O Boletim de Conjuntura (BOCA) publica ensaios, artigos de revisão, artigos teóricos e empíricos, resenhas e vídeos relacionados às temáticas de políticas públicas.

O periódico tem como escopo a publicação de trabalhos inéditos e originais, nacionais ou internacionais que versem sobre Políticas Públicas, resultantes de pesquisas científicas e reflexões teóricas e empíricas.

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, seguindo o princípio de que disponibilizar gratuitamente o conhecimento científico ao público proporciona maior democratizacão mundial do conhecimento.



BOLETIM DE CONJUNTURA

BOCA

Ano VI | Volume 19 | Nº 57 | Boa Vista | 2024

http://www.ioles.com.br/boca

ISSN: 2675-1488

https://doi.org/10.5281/zenodo.13910591

BOLETIM DE CONJUNTURA

www.ioles.com.br/boca

LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA E IMPACTO NO JULGAMENTO DE CONTAS GOVERNAMENTAIS

Tatiana Alves de Paula[1]

Diego Rodrigues Boente[2]

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 estimação 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: Legibilidade; Parecer Prévio; Tribunal de Contas.

Abstract

The research aimed to measure the readability of the audit reports prepared and released by the Audit Office (AO) of Rio Grande do Sul, to examine the impacts of these documents on the judgments of the mayors made by the councilors. The applied methodology was the content analysis of the AO documents to measure the readability and then, a estimation was performed by logistics regression. The main results show that they were not found statistically a relationship between the technical documents sent by the AO to the municipal legislature and the judgments of the mayors. The research delivers an academic contribution, the analysis of the readability of the opinions of the AO, a starting point for future research in external control; It was delivered to AO, concluding that audit reports need quality to be well understood and thus become useful by the legislature.

Keywords: Audit Office; Audit Reports; Readability.

INTRODUÇÃO

A análise dos relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas (TCs) tem sido um tema de crescente relevância no âmbito do controle externo governamental, principalmente por seu impacto na compreensão e julgamento das contas públicas pelas Câmaras Municipais. 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.

[1] Professora da Universidade Estadual do Maranhão (UEMA). Doutora em Contabilidade e Administração pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). E-mail: tatiana.paula22@gmail.com

[2] Professor da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). E-mail: diegoboente@gmail.com

Este tema ganha importância ao considerar que os pareceres prévios são documentos fundamentais no processo de julgamento político, servindo como base técnica para que os vereadores tomem decisões informadas sobre a aprovação ou reprovação das contas dos gestores municipais. A relevância reside no fato de que informações não compreensíveis não são úteis e não contribuirão, portanto, para garantir a *accountability*.

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.

Isso posto, 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. 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*. O tratamento dos relatórios prévios do TCE-RS deu-se por meio de análises dos conteúdos de forma automática.

Além da necessidade de preencher a lacuna de pesquisa, 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.

O presente trabalho está estruturado da seguinte forma: a primeira seção aborda a revisão da literatura, onde são discutidos conceitos centrais como prestação de contas, disclosure governamental e legibilidade de documentos públicos. Em seguida, na seção de metodologia, são descritos os procedimentos adotados para a coleta de dados e a análise dos pareceres prévios e relatórios técnicos. A terceira seção apresenta os resultados e discussões sobre os achados da pesquisa, relacionando os níveis de legibilidade dos pareceres com as decisões das Câmaras Municipais. Por fim, a conclusão oferece uma síntese dos principais resultados, as contribuições do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

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, 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.

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). 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; BUSUIOC; 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*.,

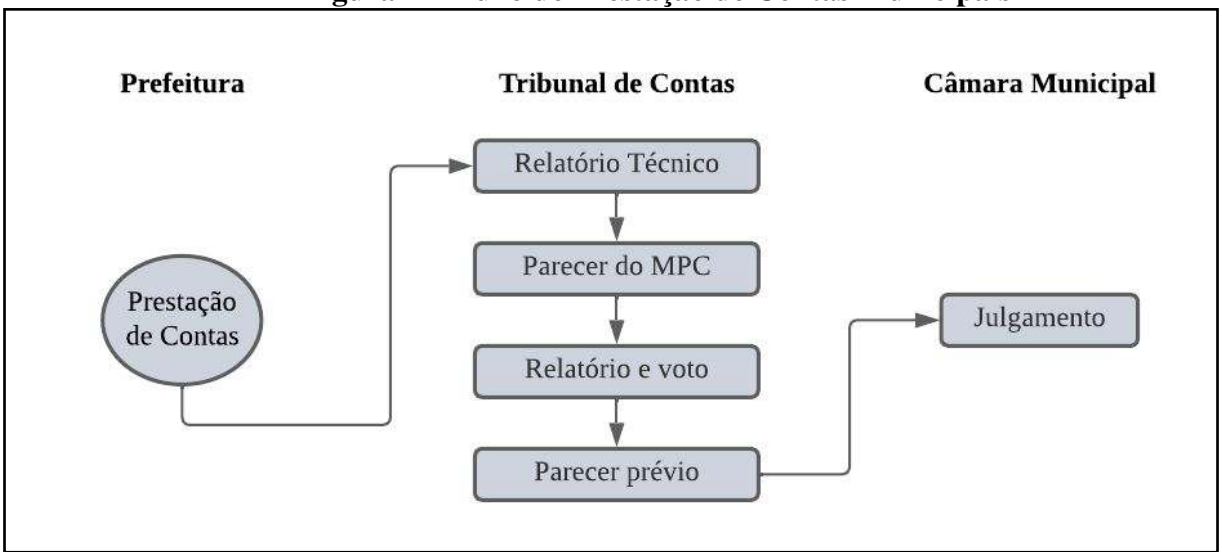
2023). A divulgação com o formato facilitador da *accountability,* assegura a compreensão, também, junto aos cidadãos (KEUNECKE *et al*., 2011).

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 (ALMQUIST *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: Elaboração própria.

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 (LINO; AQUINO 2020; AZAMBUJA *et al*. 2018; 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.

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.

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. 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.

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 (*lenght*) e o índice de legibilidade (*fog*). A fórmula de extensão do texto é assim definida: Extensão do texto, *Lenght* = log (números de palavras). Enquanto a legibilidade é determinada por: *Fog* = (palavras por frase + percentagem de palavras complexas) x 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.

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. 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).

Quadro 1 - Relação entre o Índice de Legibilidade e o Texto

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

Fonte: Elaboração própria. Adaptada de Li (2008).

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 (LINO; AQUINO 2020; AZAMBUJA *et al*. 2018; HIDALGO *et al*. 2016).

Nesse sentido, levantou-se a primeira hipótese: H_1: 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 Almquist *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: H_2: 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.

MÉTODO

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.

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.

Coleta e tratamento dos dados

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*. O perfil dos dados desses documentos é de natureza textual, quantitativa e qualitativa, 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 isso, buscou-se o resultado dos julgamentos das contas nos sites oficiais das Câmaras de Vereadores de 296 municípios do Rio Grande do Sul. Nesse caso, o perfil dos dados é categórico (aprovação ou reprovação das contas). 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: Elaboração própria.

Na sequência, também foram coletados dados quantitativos, discretos e contínuos, e qualitativos sobre os municípios a partir de informações públicas sobre a situação fiscal (ativo, receita orçamentária, receita corrente líquida, dívida líquida), e política (partidos e coligações dos vereadores). Esses dados suportaram as variáveis utilizadas na pesquisa e estão descritas na Figura 3.

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).

Essas abordagens têm sido validadas na literatura científica, conforme pesquisas realizadas por Li (2008), Loughran e McDonald (2014), Caldas e Freire (2020), Melón-Izcoa, Ruiz-Cabestreb, Ruiz-Olallac (2021), Salehi, Zimon e Seifzadeh (2022), Yu (2022), Borali e Damásio (2024), que também aplicam análises de legibilidade e métodos estatísticos similares em suas investigações.

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:

$$JulgCâmara = exp\ exp\ (\beta o)\ + exp\ exp\ (\beta 1\ Fog)\ + exp\ exp\ (\beta 2\ Lenght)\ + exp\ exp\ (\beta 3\ Ver)\ (\beta 4\ OrigemCons)\ + (\beta 5\ Ln\ (RO))\ (\beta 6\ DivLiq)\ (\beta 7\ Ln\ (ativo)\ + \varepsilon$$

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 no quadro 2:

Quadro 2 - Descrição das Variáveis Independentes Usadas no Modelo Econométrico

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	Categórica 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	Categórica 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).

Fonte: Elaboração própria.

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.

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.

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
Fog	610	38,01	6,17	22,67	90,67
Lenght	610	2,17	0,09	1,68	2,46

Fonte: Elaboração própria.
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.

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

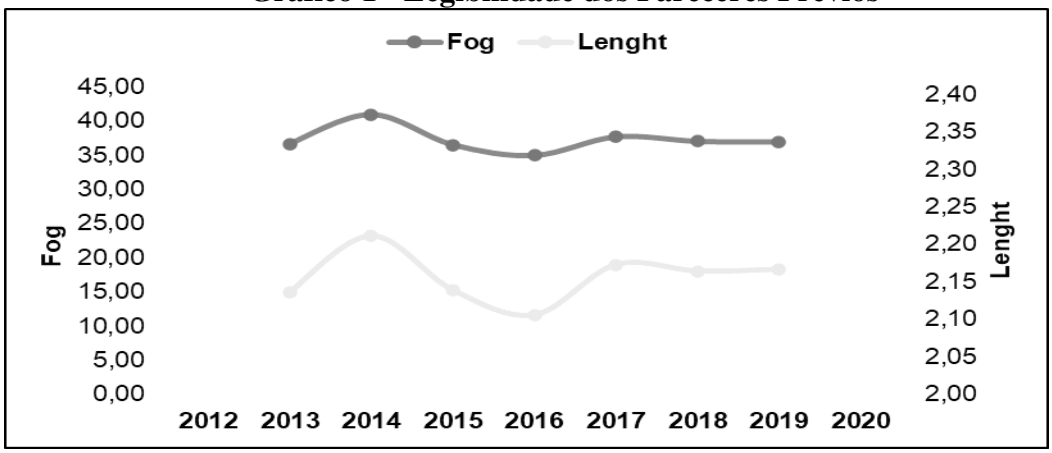
RELCON	PARPREV		Qui Quadrado (valor p)
	Desfavorável	Favorável	
Desfavorável	84 (93,3%)	31 (5,9%)	0,793
Favorável	6 (6,7%)	489 (94,1%)	(p = 0,00)
Total	**90 (100%)**	**520 (100%)**	

Fonte: Elaboração própria.

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 no gráfico 1, disposto na página seguinte.

Entende-se que o *Fog* ideal é entre 12 e 14, conforme consta no gráfico 1. 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).

Gráfico 1 - Legibilidade dos Pareceres Prévios



Fonte: Elaboração própria.

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 munícipio, 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: Elaboração própria.

Nota: (*) significante 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 julgamentos favoráveis ou desfavoráveis das câmaras e as principais variáveis

explicativas foram: *fog* e *lenght* . 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 *lenght*, ver e a divliq. As duas primeiras foram significantes a um nível de 5%, ao passo que a terceira foi significante 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 vereadores (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 a 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
Lenght**	-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 R²	0,161					

Fonte: Elaboração própria. (*) significante a 1%; (**) significante 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.

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: Elaboração própria.
Nota: (*) 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%.

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 (HIDALGO *et al*. 2016; 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. Esse achado corrobora com pesquisas internacionais, como as de Li (2008) e Loughran e McDonald (2014), que destacam o impacto negativo da baixa legibilidade sobre a tomada de decisões financeiras, sejam elas no contexto corporativo ou governamental. A similaridade entre os resultados da presente pesquisa e os estudos de Allini *et al*. (2017) e Caldas e Freire (2020) no Brasil mostra que a falta de clareza nos relatórios é uma questão recorrente em diversas esferas, seja pública ou privada.

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 significante.

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 (LINO; 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 (LI, 2008; LAWRENCE, 013); LO *et al*. 2017; ASAY *et al*. 2018; SOUZA; 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, consequentemente, em redução de conflito entre as análises dos auditores e dos Conselheiros do TCE-RS.

As possíveis implicações de ordem social e política decorrentes dos resultados apresentados estão relacionadas à transparência e accountability no setor público. Socialmente, a baixa legibilidade dos relatórios técnicos pode resultar em uma população mal-informada sobre as ações e o desempenho dos gestores públicos, comprometendo o controle social efetivo. Politicamente, a falta de clareza nos pareceres prévios pode permitir julgamentos enviesados ou influenciados por fatores externos, como alianças partidárias, em vez de critérios técnicos. Isso pode enfraquecer a credibilidade nas instituições.

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

ALLINI, A. *et al*. “From accountability to readability in the public sector: Evidence from Italian universities”. **International Journal of Business and Management**, vol. 12, n. 3, 2017.

ALMQUIST, R. *et al*. “Public sector governance and accountability”. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 24, n. 7, 2013.

ASAY, H. S.; LIBBY, R.; RENNEKAMP, K. “Firm performance, reporting goals, and language choices in narrative disclosures”. **Journal of Accounting Economics**, vol. 65, n. 2, 2018.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. “Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente”. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 12, 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Editora Setenta, 2016.

BLANCO, B. *et al*. "How do auditors respond to low annual report readability?" **Journal of Accounting and Public Policy**, vol. 40, n. 3, 2021.

BORALI, N.; DALMÁCIO, F. Z. "Fatores Formais Dos Pareceres Irregulares Proferidos Pelo Tribunal De Contas Do Estado De São Paulo entre 2000 e 2013". **Revista Liceu**, vol. 14, n. 1, 2024.

BOVENS, M. "Analyzing and assessing accountability: A conceptual framework". **European Law Journal**, vol. 13, n. 4, 2007.

BRADBURY, M. E. *et al*. "Summary annual reports: length, readability and content". **Accounting and Finance**, vol. 60, n. 3, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Planalto, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2023.

BUSUIOC, M.; LODGE, M. "Reputation and accountability relationships: Managing accountability expectations through reputation". **Public Administration Review**, vol. 77, n. 1, 2017.

CALDAS, O. V.; FREIRE, F. S. "Determinantes do Nível de Legibilidade das Prestações de Contas dos Entes Federativos Estaduais no Brasil". **Revista FSA**, vol. 17, n. 7, 2020.

CRUZ, T. *et al*. "Internal transparency: compliance and punishment in the Brazilian municipal budget process". **Revista de Administração Pública**, vol. 55, 2021.

FERNÁNDEZ, Ó. S. "La claridad de la información narrativa en las empresas cotizadas españolas". **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, vol. 3, n. 3, 2013.

HEALD, D. "Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit". **Financial Accountability and Management, Edinburgh**, vol. 34, n. 4, 2018.

HIDALGO, F. D. *et al*. "Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts". **Comparative Political Studies**, vol. 49, n. 13, 2016.

IFAC - International Federation of Accountants. "Handbook-ISA-315-Revista-PT". **IFAC** [2001]. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 22/05/2024.

KEUNECKE, L. P. *et al*. "Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina". **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 8, n. 16, 2011.

LAUREANO, R. V. *et al*. "Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF". **Advances in Scientific and Applied Accounting**, vol. 10, n. 1, 2017.

LAWRENCE, A. "Individual investors and financial disclosure". **Journal of Accounting and Economics**, vol. 56, n. 1, 2013.

LI, F. "Annual report readability, current earnings, and earnings persistence". **Journal of Accounting and Economics**, vol. 45, n. 2, 2008.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. D. "Práticas não adequadas nos tribunais de contas". **Revista de Administração Pública**, vol. 54, n. 2, 2020.

LO, K. *et al*. "Earnings management and annual report readability". **Journal of Accounting and Economics**, vol. 63, n. 1, 2017.

LOUGHRAN, T.; MCDONALD, B. "Textual analysis in accounting and finance: a survey". **Journal of Accounting Research**, vol. 4, n. 4, 2016.

LOUGHRAN, T.; MCDONALD, B. "Measuring readability in financial disclosures". **The Journal of Finance**, vol. 69, n. 4, 2014.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. "Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente". **Revista de Administração Pública**, vol. 43, n. 4, 2009.

MARTINS, L. C. *et al*. "Controle Externo das Contas Públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco". **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, vol. 15, n. 2, 2020.

MELÓN-IZCO, A; RUIZ-CABESTRE, F. J.; RUIZ-OLALLA, C. "La legibilidad en los informes de gestión: extensión y buenas prácticas de gobierno corporativo". **Revista de Contabilidad**, vol. 24, n. 1, 2021.

MICHENER, G.; CRUZ, T. L. P.; BENEDICTO, F. S. "Evaluating the quality of transparency laws: propositions for measurements and explanations". **The Journal of Legislative Studies**, vol. 27, 2021.

MILANEZI, A. R.; MONTE-MOR, D. S. "O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas". 2017. **Anais do XI Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**. Belo Horizonte: ANPCONT, 2017.

MILLER, B. P. "The effects of reporting complexity on small and large investor trading". **The Accounting Review**, vol. 85, n. 6, 2010.

SALEHI, M.; ZIMON, G.; SEIFZADEH, M. "The effect of management characteristics on audit report readability". **Economies**, vol. 10, n. 1, 2022.

SANTOS, L. J. S. *et al.* "Fatores que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo dos municípios pernambucanos". **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, vol. 26, n. 1, 2023.

SCHEDLER, A.; DIAMOND, L. J.; PLATTNER, M. F. **The Self-Restraining State**: power and accountability in new democracies. Londres: Lynne Rienner, 1999.

SMAILI, N.; GOSSELIN, A. M.; LE MAUX, J. "Corporate financial disclosures and the importance of readability". **Journal of Business Strategy**, vol. 44, n. 2, 2022.

SOUZA, J. A. S. D.; BORBA, J. A. "Legibilidade como medida de complexidade textual: determinantes e evidências em empresas brasileiras". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 33, n. 88, 2022.

TCERS - Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. **Resolução n. 1028, de 04 de março de 2015**. Porto Alegre: TCERS, 2015. Disponível em: <www.atosoficiais.com.br>. Acesso em: 15/10/2024.

VAJJALA, S. “Trends, limitations and open challenges in automatic readability assessment research”. **arXiv Preprint**, vol. 2, 2021.

YU, Z. “Financial report readability and accounting conservatism”. **Journal of Risk and Financial Management**, vol. 15, n. 10, 2022.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. “As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros”. **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 25, 2014.



BOLETIM DE CONJUNTURA (BOCA)

Ano VI | Volume 19 | Nº 57 | Boa Vista |2024

http://www.ioles.com.br/boca

Editor chefe:

Elói Martins Senhoras

Conselho Editorial

Antonio Ozai da Silva, Universidade Estadual de Maringá

Vitor Stuart Gabriel de Pieri, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Charles Pennaforte, Universidade Federal de Pelotas

Elói Martins Senhoras, Universidade Federal de Roraima

Julio Burdman, Universidad de Buenos Aires, Argentina

Patrícia Nasser de Carvalho, Universidade Federal de Minas Gerais

Conselho Científico

Claudete de Castro Silva Vitte, Universidade Estadual de Campinas

Fabiano de Araújo Moreira, Universidade de São Paulo

Flávia Carolina de Resende Fagundes, Universidade Feevale

Hudson do Vale de Oliveira, Instituto Federal de Roraima

Laodicéia Amorim Weersma, Universidade de Fortaleza

Marcos Antônio Fávaro Martins, Universidade Paulista

Marcos Leandro Mondardo, Universidade Federal da Grande Dourados

Reinaldo Miranda de Sá Teles, Universidade de São Paulo

Rozane Pereira Ignácio, Universidade Estadual de Roraima