassação de mandato por decisão judicial ou até mesmo o falecimento do(a) prefeito(a).

Assim, quanto maior a rotatividade do ciclo político do gestor municipal, pode-se constatar a abreviação no tempo de trabalho de equipes com atividades técnicas orçamentárias, financeiras e contábeis. E, tempo reduzido de experiência de executar receitas e despesas públicas não credencia um técnico como capacitado, considerando-se que os instrumentos de planejamento público têm, como prazos legais de execução, quatro anos para o plano plurianual, aproximadamente um ano e oito meses para as diretrizes orçamentária e um ano para a execução do orçamento anual (Brasil, 1988).

Assim, para que um técnico obtenha uma sólida experiência que se coadune com uma prestação de contas com qualidade, ele necessita de experiências de um ciclo de gestão inteiro. Para tanto, as equipes devem ser constituídas por profissionais habilitados em áreas como contabilidade, economia, administração e direito como instrumentos facilitadores para o domínio pleno do vasto regramento legal e normativo que as atividades demandam.

DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA	
1.	Atentar para implementar ações em todos os estágios do ciclo orçamentário: a) Elaborar os instrumentos de planejamento, quais sejam o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA); b) Observar a necessidade da publicação das leis do PPA, LDO e LOAs; c) Atentar às necessidades de alterações das leis do PPA e das LOAs, essa última por meio de seus créditos adicionais, observando valores e prazos máximos autorizados; d) Elaborar a programação financeira mensal dos desembolsos, bem como bimestralmente, as metas de arrecadação; e) Na execução de receitas, evitando dados de insuficiência de arrecadação, acompanhando as metas bimestrais de arrecadação, para quando necessário, estabelecer replanejamento das metas de receitas ou redução das despesas; f) Acompanhar e avaliar as metas fiscais (metas de receitas, metas de despesas, metas de resultado primário e resultado nominal, e metas para o montante da dívida pública); g) Na escolha da forma de execução das despesas: a inexigibilidade, a dispensa ou o procedimento licitatório, onde qualquer das escolhas deverá ocorrer em atenção à legislação vigente; h) Na adesão à correta emissão de Nota de Empenho e no controle dos saldos orçamentários, evitando autorização de despesa em valor superior aos autorizados por lei;
2.	Dominar e controlar os limites e metas legais para gastos com saúde, educação, pessoal e os repasse à Câmara;
3.	Exercer efetivo controle orçamentário sobre o regime de previdência complementar;
4.	Atentar para que haja designação de responsáveis pela gestão e fiscalização de contrato;
5.	Exercer a correta identificação orçamentária dos gastos com a folha de pagamento, vez que impacta os relatórios contábeis e fiscais;
6.	Observar a correta aplicação dos recursos oriundos de convênio recebidos, celebrados com outros entes federativos e a organizações não governamentais, conforme o plano de trabalho constante no termo pactuado;
7.	Observar as normas para concessão de recursos por meio de convênios a outros entes federativos e a organizações não governamentais;
8.	Conhecer as variáveis que definem o Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico (IDEB) e implementar estratégias a fim de alcançar as metas estabelecidas;
9.	Conhecer as variáveis que definem o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) e implementar estratégias a fim de alcançar os melhores resultados;
10.	Atentar para a competente gestão orçamentária de fundos municipais legais;

Figura 5: Proposta de Redução de Ocorrência de Irregularidades na Prestação de Contas das Prefeituras – Da Gestão Orçamentária

Fonte: Dados da Pesquisa

A etapa de gestão orçamentária (Figura 5) foi estabelecida para que tarefas sejam executadas de forma segregadas a fim de se alcançar melhores formas de execução dos orçamentos, sem desvio da boa *accountability*. Nessa etapa, sugere-se que haja técnicos habilitados em economia e direito, haja vista a necessidade de estudos de projeção de receitas públicas exigirem conhecimento de macroeconomia, bem como sua elaboração final resultar em projeto de lei, que carece de entendimento suficiente para afastar casos de inconstitucionalidades.

DA GESTÃO FINANCEIRA	
1.	Atentar para a correta execução de recursos extraorçamentários;
2.	Exercer efetivo controle sobre os pagamentos e recebimentos ao regime próprio de previdência social (RPPS) e pagamentos ao regime geral da previdência social (RPPS);
3.	Exercer efetivo controle do registro da liquidação da despesa, afastando a possibilidade de pagamentos sem a participação dos gestores e fiscais de contratos;
4.	Estabelecer estratégias de recebimento da dívida ativa do município;
5.	Controlar as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, dado que no último ano de mandato são proibidas as contratações e exigida quitação das operações pactuadas;
6.	Estabelecer formas de controle das dívidas passivas municipais;
7.	Exercer com domínio um efetivo controle do fluxo financeiro de entradas e saídas de recursos resultantes de recebimentos de receitas e outras entradas de recursos, em todas as contas bancárias do poder executivo municipal;
8.	Exercer com domínio o pagamento de despesas e aquisições de ativos;
9.	Exercer com domínio o controle dos cartões corporativos nas concessões de suprimentos de fundos;
10.	Exercer com domínio controle sobre as contas de caução e garantias em poder do município.

Figura 6: Proposta de Redução de Ocorrência de Irregularidades na Prestação de Contas das Prefeituras – Da Gestão Financeira

Fonte: Dados da Pesquisa

A etapa de gestão financeira (Figura 6) foi criada para segregar a execução das finanças sem desvio da boa *accountability*. Nessa etapa, sugere-se que haja técnicos habilitados em gestão de ativos financeiros, haja vista a necessidade de controlar fluxos financeiros, bem como gerenciar a boa aplicação dos recursos da conta única, das contas de convênios, de fundos próprios e de suprimentos de fundos.

DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	
1.	Observar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCT-SP, evitando seu descumprimento, registrando os fatos da gestão de forma segura quando do reconhecimento, mensuração e classificação dos bens, direitos, obrigações, receitas e despesas governamentais;
2.	Dominar a elaboração dos demonstrativos contábeis a fim de evitar emissão inconsistente com as normas;
3.	Manter um efetivo controle contábil de estoque de materiais, de bens móveis e imóveis;
4.	Implementar uma relação transparente com os cidadãos, através de um portal de transparência contendo informações úteis, atualizadas e acessíveis;
5.	Observar a necessidade de envio de documentos ao TCE de forma mensal, bimestral, quadrimestral, anual ou ainda conforme ocorram os atos de gestão;
6.	Manter domínio sobre prestação de contas dos recursos do FUNDEB;
7.	Manter domínio sobre prestação de contas dos recursos do Fundo Municipal de Saúde;
8.	Manter domínio sobre prestação de contas dos recursos do Fundo Municipal de Assistência Social;
9.	Ter conhecimento e domínio de todos os convênios para correta prestação de contas deles.

Figura 7: Proposta de Redução de Ocorrência de Irregularidades na Prestação de Contas das Prefeituras – Da Contabilidade Aplicada ao Setor Público
Fonte: Dados da Pesquisa

A etapa de controle contábil (Figura 7) foi criada para que, segregada das demais funções, possa ser exercida com a merecida qualidade os registros e as demonstrações contábeis, vez que são detectadas, com frequência, elaboração de balanços públicos inconsistentes com as normas vigentes.

4 DISCUSSÃO: BENEFÍCIOS, RISCOS E LIMITAÇÕES

As irregularidades constatadas confirmaram os achados das pesquisas de Mata e Muniz (2020), Azambuja et al. (2018) e Santos et al. (2023) uma vez que a pesquisa empírica dos quatro municípios apontou para o número de 24 tipos de irregularidades cometidas pela gestão municipal. Estes achados sinalizaram que o controle pelos órgãos estatais, como o Tribunal de Contas, não inquietou os municípios pesquisados, dado que as práticas responsáveis de gestão fiscal não ocupam destaque nas rotinas administrativas.

A ausência de compromisso com os cidadãos, notadamente quanto à gestão e ao controle do patrimônio público, encontra amparo em uma legislação que não penalizou de forma objetiva o descumprimento das bases da gestão fiscal, a exemplo de irregularidades categorizadas de planejamento/orçamento, de controle interno e de transparência, tornando frágil o processo de *accountability*.

O cumprimento das quatro etapas sugeridas na proposta técnica constituirá evidentes benefícios que serão adquiridos ao longo da gestão, quais sejam: redução de tempo e trabalho em defesas, junto ao TC, de atos de inconformidade ou erros de ações já realizadas e, portanto, difíceis de serem defendidas; evitar pagamentos iminentes de multas pessoais aplicadas aos responsáveis pela gestão; evitar

possíveis sanções políticas ao chefe do poder levando a renúncia de pleito, o impeachment (sentença determinada pelo Poder Legislativo), cassação de mandato por decisão judicial ou mesmo a inelegibilidade (Brasil,1990).

A proposta quando não entendida e não defendida pelos responsáveis pelos controles internos, bem como por chefes do poder executivo toma a direção de riscos de não ser implementada e não colherá os benefícios já elencados. Esses riscos que se apresentam na total implementação da proposta residem, dentre outros, nos seguintes fatos: a) a interferência de fatores políticos na formação das equipes, em detrimento de fatores técnicos; b) alta rotatividade de membros nas equipes; c) ausência de treinamento para atualização das alterações na legislação, e; d) a ausência de interesse da gestão superior em alocar recursos orçamentários para implementar e atualizar o parque tecnológico próprio.

A implementação desta proposta apresenta limitações: um deles é o fato de a proposta não ser suficiente para evitar atos de corrupção derivados de vontade deliberada do Chefe do Poder e de seus gestores. Outra limitação reside no fato de que toda mudança na legislação orçamentária, financeira, tributária e contábil ou cada incremento nos normativos dos Tribunais de Contas, seja realizada, também, na proposta ora apresentada.

5 CONCLUSÃO

O objetivo inicial deste artigo - elaborar uma proposta técnica para auxiliar na melhoria das prestações de contas analisadas pelos TCs - alcança o propósito ao entregar um produto, os passos para alcançar controles internos mais eficientes nos atos de gestão dos recursos públicos. Foi possível concluir que o alcance do objetivo inicial terá utilidade uma vez que foram constatados que os dados divulgados pelo

Tribunal de Contas do Estado do Piauí, em site oficial, os achados da literatura e a pesquisa empírica em quatro municípios pesquisados confirmaram a existência de dezenas de irregularidades cometidas pelos governos municipais durante a gestão das receitas, despesas e do patrimônio público.

As ocorrências de irregularidades na pesquisa empírica foram se apresentando das mais diversas formas ou itens, forçando um direcionamento dela para agrupamento dessas ocorrências em itens e categorias. Outros itens e categorias foram evidenciadas na literatura, razão para se tomar por base a proposta técnica nos ditames da legislação vigente, às vezes, não associadas aos achados empíricos.

Recomenda-se a utilização da proposta técnica em apoio aos serviços de controle interno de prefeituras municipais no exercício de suas funções, em especial, de orientar a administração superior do poder executivo municipal a montar de forma adequada suas equipes, bem como de instruir os órgãos de planejamento e execução orçamentária, financeira e controle patrimonial para prestar contas com qualidade.

Espera-se contribuir para aprimorar os controles internos dos municípios brasileiros e, ainda, fornecer subsídios à literatura atual sobre prestação de contas municipais. Assim, recomenda-se aos gestores públicos, especialmente, os dos Municípios de Parnaíba, Picos, Piripiri e Floriano, do Estado do Piauí, que a partir do primeiro ano do mandato, possam, de posse desta proposta técnica, colocá-la em prática desde o início de um exercício financeiro, para prepararem prestação de contas livre de atos de inconformidades, que podem acarretar multas, e até mesmo irregularidades graves, os quais podem conduzir a perdas de mandato.

Por fim, recomenda-se que os demais municípios brasileiros possam fazer uso desta proposta e tornar a experiência de gestão fiscal responsável, no país, cada vez mais possível.

REFERÊNCIAS

- Alessi, D., & Arraes, R. (2013). Inelegibilidade por rejeição de contas. *Percurso*, 1(13), 64-87. <http://dx.doi.org/10.21902/RevPercurso.2316-7521.v1i13.650>
- Azambuja, P. A., Teixeira, A., & Nossa, S. N. (2018). Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12, e149212. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.149212>
- Bardin, Laurence (2016). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Brasil). Brasília, DF, Senado Federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission. *Internal Control — Integrated Framework*. <https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>.
- Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBCs T 16.1 a 16.11 / NBC T 16.8 – Controle Interno. Brasília. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>.
- Crisóstomo, V. L., Cavalcante, N. S. C., & Freitas, A. R. M. C. (2015). A LRF no trabalho de controle de contas públicas-um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. *Revista Ambiente Contábil*, 7(1), 233-253.
- Cruz, C. F. D., & Afonso, L. E. (2018). Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. *Revista de Administração Pública*, 52(1), 126-148. <https://www.scielo.br/j/rap/i/2018.v52n1/>
- Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967 (Brasil). Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm.
- Hidalgo, F. D; Canello, J., & Lima-de-Oliveira, R. (2016). Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), 1739-1773. <https://doi.org/10.1177/0010414015626436>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2021). Panorama. <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>.
- International Federation of Accountants (IFAC), Handbook-ISA-315-Revista-PT. <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Klann, R. C., Gomes, E. D. C. O., Greuel, M. A., & Bezerra, F. A. (2014). Influência do risco moral e da *accountability* nas tomadas de decisões. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(1), 99-118.
- Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei Complementar nº 64 de 18 de maio de 1990. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm.
- Mata, R. S.; & Muniz, J. M. B. (2020). *Accountability e a atuação do tribunal de contas do estado do espírito santo: um estudo sobre os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas*. In: Jader Luís da Silveira. (Org.). *Administração, Gestão e Custos*. 1ed. Formiga - MG: Editora Multianual.
- Tribunal de Contas Mato Grosso (2015). *Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais* (5ª. Ed). Publicontas.
- Motta, G. D. S. (2022). O que é um artigo tecnológico? *Revista de Administração Contemporânea*, 26(1), e220208. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2022220208>
- Pereira, J. R. T., & Cordeiro Filho, J. B. (2012). Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: O que está acontecendo? *Contabilidade Gestão e Governança*, 15(1), 33-43.
- Resolução nº 22 de 10 de novembro de 2022. Disciplina, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, o processo de auditoria previsto no art. 104, IV, da Lei Estadual nº 5.888, de 19 de agosto de 2009 – Lei Orgânica do TCE-PI, e nos artigos 178, 179 e 239, VII, todos da Resolução TCE-PI nº 13, de 26 de agosto de 2011 – Regimento Interno do TCE-PI; revoga a Resolução TCE-PI nº 13, de 29 de maio de 2014, e dá outras providências. <https://www.tcepi.tc.br/resolucao-no-32-2022-de-10-de-novembro-de-2022>.
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2017). Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38.
- Tribunal de Contas do Estado do Piauí. (2023). Gestores com contas reprovadas e ou irregulares. www.tcepi.tc.br/fiscalizado/gestores-com-contas-reprovadas-e-ou-irregulares).
- Williams, A. P., & Taylor, J. A. (2013). Resolving accountability ambiguity in nonprofit organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 24(3), 559-580. <https://doi.org/10.1007/s11266-012-9266-0>

Capítulo 4

TAXONOMIA DE TERMOS DE IRREGULARIDADES IDENTIFICADAS EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS

RESUMO

Nesta pesquisa o objetivo foi desenvolver um produto tecnológico, uma taxonomia corporativa contendo as irregularidades constatadas pelos Tribunais de Contas (TCs) nas prestações de contas de governos apresentadas pelos prefeitos municipais. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória. A coleta dos dados ocorreu de forma bibliográfica (por meio da legislação e de normativos financeiros, orçamentários e contábeis) e documental (por meio das análises de relatórios dos TCs). O tratamento dos dados foi realizado pelo método de análise de conteúdo dos dados coletados. Na sequência, os termos analisados foram categorizados por tipos de irregularidades, natureza e assunto, identificados segundo suas características. O produto contém, ainda, a identificação da legislação infringida. O passo seguinte foi de criação da taxonomia, para, em seguida realizar a validação dos termos. O produto servirá para instrumentalizar pesquisadores, na fase de coleta e tratamento de suas amostras, realizadas de forma manual ou através da utilização de sistema.

Palavras-chave: Taxonomia; Termos de Auditorias; Irregularidades; Auditorias Governamentais.

1 INTRODUÇÃO

Os relatórios dos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros têm sido objetos de diferentes estudos, tais como os realizados por Azambuja et al. (2018), Macieira (2016), Rocha (2013), Santos et al. (2023), Sothe e Gubian (2012) e Pereira e Cordeiro Filho (2012). A atenção de pesquisadores sobre os relatórios é justificada por Albuquerque e Oliveira (2014), Bier e Assing (2019) e Rocha (2013) em razão dos

documentos serem instrumentos de controles dos gastos públicos e possuem potencial de *accountability* governamental.

Nesses estudos, em comum, a forma como ocorreram as coletas de dados. Nenhum deles fez captura por meio computacional, não há uniformidade na forma como são agregadas as irregularidades, como também não houve pesquisa com o universo dos Tribunais de Contas Brasileiros. A metodologia de coleta primária, por vezes, torna as amostras limitadas. Estas limitações na coleta e tratamento dos dados primários das pesquisas em referência são resultantes da ausência de uniformidades (total ou parcial) dos relatórios de auditorias realizadas nos TCs. Nesse sentido, Chang et al. (2008) e Cunha e Araújo (2019) afirmam que há subjetividade em procedimentos de auditoria contábil que pode enviesar os resultados alcançados.

Estudos como o de Santos et al. (2023) podem ser tomado como exemplo, uma vez que são baseados nos relatórios de auditorias emitidos por um Tribunal de Contas, onde foi preciso analisar 3.113 tipos de erros apontados pelos auditores. Nesse número inicial, constava incidente de repetição, irregularidades similares na amostra, implicando a necessidade de transgredir todos os artigos da legislação financeira, orçamentária, tributária e administrativa para o alcance de tais dados.

Esses vieses apresentados, na amostra, refletem as práticas de auditorias sem uniformidade, conforme afirmam Rocha et al. (2020) bem como, sem uniformidades são as apresentação dos achados evidenciados nos relatórios, apesar das auditorias serem realizadas em órgãos e unidades governamentais que guardam em suas estruturas muitas similaridades.

Desse modo, a realização de pesquisas contemplando uma população ou uma grande amostra para investigar os governos brasileiros, não suporta uma estratégia

de execução manual, quando o objeto de investigação é relatório de auditoria composto por textos técnicos e sem quaisquer uniformidade de linguagem em sua construção, pois cada auditor governamental relata seus achados como lhe convém. Esse cenário ocasiona a coleta de grandes amostras, eventualmente inexequíveis pelos pesquisadores. Isto porque a estrutura da administração pública brasileira, seus níveis de governo e esferas de poder, constituem grandes cenários.

Assim, a estratégia de adoção de uma estrutura taxonômica autoriza uma classificação de erros ou fraudes, bem como possibilita informações para escolha de processos por meio de uma linguagem padronizada (Sousa & Araújo Júnior, 2013). Além disso, uma taxonomia descritiva consiste em fazer com que um determinado cenário seja estudado para criação de expressões homogêneas (Conway & Sligar, 2002). Tais expressões resultam no consenso de uso de termos, de linguagem entre as partes de um diálogo.

Nesse sentido, ancorar a emissão de documentos contendo relatos de auditorias dos TCs em uma taxonomia derivada de regras constitucionais, legais e normativas é um tipo de prática que Sousa e Araújo Júnior (2013) entendem como um pressuposto de que as organizações apresentam novas práticas informacionais, estratégias que tornam a captura de informação mais eficiente e eficaz.

Novas práticas são necessárias porquanto a análise das prestações de contas apresentadas anualmente pelas prefeituras aos controles externos governamentais – os (TCs) - é iniciada pela emissão de relatórios técnicos de auditorias. A apreciação das contas segue com a emissão de outros relatórios: o de opinião dos Procuradores de Contas, o relatório do voto de um Conselheiro relator e, por fim, a emissão de relatório prévio (Resolução nº 1028, 2015). Esse rito de procedimentos tem sua base no parecer técnico de auditoria, que relata, quando há, evidências de possíveis

irregularidades cometidas pelos prefeitos no exercício da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional (Brasil, 1988).

Ocorre que não existe normativo legal determinando uniformidade na classificação de irregularidades. Assim sendo, cada um dos TCs emite seus normativos internos direcionando os procedimentos dos auditores quando das análises das prestações de contas.

Diante desses fatos, os problemas identificados residem em: a) ausência de homogeneidade nos relatos de irregularidade identificadas em auditorias governamentais, sobre as prestações de contas de governos municipais; b) ausência de homogeneidade nos relatórios, comprometendo a transparência das informações; c) cenário com dificuldade para a coleta e o tratamento de dados para fins de pesquisas técnicas e científicas.

1.1 OBJETIVO

Nessa perspectiva, a solução para reduzir os problemas destacados, a elaboração de uma taxonomia, surgiu com a pretensão de tornar a linguagem técnica, aquela típica das áreas de orçamento, finanças e contabilidade pública, em uma linguagem simples, homogênea, ordenada e de fácil comunicação.

Diante do contexto, decidiu-se, como objetivo, elaborar uma taxonomia de irregularidades identificadas nas auditorias de contas de governos municipais brasileiros reportados em relatórios dos TCs. Neste sentido, o objetivo alcançado resultou em um produto tecnológico, que servirá para apoiar pesquisadores ligados ao tema de auditoria de governo municipal na fase de coleta e tratamento de suas amostras.

1.2 APLICABILIDADE

Justifica-se o produto tecnológico, a taxonomia, por ser ele capaz de atender aos pesquisadores nas etapas de coletas e tratamento de dados das pesquisas deles. E, sua aplicabilidade é apresentada a partir das seguintes funcionalidades:

1) Será uma ferramenta capaz de minimizar tempo e esforço no decorrer de pesquisas, pois terão disponíveis termos que agregam irregularidades similares, facilitando as análises do conteúdo de suas amostras;

2) para uso na criação de ETL (*extract, transform e load*), com o uso da linguagem de programação, elaborada para ler, extrair e tratar de forma automatizada os documentos emitidos pelos TCs. Os ETLs são ferramentas de *software* com funções específicas de extrair dados de sistemas, transformá-los a partir de regras preestabelecidas e, na sequência, carregar esses dados.

1.3 ADERÊNCIA

O produto é aderente à linha de pesquisa Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público do Doutorado em Contabilidade e Administração porque a taxonomia foi apresentada como um instrumento para auxílio de pesquisadores em auditoria de governos municipais.

1.4 COMPLEXIDADE

O produto tem média complexidade em sua concepção já que a construção dessa taxonomia exigiu uma varredura na legislação administrativa, financeira, orçamentária, tributária e contábil. Além do necessário conhecimento preliminar de cada norma existente, o que se destaca, na verdade, é a capacidade de compreender

o que se está investigando. Para tanto, foi necessário conseguir, de posse do conteúdo robusto que são as normas do direito administrativo, financeiro e tributário brasileiro, a capacidade de concluir a análise com simplicidade textual.

Apesar da complexidade na concepção e construção do produto, seu manuseio é de baixa complexidade para uso manual, e igualmente fácil para determinar algoritmo de sistema. É replicável em documentos de todos os Tribunais de Contas, quando resultante de auditorias de governos municipais.

1.5 IMPACTO E INOVAÇÃO

O produto poderá impactar nas pesquisas acadêmicas, já que estará acessível aos pesquisadores interessados na área de auditoria de governo municipal. Eles iniciarão suas pesquisas com manuseio da taxonomia ou uso por meio de sistema de informação, reduzindo o tempo gasto na coleta e tratamento dos dados.

O produto possui teor inovador, pois seu uso auxiliará na redução da subjetividade da informação coletada e permitirá a padronização na linguagem acadêmica das irregularidades constatadas em auditoria governamental.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 OS DESAFIOS DA PESQUISA DOCUMENTAL

As pesquisas qualitativas buscam compreender, em ambiente natural, qualquer fenômeno e o investigador atua como instrumento na captação das informações (Kripka, et al., 2015). Essa atuação perpassa por um bom instrumento de coleta (Gil, 2009), a fim de oportunizar ao pesquisador eficiência na delimitação e no levantamento de sua amostra. Dessa forma, questionários, entrevistas, observação,

estudo de caso e análise documental são instrumentos utilizados na coleta de dados (Gil, 2009; Kripka et al., 2015).

Diante do número de instrumentos para coletar dados primários a escolha ideal do método é determinante para dar credibilidade e confiabilidade aos resultados gerados (Kripka et al., 2015). Além disto, um plano cuidadoso de coleta de dados primários realizado em documento público deve ter o processo realizado com reduzida subjetividade.

Gil (2009) afirma que em pesquisa com documentos, como os dados são capturados indiretamente, eles evitam desperdício de tempo, possibilitando obter dados suficiente para a realização dela. Ressalta, ainda, que a pesquisa documental, às vezes, torna-se o único meio para a realização de algumas pesquisas sociais. Godoy (1995) e Kripka et al. (2015), no entanto, destacam as dificuldades para a captura de dados nesse tipo de pesquisa, tendo em vista a ausência de um padrão documental, bem como do conteúdo complexo das informações.

2.2 TAXONOMIA

Taxonomias são definidas como arcabouços, componentes estratégicos para negócios que têm como base a informação, servindo para identificar e tornar fácil o acesso a ela (Terra & Gordon, 2002). Contudo, a taxonomia corporativa não se limita a classificar e facilitar acesso (Vital, 2012), mas, igualmente, através de expressões, torna ágil o diálogo entre especialistas e outros interlocutores. Neste sentido, pelo consenso, uma taxonomia propõe formas de controlar a diversidade de significado ofertando um guia no processo de conhecimento.

Por outro lado, Martinez et al. (2004) afirmam ser uma taxonomia o resultado da criação de termos disponíveis para localizar informação importante. Portanto, para eles, tratar-se de um produto para ordenar e nomear metadados, permitindo organizar de forma sistemática a informação primária.

Desse modo, é possível observar com facilidade os benefícios que taxonomias ordenadas trazem para uma organização ou para um usuário da informação. Terra e Gordon (2002) destacam alguns desses benefícios: a) os membros das organizações mantem uma linguagem uníssona, isto é, usam a mesma linguagem para se referir às mesmas coisas; b) redução no tempo de coleta e classificação das informações, seja a informação em formato digital ou em papel e; c) maior rapidez na localização das informações, vez que ordenadas.

Pesquisa como de Vital e Café (2007) analisaram as práticas de construção de taxonomia e afirmaram que elas são construídas baseadas em modelos de conhecimento hierárquicos, estrutura mais citadas na literatura. No entanto, os autores questionaram se os modelos hierárquicos seriam suficientes para a organização da informação, por exemplo, em portais corporativos.

A pesquisa de Conway e Sligar (2002) trouxe a classificação das estruturas de taxonomias para ambientes corporativos, em três tipos. São elas: taxonomia descritiva, de navegação e taxonomia para gerenciamento de dados. A taxonomia descritiva consiste na criação de um vocabulário com o objetivo de melhorar a captura das informações. Os autores relatam que neste tipo de taxonomia, o objetivo é dar significado ao ambiente em que houve a construção, visando à padronização da linguagem e à ocorrência de comunicação efetiva.

Na taxonomia de navegação Conway e Sligar (2002) afirmam que os termos se relacionam de modo que façam sentido para os usuários dela, mesmo que não haja

subordinações lógicas. No que diz respeito à taxonomia para gerenciamento de dados, os autores informam que ela é formada por uma lista pequena de termos sem presença de hierarquia entre tais termos.

Diante do exposto, percebe-se que a taxonomia descrita, quando construída para uso no processo de elaboração de relatórios de auditorias governamentais, torna-se uma ferramenta de acessibilidade à comunicação pelo interlocutor. Isto porque os pareceres de auditorias ocorrem durante etapas dos controles dos atos de gestão pública. Tais controles servem como garantias para a sociedade obter explicações sobre as ações de seus representantes (Albuquerque & Oliveira, 2014), bem como de instrumento para que se efetive a transparência.

2.3 TRANSPARÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A transparência é uma meta estabelecida aos países que integram a Organização das Nações Unidas (ONU), que determinam aos seus membros o desenvolvimento de instituições governamentais totalmente eficazes, responsáveis e transparentes (ONU, 2003). Neste sentido, o nível de transparência pública tem avançado com o estabelecimento de Leis de Acesso à Informação (LAI), adotadas em mais de 100 países ao redor do mundo (Michener et al., 2015).

No Brasil, a LAI estabelece regras de transparência pública, não se omitindo de determinações aos órgãos de controles. O normativo legal prescreve transparência nas auditorias, prestações e tomadas de contas e nas inspeções (Brasil, 2011). No entanto, a legislação não indica em qual marco temporal tais documentos devem estar divulgados. A ausência de determinação legal possibilita aos entes federativos a decisão do espaço temporal para a publicidade dos resultados das auditorias. Assim, cada um dos TCs decide por prazos diferentes entre si.

Nesse sentido, os TCs possuem função importante na fiscalização dos atos transparentes nos governos - Federal, Estadual e Municipal - (Cruz et al., 2021). No entanto, para o fiel exercício da função corretiva desses entes, é essencial que esses órgãos sejam, igualmente, modelos de transparência pública. Isto porque o crescimento da transparência sinaliza expressivos níveis de *accountability*, especialmente quando apoiada pelo poder público, pelo setor produtivo e pela sociedade organizada (Speck, 2002).

3 METODOLOGIA

A taxonomia de termos de erros praticados pelos governos municipais brasileiros, reportados em relatórios dos TCs, foi resultado de uma pesquisa com abordagem fenomenológica, já que os procedimentos aplicados privilegiam o método qualitativo, o qual serve da informação de presença ou ausência de característica de conteúdo (Bardin, 2016). Trata-se de uma pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória, pois há pouco conhecimento sistematizado no assunto. A coleta dos dados ocorreu de forma bibliográfica e documental. Já o tratamento da amostra foi realizado pela análise de conteúdo, conforme definição de Bardin (2016).

A metodologia aplicada seguiu de forma resumida os seguintes passos:

- 1) Coleta de dados: identificação e mapeamento das irregularidades a partir da legislação vigente e normativos governamentais, bem como da observação dos relatórios dos TCs; 2) Tratamento dos dados: categorização das irregularidades identificadas, segundo suas características; 3) Criação da taxonomia; 4) Validação.

3.1 COLETA DOS DADOS

O processo de coleta das informações para a construção da taxonomia ocorreu em duas etapas. Na primeira, foram determinados os termos de quaisquer formas de inconsistências entre as práticas de governos municipais e os ditames presentes no aparato constitucional e legal brasileiro.

A base para coleta de dados foi um levantamento da legislação financeira federal, constitucional e infraconstitucional, a saber: Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000; Lei Complementar nº 178 de 13 de janeiro de 2021; Lei nº 4.320 de 17.03.1964; Lei nº 14.133 de 1º de abril de 2021; Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000; Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967; Decreto-Lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940; Resolução do Senado Federal nº 40 de 20 de dezembro de 2001, Resolução do Senado Federal nº 43 de 9 de abril de 2002 e; Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020. Foram coletados, ainda, os normativos dos Tribunais de Contas dos Estados da Federação, especificamente os documentos que regulam a forma como devem ser apresentadas ao TCs, as prestações de contas de governo.

Na segunda etapa, foram coletados 840 relatórios de auditorias e pareceres prévio de vinte e oito TCs referente a análise de contas de governos municipais. Nos arquivos coletados foram descartados os relatórios que não destacavam irregularidades. Assim a amostra final resultou em 375 relatórios, emitidos por 17 TCs, compreendendo 167 pareceres prévios e 208 relatórios de auditoria.

3.2 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados da amostra foram tratados pelo método de análises de conteúdo, de forma a descrever, objetiva e sistematicamente, conteúdo das leis e dos normativos pesquisados, conforme Bardin (2016). Deste modo, nos documentos dos TCs, também foram feitas interpretações das informações (Bardin, 2016). Na sequência, foram catalogados os itens de irregularidades e consignada à legislação que foi infringida. Os itens foram agrupados, por semelhanças, na categoria assunto e em seguida foram classificados em natureza conforme sua gravidade.

3.3 PROPOSTA DE SOLUÇÃO: CRIAÇÃO DA TAXONOMIA

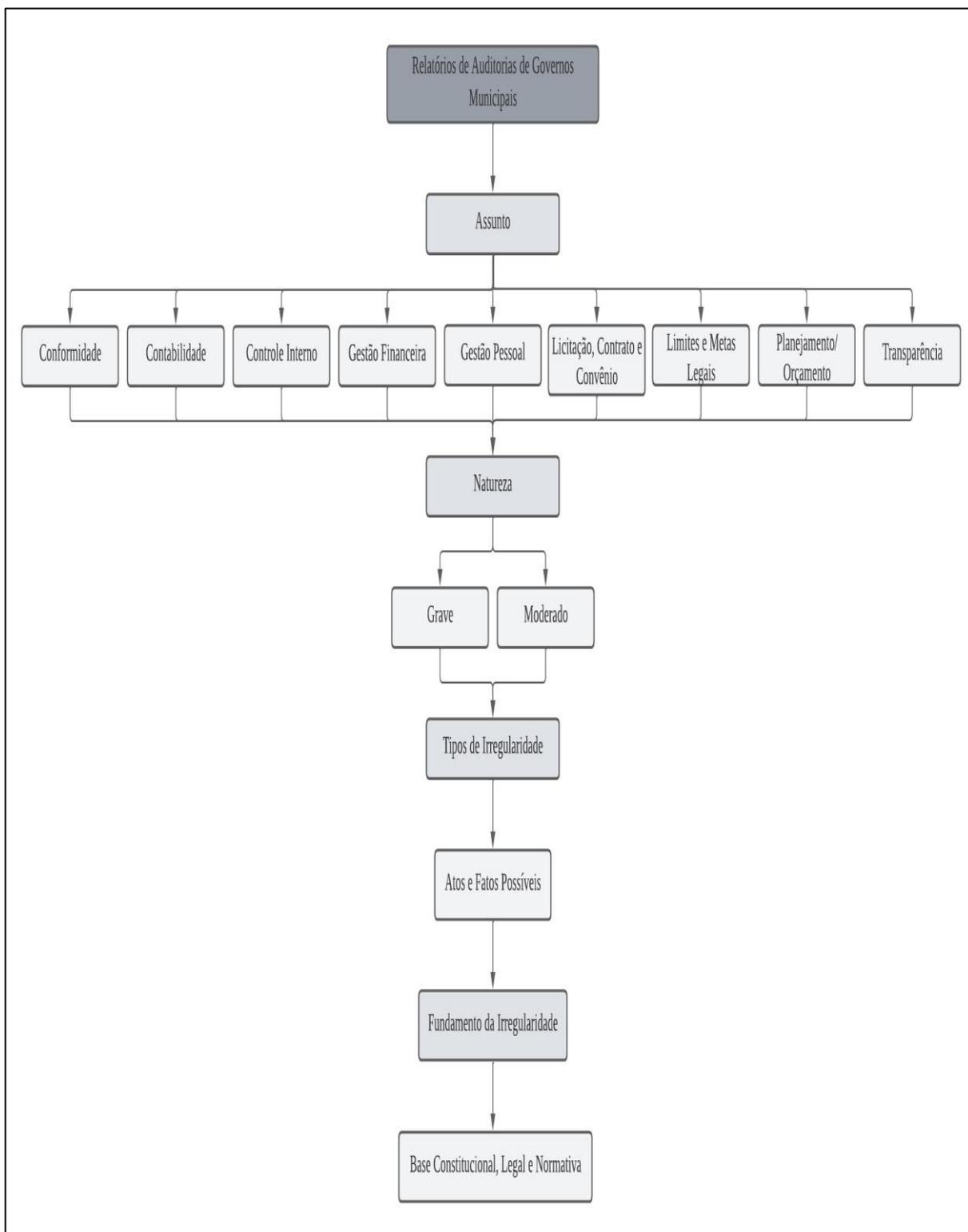


Figura 1: Modelo de Taxonomia de Erros Reportados em Relatórios de Auditorias dos Tribunais de Contas

Fonte: Dados da Pesquisa

O modelo taxonômico aqui apresentado segue a tipologia para ambientes corporativos, defendida por Conway e Sligar (2002) como taxonomia descritiva, uma vez que direciona para a padronização da linguagem e consequente melhoria na comunicação. As irregularidades coletadas foram classificadas em 210 itens, quando ajustadas para *dataframe* foi desdobrado em 466 itens.

Na sequência, foram descritas as fundamentações legais e/ou normativas que justificam as ações como irregulares, conforme Figura 4. As irregularidades foram agrupadas em nove assuntos, conforme Figura 2, e em seguida categorizados por natureza, ou seja, segundo a gravidade delas (Figura 3).

CÓDIGO	ASSUNTO	DESCRIÇÃO
A	Conformidade	Agrupam irregularidades de natureza formal, ou seja, fatos que resultam em não atendimento aos normativos internos dos Tribunais de Contas, mas não apresentam indícios de danos ao patrimônio público.
B	Contabilidade	São irregularidades derivadas da distorção entre a informação contábil registrada, comprovada e aceita segundo as normas contábeis vigentes, emitidas por órgãos competentes.
C	Controle Interno	São irregularidades derivadas de falhas nos ritos de gestão que ocasionaram danos ao patrimônio público ou desobediência a legislação vigente.
D	Gestão Financeira	Agrupam irregularidades derivadas das decisões de entradas e saídas do fluxo financeiro governamental.
E	Gestão de Pessoal	Agrupam irregularidades derivadas da gestão de pessoal ativo, inativo e pensionistas.
F	Licitação, Contrato e Convênio	Agrupam as falhas nos atos de licitar, contratar e celebrar e executar convênios.
G	Limites e Metas Legais	Agrupam irregularidades resultantes em descumprimentos de metas de aplicação de recursos em políticas públicas, compreendendo os limites mínimos e máximos permitidos pela legislação vigente.
H	Planejamento/Orçamento	Agrupam as falhas nos atos de planejamento, orçamento e sua execução.
I	Transparência	Agrupam irregularidades nos atos que resultam em ausência ou pouca interlocução entre governo e governados.

Figura 2: Categorias de Irregularidades por Assunto

Fonte: Tribunal de Contas Mato Grosso (2015) e Dados da Pesquisa

As categorias classificadas em Contabilidade, Controle Interno, Gestão Financeira, Limites e Metas Legais e Planejamento/Orçamento são adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (Tribunal de Contas Mato Grosso,

2015). As classificações em Conformidade e Transparência foram acrescidas a partir da pesquisa. A justificativa para tal acréscimo foi tomada por base análises de irregularidades que não acarretam prejuízo ao patrimônio público, para Conformidade; e para a classificação Transparência tomou-se como base a legislação vigente, notadamente, a Lei Complementar nº 101/2000.

CÓDIGO	NATUREZA	DESCRIÇÃO
A	Moderada	Agrupam irregularidades de natureza formal, onde não se comprova indícios de danos ao patrimônio público, tampouco descumprimentos aos ditames constitucionais e legais.
B	Grave	São irregularidades resultantes de danos ao patrimônio público e de descumprimentos aos ditames constitucionais e legais.

Figura 3: Categoria de Irregularidades Por Natureza

Fonte: Mato Grosso (2015) e Dados da Pesquisa

A classificação por natureza (grave e moderada) é adotada pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. Contudo, não houve justificativa para a adoção desse comportamento por parte do órgão (Mato Grosso, 2015). Nesta pesquisa, foram assumidas as citadas naturezas, justificadas pela descrição, conforme Figura 3.

3.4 FORMA DE ACESSO DA TAXONOMIA PARA USO EM PESQUISAS CIENTÍFICAS OU TÉCNICAS

Acesso para pesquisas com método manual na captura de dados
https://drive.google.com/drive/folders/18rmIVzaGhe40jiHdnqPeb2_6jHA0i95C?usp=sharing

Acesso para pesquisas com uso de sistema na captura de dados
<https://docs.google.com/spreadsheets/d/1vZO6yeNhkJAy1TacqcrzIO5gju237eBs/edit?usp=sharing&oid=109502571404802204488&rtpof=true&sd=true>

3.5 VALIDAÇÃO DA TAXONOMIA

A validação da taxonomia iniciou-se pela identificação das irregularidades em documentos pdfs, a partir da tabela taxonômica. Foi desenvolvido um software onde utilizou-se uma abordagem sistemática e iterativa, visando atender aos requisitos especificados.

O processo iniciou-se dividindo-se em etapas distintas: 1º) para a construção do software, foi utilizada a linguagem de programação python com a instalação e configuração de algumas bibliotecas nativas da ferramenta, bem como o banco de dados Microsoft Access para criação da tabela contendo os dados da taxonomia, necessária para a identificação das irregularidades.

2º) Foi realizada a extração dos dados contidos na taxonomia por meio da execução de consultas, onde os resultados foram convertidos em um *dataframe* (dados organizados em colunas e linhas). Com o banco de dados carregados no *dataframe*, foram realizadas operações de limpeza e pré-processamento. Isso incluiu a remoção de acentos, conversão para minúsculas e a manipulação de padrões específicos, como aqueles definidos pelos caracteres "//".

3º) Com os dados do banco de dados e os textos dos arquivos pdf prontos, o passo foi identificar as irregularidades. Após identificar as irregularidades, a partir da tabela taxonômica, o código contabilizou o número de ocorrências de cada uma, para cada arquivo pdf.

Os achados do teste apresentaram 594 ocorrências de irregularidades, que tomando por base a taxonomia tais ocorrências foram classificadas em 31 itens de irregularidades, agrupadas em 7 assuntos, quais sejam (Conformidade, Contabilidade, Controle Interno, Gestão Financeira, Limites e Metas Legais,

Planejamento/Orçamento e Transparência). Tais achados representaram, pela taxonomia, cerca de 13% dos itens das irregularidade, 77% dos assuntos e 100% da natureza.

4 ANÁLISES E DISCUSSÕES

A necessidade de uma taxonomia para ser utilizado pelas partes interessadas (os pesquisadores), quando do uso dos documentos produzidos pelos órgãos de controles externos - os TCs -, sobre o planejamento e a gestão nos municípios, surge pelas limitações dos Tribunais de Contas Brasileiros. Isso porque os órgãos mantêm linguagens complexas, sem uniformidade ou padrão, causando dificuldade durante o processo de busca pelos interessados.

Esta pesquisa apresentou solução para os pesquisadores em Tribunais de Contas. Também descortinou um futuro debate sobre um modelo padronizado de disponibilizar as informações pelos órgãos responsáveis, os Tribunais. Isto porque o exercício da função corretiva desses entes, requer que eles sejam modelos de transparência pública. Nesse sentido, é necessário lembrar que uma boa modelagem de transparência requer presença de elementos como a uniformidade (total ou parcial) das informações, reduzindo a subjetividade, variável que pode enviesar resultados.

5 CONCLUSÕES

O objetivo inicial desta pesquisa alcança o propósito ao entregar um produto tecnológico, um modelo de taxonomia de irregularidades identificadas nas auditorias de contas de governos municipais brasileiros reportados em relatórios de Tribunais de

Contas. A estrutura taxonômica foi resultado de coletas de termos de irregularidades, classificadas e validadas.

Tem-se um produto à disposição de pesquisadores que concentram suas pesquisas em Tribunais de Contas e seus documentos de auditorias, que terão coletas e análises de amostras facilitadas pelo produto ora apresentado.

A pesquisa não se encerra com a conclusão e entrega da taxonomia, uma vez que o governo é um organismo vivo. Neste sentido, sugere que novas pesquisas sejam realizadas com fins de construção de um modelo de taxonomia de irregularidades identificadas nas auditorias de contas de governos estaduais brasileiros reportados em relatórios de Tribunais de Contas.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, C. C. B., & Oliveira, A. G. (2014). A accountability em pareceres prévios do tribunal de contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. *Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, 2(2), 43-57. <http://dx.doi.org/10.3895/rbpd.v2n2.3075>
- Azambuja, P. A., Teixeira, A., & Nossa, S. N. (2018). Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12, e149212. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.149212>
- Bardin, Laurence (2016). *Análise de conteúdo*. São Paulo. Edições Setenta.
- Bier, C., & Assing, T. M. (2019). O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 17(2), 46-73.
- Brasil (1964). Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil (1967). Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Brasil (1967). Decreto-lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm

- Brasil (1980). Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm
- Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado Federal. www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Brasil (1997). Lei nº 9503 de 23 de setembro de 1997. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm
- Brasil (1998). Lei nº 9637 de 15 de maio de 1998. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm
- Brasil (1998). Lei nº 9715 de 25 de novembro de 1998. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm
- Brasil (1998). Lei nº 9717 de 27 de novembro de 1998. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9717.htm
- Brasil (1999). Lei nº 9790 de 23 de março de 1999. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm
- Brasil (1999). Lei nº 9796 de 05 de maio de 1999. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9796.htm
- Brasil (2000). Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Brasil (2011). Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Brasília, DF, Senado Federal. www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm
- Brasil (2021). Lei nº 14133 de 01 de abril de 2021. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm
- Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), 1053-1067. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2007.08.057>
- Conway, S., & Sligar, C. (2002). *Unlocking knowledge assets*. Microsoft Press.
- Cruz, T., Michener, G., & Andretti, B. (2021). Internal transparency: compliance and punishment in the Brazilian municipal budget process. *Revista de Administração Pública*, 55(2), 357-377. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190362>
- Cunha, J. H. D. C., & Araújo, R. H. D. (2019). Uso da taxonomia como ferramenta de redução da subjetividade nos processos de auditoria. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 24(1), 216-231. <https://doi.org/10.1590/1981-5344/3174>
- Gil, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de empresas*, 35(3), 20-29.
- Kripka, R., Scheller, M., & Bonotto, D. L. (2015). *Pesquisa Documental: considerações sobre conceitos e características na Pesquisa Qualitativa* [Artigo apresentado]. 4º Congresso Ibero-Americano em Investigação Qualitativa (IV CIAIQ 2015), Aracaju, Sergipe, Brasil.
- Macieira, F. C. (2016). *Determinantes do Parecer Prévio do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em Relação às Contas das Prefeituras Municipais* [Artigo apresentado]. Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade, Fipecafi, São Paulo, Brasil. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/16UspInternational/54.pdf>
- Martínez, A., Ristuccia, C., Pisarello, R., Stubbs, E., Caminotti, L., Balparada, J., ... & Mangiaterra, N. (2004). Las categorías o facetas fundamentales: una metodología para el diseño de taxonomías corporativas de sitios Web argentinos. *Ciência da Informação*, 33(2), 106-111. <https://doi.org/10.1590/S0100-19652004000200011>
- Tribunal de Contas Mato Grosso (2015). *Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais* (5ª. Ed). Publicontas.
- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233-242. <https://doi.org/10.3233/IP-130299>
- Michener, G., Moncau, L. F., & Velasco, R. B. (2015). *Estado brasileiro e transparência avaliando a aplicação da Lei de Acesso à Informação* [Relatório Técnico]. <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/6b18feb4-a74a-4f7e-b43b-9a2a2c236dc3/content>
- Pereira, J. R. T., & Cordeiro Filho, J. B. (2012). Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: O que está acontecendo? *Contabilidade Gestão e Governança*, 15(1), 33-43.
- Resolução nº 40 de 20 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no artigo 52, VI e IX, da Constituição Federal. <https://legis.senado.leg.br/norma/562458>
- Resolução nº 43 de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos estados, do distrito federal e dos municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. <https://legis.senado.leg.br/norma/582604>
- Resolução nº 38, de 16 de julho de 2009. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE. <https://www.fnde.gov.br/index.php/>

- Resolução nº 1028 de 04 de março de 2015. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado. <https://atosoficiais.com.br/lei/regimento-interno-tcers-2020-12-01-versao-consolidada>
- Rocha, A. C. (2013). A Realização da Accountability em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 901–926. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000400005>
- Sothe, A., Sothe, V., & Gubiani, C. A. (2012). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista do Serviço Público*, 63(2), 177-197. <https://doi.org/10.21874/rsp.v63i2.94>
- Sousa, R. T. B., & de Araújo Júnior, R. H. (2013). A classificação e a taxonomia como instrumentos efetivos para a recuperação da informação arquivística. *Ciência da informação*, 42(1), 131-144. <https://doi.org/10.18225/ci.inf.v42i1.1400>
- Speck, B. W. (2002). *Caminhos da transparência*. Unicamp.
- Terra, J., & Gordon, C. (2002). *Portais corporativos: a revolução na gestão do conhecimento*. Negócio Editora.
- Vital, L. P. (2012). Taxonomia como elemento estruturante em portais corporativos. *RDBCI: Revista Digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação*, 10(1), 25-40. <https://doi.org/10.20396/rdbci.v9i2.1908>
- Vital, L. P., & Cafe, L. M. A. (2007). Práticas de elaboração de taxonomias: análise e recomendações. [Artigo apresentado]. *Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação*, Salvador, Bahia, Brasil. <http://enancib.ppgci.ufba.br/artigos/GT2--141.pdf>

Capítulo 5

CONSIDERAÇÕES FINAIS DA TESE

O objetivo geral desta tese - examinar os relatórios dos Tribunais de Contas (TCs) sobre as contas dos governos municipais - é atingido com a realização de três importantes entregas para a comunidade científica, para os TCs Brasileiros e para os demais atores da sociedade. Em cada produto entregue o objetivo foi alcançado juntamente com o compromisso com a utilidade para os interessados na administração pública, sua gestão, disclosure e sua *accountability*. Neste sentido, seja a *accountability* traduzida como prestação de contas ou como a responsabilização dos agentes públicos.

A pesquisa efetiva uma contribuição teórica já que inovou ao tratar dos relatórios de Tribunal de Contas (relatórios prévio) pelas lentes da legibilidade, trazendo pela pesquisa empírica a constatação da violação das bases de gestão transparente e *accountability*.

A pesquisa descortinou uma desalinhada relação de entendimento técnico, dentro do órgão de controle externo pesquisado, sobre as prestações de contas a ele apresentadas. Este desalinhamento é fruto da ausência de ritos internos claros, a exemplo de direcionamento do que deve ser considerado irregularidade na gestão municipal.

Nos achados da pesquisa empírica, as irregularidades praticadas no gerenciamento de receitas, despesas e do patrimônio público, por partes dos prefeitos municipais, chamou atenção pela quantidade delas, ultrapassando o número de

centenas. Destes fatos, a segunda contribuição prática foi ofertada, nesta tese, desta vez o público-alvo foram os responsáveis pelos sistemas de controles internos das Prefeituras.

Neste sentido, foram entregues os passos a serem seguidos com vistas à redução das inconsistências encontradas pelos órgãos de controle externos, os TCs. A redução será assegurada para casos de irregularidades que porventura seja cometida de forma intencional, como resultado de desconhecimentos técnicos, inobservâncias ou imperícia.

Foi descortinado, também, a necessidade de um artefato que auxiliasse pesquisadores na condução de trabalhos sobre os relatórios de auditorias de governos municipais. Diante das descobertas, foi apresentada uma taxonomia de irregularidade apontadas pelos auditores dos TCs. Tratou-se de uma contribuição prática e especializada, para pesquisadores que têm área de concentração nas auditorias de municípios realizadas pelos TCs.

Para os pesquisadores, a taxonomia foi apresentada como uma ferramenta para captura e tratamento de pequenas e grandes amostras de pesquisas. A necessidade da taxonomia surgiu pela ausência de comunicação uniforme e objetiva dos TCs com os usuários de seus relatórios técnicos.

A pesquisa apresentou algumas limitações, a saber:

a) A amostra coletada de relatórios prévios ficou limitada a um Tribunal de Contas Estadual. Portanto, as constatações de níveis de legibilidade dos relatórios do TCE-RS podem não coincidir com a posição do cenário nacional;

b) Não se constatou as razões que levaram os Conselheiros de Contas a produzirem documentos com os níveis não aceitáveis de legibilidade, tornando nebulosos os relatórios, para os Vereadores Municipais e os demais atores sociais;

c) As pesquisas que compõem esta tese podem encontrar resistências entre os gestores das prefeituras municipais e entre os operadores dos sistemas de controles internos municipais.

Diante das limitações, sugere-se que pesquisadores possam realizar trabalhos a partir do que segue:

a) examinar a legibilidade dos relatórios prévios sobre a gestão nos entes estaduais brasileiros a fim de identificar o nível de qualidade dos relatórios dos TCs no cenário nacional;

b) investigar as razões de os Conselheiros emitirem relatórios nebulosos, para seus usuários, e;

c) investigar a existência nos sistemas de controles internos municipais de ritos, passos para a implementação de planejamento, orçamento e sua execução, execução das finanças e dos controles contábeis com vistas a garantir a continuidade da gestão pública e a prevalência da aplicação de princípios constitucionais que regem a administração pública.