



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RUTH HELAYNE LOPES DA SILVA

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO: A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DAS REGIÕES NORDESTE E
SUDESTE DO BRASIL**

**JOÃO PESSOA
2022**

RUTH HELAYNE LOPES DA SILVA

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO: A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DAS REGIÕES NORDESTE E
SUDESTE DO BRASIL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Vera Lúcia Cruz

**JOÃO PESSOA
2022**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586q Silva, Ruth Helayne Lopes da.

Qualidade da informação: a legibilidade dos
relatórios de auditoria dos tribunais e contas das
regiões Nordeste e Sudeste do Brasil / Ruth Helayne
Lopes da Silva. - João Pessoa, 2022.
43 f.

Orientação: Vera Lúcia Cruz.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Ciências Contábeis. 2. Auditoria. 3. Relatórios
de Auditoria. 4. Qualidade da Informação. 5. Programa
Gunnings Fog Index (FOG). 6. Índice de legibilidade. I.
Cruz, Vera Lucia. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

RUTH HELAYNE LOPES DA SILVA

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO: A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DAS REGIÕES NORDESTE E
SUDESTE DO BRASIL**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA



Presidenta: Prof.^a Dr.^a Vera Lúcia Cruz
Instituição: UFPB



Membro: Prof.^a Dr.^a Karla Katiuscia Nobrega De Almeida
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB

João Pessoa, 06 de dezembro de 2022.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Ruth Helayne Lopes da Silva, matrícula n. ° 20180043431, autora do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado QUALIDADE DA INFORMAÇÃO: A LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DAS REGIÕES NORDESTE E SUDESTE DO BRASIL orientado pela professora Dra. Vera Lúcia Cruz, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2022.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n. ° 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n. ° 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 06 de dezembro de 2022.

Ruth Helayne Lopes da Silva

Dedico este trabalho ao meu querido pai Otávio Francisco (in memoriam), cujo empenho em me educar sempre veio em primeiro lugar. Aqui estão os resultados dos seus esforços. Com muita gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, primeiramente, por tanto amor e infinita bondade, por estar sempre comigo e por providenciar tudo conforme a Sua perfeita vontade.

A minha querida mãe, Divaneide Lopes que sempre esteve ao meu lado me apoiando ao longo de toda a minha trajetória, muito obrigada pelo apoio e incentivo que serviram de alicerce para as minhas realizações.

Ao meu pai Otávio Francisco, in memoria, que tenho muita saudade, sei que estaria muito feliz com essa conquista.

A minha irmã, por todo companheirismo compartilhado durante nossas vidas.

A todos meus professores pelo conhecimento transmitido ao longo de minha jornada acadêmica, em especial a minha professora orientadora Vera Lúcia Cruz, por toda sua dedicação, paciência e pela riqueza de seus conhecimentos que contribuíram para a conclusão deste trabalho.

A todos os familiares e amigos que torcem por mim e vibram com as minhas conquistas e que, direta ou indiretamente, participaram da minha vida acadêmica, o meu muito obrigada.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo analisar o índice de Legibilidade gerado pelo Programa “*Gunning’s Fog Index*” (*FOG*) em relatórios de auditoria do tipo análise de processos de denúncia/representação dos Tribunais de Contas das Regiões Nordeste e Sudeste. A pesquisa foi classificada com uma abordagem quantitativa, quanto aos seus objetivos como descritiva e, utilizou como instrumento, o levantamento documental. Foram utilizados os relatórios de auditoria referentes aos anos de 2019 a 2021 dos Tribunais de Contas estaduais das Regiões Nordeste e Sudeste do Brasil. O Índice *FOG* foi utilizado para levantar os índices de legibilidade nos relatórios de auditoria. Entre os resultados encontrados, o maior índice de legibilidade ficou em 24,60 (TC-BA), enquanto a menor média ficou em 18,42 (TC-PI), ambos TCEs pertencentes à Região Nordeste. Na média, a Região Nordeste apresentou uma média maior na legibilidade nos relatórios analisados, na comparação com a Região Sudeste. À luz do *FOG*, os resultados mostram uma linguagem complexa e com pouca legibilidade, demonstrando assim, que as informações contidas nos relatórios do tipo auditoria e denúncia são de difícil compreensão. Quanto menor a legibilidade nos relatórios de auditoria, maior a dificuldade de compreensão das informações publicadas.

Palavras-chave: Legibilidade. Relatórios de Auditoria. Qualidade da Informação. *FOG Index*.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the Readability index generated by the "Gunning's Fog Index" (FOG) program in process-type audit reports enunciation/representation of the Audit Courts of the Northeast and Southeast. The research was classified with a quantitative approach, regarding the its objectives as descriptive and, used as an instrument, the survey documentary. The audit reports for the years 2019 were used to 2021 of the State Audit Courts of the Northeast and Southeast Regions of Brazil. The FOG Index was used to raise the readability indexes in the audit reports. Among the results found, the highest rate of readability was 24.60 (TC-BA), while the lowest average was 18.42 (TC-PI), both TCEs belonging to the Northeast Region. On average, the Northeast Region presented a higher average in readability in the analyzed reports, in the comparison with the Southeast Region. In the light of FOG, the results show a complex language with little readability, thus demonstrating that the information contained in audit and complaint type reports is difficult to understanding. The lower the readability in audit reports, the greater the difficulty understanding published information.

Keywords: Readability in Audit Reports. Information Quality. FOG Index.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B3	Brasil, Bolsa, Balcão
CNPTC	Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas
FOG	<i>Gunning's Fog Index</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IRB	Instituto Rui Barbosa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
TCs	Tribunais de Contas

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tipos de auditoria e finalidade.....	20
Quadro 2 - Base de dados da pesquisa	30
Quadro 3 - Cálculo do índice de legibilidade das informações	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Índice de legibilidade nos relatórios de auditoria dos TCs	33
Tabela 2 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Nordeste	35
Tabela 3 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Sudeste.....	36

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	13
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS, O CONTROLE SOCIAL E A AUDITORIA PÚBLICA	18
2.2 QUALIDADE E LEGIBILIDADE DA INFORMAÇÃO NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA	22
2.3 ESTUDOS ANTERIORES	24
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	28
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	28
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA	29
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	30
3.4 ANÁLISE DOS DADOS	31
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
5 CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

A gestão nas empresas públicas quanto nas privadas envolve os processos de planejamento, execução e controle, porém, nas empresas públicas, esses processos são ainda mais controlados por abranger recursos públicos e a necessidade de atendimento ao aspecto legal, (ANTONINO *et al.*, 2013).

No que se refere ao controle, Lemos (2008) aponta que na Administração Pública ele surge da necessidade da correção dos rumos tomados por agente público, eleito ou na prerrogativa de cargo comissionado, frente aos interesses da sociedade civil. Ainda segundo o autor, trata-se da obrigação de lisura na utilização e prestação de contas dos recursos públicos. E para exercer tal controle, de acordo com o contexto legal, têm-se os Tribunais de Contas (TCs) como responsáveis pela fiscalização dos recursos públicos utilizados pelos diversos agentes, sejam eles federais, estaduais ou municipais, no exercício de suas funções. Os TCs são essenciais na transparência sobre como estão sendo administrados e gastos os impostos pagos pelo contribuinte (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Este controle no serviço público também pode ser exercido pela sociedade, por meio da participação dos cidadãos de forma individual ou coletiva, essa ação, que pode ser realizada pela sociedade é denominada de controle social, este controle realizado por ela, age no intuito de promover a eficácia da ação do governo, no momento que exigem a transparência e publicidade dos atos administrativos que são praticados pelos agentes públicos (SILVA, 2009).

Esse direito da sociedade está previsto no parágrafo 2º do artigo 74 da Constituição Federal-CF (1988), que contempla a garantia de que qualquer cidadão na forma individual ou coletiva, a possibilidade de denunciar irregularidades ou ilegalidades junto ao Tribunal de Contas da União, valendo a mesma prerrogativa para os Tribunais Estaduais presentes nos demais entes federativos (BRASIL, 2020).

Assim, a sociedade exerce o controle social por meio de denúncias, que funcionam como um mecanismo de alarme junto aos TCs, possibilitando ao agente fiscalizatório a vantagem de obter informações de forma mais barata e, por meio destas ações realizadas pela sociedade, iniciar uma supervisão do tipo patrulha de política (LEMOS, 2008).

Neste sentido, a denúncia e a representação são duas formas entre as outras possibilidades existentes de manifestação do controle social. Ambas acontecem com

a participação da sociedade buscando proposição de ações na administração pública. Uma vez acolhida a denúncia no referido TC, acontece as fases de investigação e análise e suas diversas diligências, culminando com um relatório conclusivo com o exame realizado do que foi pontuado e a respectiva resposta da auditoria, trazendo informações e dando um retorno à sociedade sobre a denúncia por ela realizada (SILVA, 2009).

Necessário se faz que os relatórios de auditoria apresentem legibilidade, tendo em vista que alguns podem ser propensos a um maior grau de complexidade, já que na sua divulgação, textos e cálculos técnicos apontam para uma maior dificuldade na sua interpretação, mas representam de forma fidedigna o entendimento destes auditores nas informações prestadas (BORGES; RECH, 2019). A legibilidade de um determinado texto diz respeito à compreensão que o leitor tem do mesmo, sendo um descritor que caracteriza os fatores tipográficos, apresentando qualidade do texto quanto a estatura de escrita, ocasionando a facilidade de leitura (HAND; SANTANA; REINA, 2021).

Diante da necessidade de legibilidade, Reina *et al.* (2021) apontaram em sua pesquisa alguns estudos sobre o nível de legibilidade, tendo em vista que algumas características da escrita tornam, propositalmente, as informações menos compreensíveis, em alguns casos com o objetivo de impactar negativamente o princípio da comunicação eficaz. Ainda segundo os autores, ao utilizar uma comunicação mais complexa, certas informações poderiam ser ofuscadas, prejudicando o grau de entendimento do público interessado. Corroborando com esse estudo, Leheavy, Li e Merkley (2011) estudaram o efeito da legibilidade da comunicação escrita das empresas, foram detectadas evidências de que quanto menos legíveis, maior dispersão, menor precisão e maior incerteza são apresentados nas previsões de lucros dos analistas.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

No desenvolvimento histórico dos órgãos de contas, no Brasil, os TCs estaduais passaram a ser um órgão auxiliar do Poder Legislativo, tendo-o como destinatários das suas atividades, entendendo que seu serviço é prestar contas à sociedade sobre as contas públicas. O controle administrativo é, então, exercido tanto

pelo Executivo quanto pelos órgãos a ele ligados, que procuram manter dentro da lei as atividades por eles realizadas, sendo um controle de legalidade e de mérito (SILVA, 2009).

Qualquer cidadão, partido político ou associação têm o direito de denunciar atos ilegais ou ilegítimos praticados por gestores no exercício da função pública. As representações referem-se a eventuais irregularidades na aplicação da Lei de Licitações e são realizadas apenas mediante a tramitação de um processo (SILVA, 2009).

A denúncia, enquanto matéria dos TCs estaduais, deve se referir ao agente público, administrador ou responsável sujeito à jurisdição de competência de determinado tribunal. A linguagem utilizada na veiculação da denúncia deve ser clara e objetiva, trazer todos os dados referente a tal fato denunciado, como a irregularidade nela tratada (LEMOS, 2008). Na grande maioria, os TCs estaduais disponibilizam um canal de Ouvidoria, pelo qual os denunciantes podem encaminhar suas mensagens.

Nesse contexto entra a auditoria que é “fundamentada como um processo de investigação sistemático, no qual as evidências são obtidas e analisadas, de forma a obter resultados de conformidade para as condições existentes” (MIRANDA, 2021, n.p.), evidenciando a necessidade de tornar transparente a informação pública contida nos relatórios que informa o destino dos recursos públicos, no caso das auditorias contábeis (VIANA, 2021) e as denúncias de irregularidades ou ilegalidades cometidas pelos agentes públicos no decorrer de suas funções, no caso de relatórios de auditorias do tipo análise de denúncia ou representação (LEMOS, 2008).

Neste sentido, têm os TCs, a prerrogativa constitucional e legal da realização de fiscalização, seja ela contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de todos os poderes, órgãos e entidades públicas sobre sua jurisdição (LEMOS, 2008).

Com relação às denúncias, estas podem tanto ser acolhidas pelo Ministério Público que depois são encaminhadas aos TCs ou mesmo formuladas diretamente nas Ouvidorias dos TCs, sendo que a continuidade é dada por estes que passa a tomar as medidas cabíveis a fim de responder à sociedade a demanda formulada (SILVA, 2009).

Nos TCs, o desfecho da denúncia se dá por meio do relatório de auditoria. E neste sentido, preza-se para que os relatórios divulgados pelas auditorias dos TCs estaduais tenham qualidade informacional, resultando na transmissão eficiente das

informações a todos quantos os interessados, sejam elas contábeis ou provenientes de outros relatórios, como no caso da denúncia ou representação (LEMOS, 2008; VIANA, 2021).

Neste sentido, a qualidade informacional diz respeito à propriedade de excelência da informação, conferindo ao documento emitido o atributo da assertividade, voltado para atender a legibilidade da informação que prima pelo entendimento do cidadão comum ou dos demais interessados, frente aos serviços públicos realizados pelos TCs (CAVALHERO, 2020).

Diante do contexto, percebe-se a necessidade de que os relatórios de denúncia ou representação, ambos em estudo na presente pesquisa, apresentem legibilidade, de maneira que possa ocorrer a compreensibilidade das informações pelo público interessado, já que segundo Silva (2009), o público dos relatórios de auditoria pode ser variado e quando baseado no público comum, a qualidade da informação é fundamentalmente importante para reduzir a má interpretação ou o não entendimento.

Diante do exposto, o estudo buscará responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual o índice de legibilidade apresentado nos relatórios de auditoria do tipo denúncia/representação dos Tribunais de Contas das Regiões Nordeste e Sudeste do Brasil?** Para responder o questionamento do estudo, foram traçados objetivos que estão descritos no tópico 1.2.

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos foram delimitados em objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o índice de Legibilidade gerado pelo Programa “*Gunning’s Fog Index*” (FOG) em relatórios de auditoria do tipo análise de processos de denúncia/representação dos Tribunais de Contas das Regiões Nordeste e Sudeste.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Discorrer sobre a legibilidade nas informações dos relatórios de auditoria e sua importância para a qualidade informacional; e

b) Levantar os índices de legibilidade dos relatórios de auditoria do tipo análise de denúncia e representação dos TCs do Nordeste e Sudeste brasileiros.

1.3 JUSTIFICATIVA

Via denúncia realizada no Canal Ouvidoria nos TCs estaduais, qualquer cidadão pode solicitar informações, fazer críticas, sugestões ou elogios, ou em posse de alguma informação pode, por meio de denúncia, informar alguma irregularidade, exercendo assim a sua cidadania e realizando o controle social das contas públicas (TCE/PI, 2022, n.p).

A partir do acolhimento de uma denúncia e de sua referida investigação são gerados relatórios pela auditoria para responder sobre tal denúncia à sociedade, já que o auditor possui independência funcional e imparcialidade no controle externo, havendo a necessidade que este documento apresente qualidade informacional e compreensibilidade ao público que se destina (VIANA, 2021). Cavalhero (2020) complementa afirmando que, neste tipo de relatório de auditoria, é importante que haja uma linguagem mais acessível, já que serão disponibilizados para os usuários, fazendo-se necessário que os mesmos tenham um maior entendimento quando da sua leitura (CAVALHERO, 2020).

Por outro ângulo, a literatura apresenta a legibilidade nas informações contábeis mormente em estudos focados no setor privado, mediante a divulgação dos relatórios contábeis de empresas setorializadas (MORENO; CASASOLA, 2015) LO; RAMOS; ROGO (2017); REINA *et al.*, 2017); REINA *et al.*, (2021). Nesse sentido, o estudo busca agregar ao conhecimento existente, direcionando a pesquisa ao setor público.

Outro ponto que o estudo buscou justificativa foi a pandemia de Covid-19, iniciada no Brasil a partir do início de 2020, a partir da qual diversos fatores podem ser atrelados à maior necessidade de os auditores relatarem mais claramente sobre suas análises nos relatórios contábeis, como os episódios de desvios, fraudes e corrupção relatados em alguns momentos, favorecendo assim, a clareza e a qualidade da informação contábil (VIANA, 2021). Nesse sentido, alguns TCs emitiram pareceres e resoluções chamando a atenção para que, ao divulgar os relatórios, tanto os entes públicos quanto os auditores atentassem para o momento ímpar experimentado com o advento da pandemia.

Assim o estudo busca justificar-se também, ao levantar a compreensibilidade da informação dos relatórios dos TCs e verificar suas contribuições, já que são geradores de informações para a sociedade. Ademais, o estudo busca servir para a sociedade ao mostrar os resultados e, por meio deles, apontar a possibilidade de melhoria desses relatórios para uma linguagem mais acessíveis, uma vez que a Carta Magna prevê a participação da sociedade no monitoramento dos atos praticados pela Administração Pública (SILVA, 2009). O estudo considera o momento oportuno, tendo em vista a possibilidade de levantar a necessidade de melhoria informacional para a sociedade e tenta agregar conhecimento para a academia diante do referencial teórico utilizado e dos achados da pesquisa, assim como a possibilidade de gerar novos estudos do assunto exposto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, são apresentados os temas que compõem o arcabouço teórico utilizado na presente pesquisa, como a qualidade e legibilidade da informação nos relatórios de auditoria emitidos pelos tribunais de contas estaduais, bem como apresentados estudos anteriores a respeito de legibilidade e qualidade da informação.

2.1 COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS, O CONTROLE SOCIAL E A AUDITORIA PÚBLICA

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi criada a partir da interferência do Tribunal de Contas nas suas audiências públicas no Congresso Nacional, voltando a atenção para a necessidade de estabelecer uma simetria informacional diante da obrigatoriedade das publicações de relatórios dos entes governamentais, buscando assim, fazer com que estes relatórios apresentassem maior transparência na relação das despesas e das receitas, refletindo na valorização da função fiscalizatória dos TCs já prevista da Constituição Federal de 1988 (ASAZU, 2003).

A Constituição Federal de 1988 (CF de 1988) menciona no art. 71 que o Tribunal de Contas da União atuará como auxiliar do Congresso Nacional no controle externo de todos os poderes da União. Trata-se do controle externo de todo ato controlado que não pode ser realizado pelo próprio órgão submetido à análise (MARINELA, 2013). Ainda segundo o artigo, o Tribunal de Contas da União tem como competência o controle sobre a gestão pública, tendo arrolada no inciso I a importante tarefa de apreciar as contas prestadas pelo Presidente da República e no inciso II, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pelos recursos e bens ligados ao Poder Público. Neste sentido, os TCs estaduais exercem funções assemelhadas ao órgão federal dentro do seu contexto de atuação (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Neste sentido, os TCs são percebidos como órgãos auxiliares do Poder Legislativo, tendo o Parlamento como o destinatário final das suas atividades, realizando a fiscalização das contas públicas como uma prestação de serviço para a sociedade (SILVA, 2009). Por meio do controle social, o TC de cada estado verifica se as decisões tomadas no âmbito estatal pelo poder competente conforme os

parâmetros constantes na CF de 1988 estão sendo executadas. Não obstante, o controle social existe para, no sentido do mérito conveniência e oportunidade, verificar se as decisões estatais estão sendo cumpridas, bem como a sua legalidade (SIRAQUE, 2004).

A CF de 1988, consagrada no parágrafo 2º do artigo 74, a garantia do exercício do controle social por qualquer cidadão brasileiro, via instrumento de denúncia, nos seguintes termos: “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 2020, p. 50).

O artigo 75 determina que a aplicação do artigo 74 cabe à fiscalização dos TCs estaduais e do Distrito Federal, além dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Neste sentido, por meio da participação popular na formação das normas jurídicas estatais, o controle social visa aproveitar as regras previamente amparadas na Carta Magna para submeter o Estado submisso ao cidadão controlador dos seus atos (SIRAQUE, 2004).

Nesse sentido, os Tribunais de Contas contribuem para manutenção do caráter democrático no país, uma vez que tem como função primordial informar ao cidadão sobre os destinos dados por seus representantes políticos no tocante aos recursos públicos, assim, uma vez que a sociedade se interesse, a fiscalização dos recursos públicos tenderá a ser mais eficaz e transparente (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013; LIMA, 2021).

Como controlador das ações do Estado e também das entidades privadas, o artigo 74 da CF de 1988 designa qualquer brasileiro, referindo-se às pessoas físicas, aos cidadãos e às pessoas jurídicas, contribuintes ou não (SIRAQUE, 2004). Assim, como forma de manifestação do controle social, por meio da denúncia, o cidadão tem cumprido o seu direito fundamental como pessoa humana. Ainda segundo o autor, as normas constitucionais relativas ao controle social fornecem o direito público subjetivo à fiscalização da função administrativa do Estado pelos cidadãos.

Vale ressaltar que, os relatórios divulgados pelos TCs têm sido impactados com as melhorias nos processos de padronização das informações públicas, uma vez que os processos tecnológicos também atendem a renovação do setor público, sendo que estas melhorias tornam as informações contábeis mais compreensíveis, úteis, precisas e confiáveis (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Assim, os Tribunais de Contas Estaduais possuem o dever constitucional de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos prefeitos dos municípios, mediante parecer prévio, e de julgar as contas dos gestores e demais responsáveis pelo dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Diante dessa realidade funcional dos TCs, Silva (2015) complementa com a Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle, esta, classifica a Auditoria em cinco tipos:

Quadro 1 - Tipos de Auditoria e finalidade

Tipos de Auditoria	Finalidade
Auditoria Contábil	Tem como objetivo examinar e avaliar os componentes das demonstrações financeiras, a adequação dos registros e documentos, os procedimentos contábeis, os controles internos e a obediência as Normas e Princípios Fundamentais de Contabilidade;
Auditoria de Avaliação da Gestão	Tem por finalidade emitir opinião sobre a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos e a execução da probidade na aplicação de recursos públicos, na guarda e administração dos valores e bens da União;
Auditoria de Acompanhamento da Gestão	Este tipo de auditoria é realizado ao longo dos processos de gestão, com a finalidade de atuar em tempo real sobre os atos efetivos e seus efeitos potenciais;
Auditoria Operacional	Destina-se à avaliação da eficiência e eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais e humanos disponíveis. Visa avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional das entidades da Administração Pública, assessorando o gestor público, com vistas a aprimorar as práticas administrativas;
Auditoria Especial	Objetiva a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação anual estabelecida. Destina-se ao exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinação expressa de autoridade competente.

Fonte: elaboração própria a partir de Silva (2015)

Conforme a classificação, a auditoria na administração pública consiste no “conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e pela aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado” (SILVA, 2015, p. 218).

Os TCs definem suas responsabilidades com respeito à execução de auditorias no setor público, oferecendo diretrizes e funções a serem desempenhadas

no tocante às auditorias que promovem. Neste sentido, existem três tipos de auditorias no setor público (TCE/RO, s.d.):

- a) A auditoria de conformidade: cujo foco é verificar se determinado objeto está em conformidade frente aos normativos pertinentes sujeitos como critérios;
- b) A auditoria operacional: tendo como foco verificar se o desempenho das iniciativas, sistemas, operações, programas, atividades ou instituições estão operando em conformidade com os princípios da economia, eficiência e eficácia, verificando também se há espaço para melhorias; e
- c) A auditoria financeira: cujo foco é determinar se as informações financeiras de uma entidade foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com o arcabouço de informações financeiras pertinente.

Nesse sentido, evidencia-se que o objetivo da auditoria está em analisar os aspectos relevantes da gestão e dos programas de governo, comprovando a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, além disso, a auditoria também avalia os resultados alcançados pelo ente público, considerando os aspectos relacionados à eficiência, eficácia e economicidade na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Por meio da auditoria na administração pública, o controle destaca os cinco princípios fundamentais que norteiam as atividades da administração federal declarados no artigo 37 da CF de 1988, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

Neste sentido, a Lei n. 4.320/1964 estabelece que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal deve ser exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, a partir do controle externo e interno, respectivamente, uma vez que o art. 70 da CF de 1988 (BRASIL, 1988, p. 48) garante que

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

Evidencia-se que, como a caracterização do objetivo da auditoria que é elevar o nível de confiança dos usuários em relação aos documentos, informações,

controles, procedimentos entre outros (RIBEIRO, 2018), no segmento público, os resultados tendem a se tornar mais relevante, considerando o que é verificado pelos auditores e o reflexo de seus relatórios para a administração pública e para a sociedade. Neste documento o auditor expressará sua opinião sobre o que foi identificado ao longo das análises realizadas, sendo considerado o documento por meio do qual o auditor expressa, por escrito, sua opinião (RIBEIRO, 2018). Este relatório apresenta o produto final do trabalho do auditor (ALMEIDA, 2012; BARRETO; GRAEFF, 2014). Almeida (2012) complementa informando que um relatório de auditoria deve constar pelo menos as seguintes informações: a) o(s) objetivo(s) da auditoria; b) o(s) processo(s), atividades e documentos que foram auditados; c) as ocorrências verificadas e analisadas; d) a identificação de oportunidades de melhorias; e e) os registros físicos e eletrônicos em forma de documentos e checklists.

2.2 QUALIDADE E LEGIBILIDADE DA INFORMAÇÃO NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Conforme Gangolly *et al.* (2002), a legibilidade trata da facilidade de entendimento e de leitura de um determinado texto. O termo abrange um conjunto de fatores que contribuem para facilitar a compreensão de textos e relatórios. Ainda segundo os autores, a harmonização dos relatórios de auditoria visa diminuir a diversidade dos pareceres, fazendo com que haja maior convergência dos termos comunicacionais entre os auditores e o público selecionado. No entanto, Loughran e Mcdonald (2011) apontam que, neste tipo de relatório é comum a utilização de palavras com viés negativo, pois fazem parte do contexto do cenário contábil. Ainda segundo os autores, no cálculo da legibilidade o efeito dessas palavras causa maior impacto na classificação de legibilidade dos relatórios. Assim, Borges e Rech (2019) citam que a legibilidade tem um efeito crucial na comunicação das empresas, cujos relatórios menos legíveis estão propensos a maior dispersão das informações e consequentemente, maior incerteza na tomada de decisões dos interessados.

O tema legibilidade nas informações contábeis tem sido apresentado em alguns estudos, como por exemplo o estudo de Lehavy, Li e Merkley (2011) que examinaram o efeito da legibilidade da comunicação escrita dos analistas financeiros sobre o entendimento do vendedor. Os resultados evidenciaram que escritas menos legíveis estão associadas a maior incerteza no tocante à previsão de lucros dos

acionistas. No estudo de Cordos e Fulop (2015) os autores associaram o colapso de algumas grandes empresas a escândalos contábeis cuja falta de transparência e manipulação de informações contribui para este fato, e neste sentido, com base nos achados, os autores exprimem a importância da legibilidade nos relatórios anuais.

Já o estudo de Cavalhero (2020) buscou levantar conceitos sobre qualidade da informação, verificando que o atributo legibilidade traz uma conotação de veracidade da informação, facilidade de compreensão, interpretabilidade, ausência de ambiguidades ou de viés, que possibilita uma clareza diante do que se está recebendo, contribuindo para melhorar o valor agregado daquele ativo.

Para Lemos (2008), a clareza da informação está relacionada com o destinatário da informação, sendo que a linguagem utilizada nas informações divulgadas deve estar de acordo com o nível de instrução do cidadão, associada à realidade cotidiana do mesmo. Neste sentido, evidencia-se que o conceito de qualidade informacional tem a ver com a ideia de excelência, reconhecida como propriedade e atributo essencial para avaliar a integridade, importância e assertividade de qualquer informação (CAVALHERO, 2020).

Segundo Cavalhero (2020), no setor público, o interesse em manter a legibilidade das informações além de ser dos órgãos responsáveis pelo objeto da auditoria, deve primar também pelo entendimento do cidadão comum, este, o maior interessado consonante ser o mantenedor da máquina pública por meio da quitação dos impostos e taxas públicas.

Dessa maneira, de acordo com Lerner (2019), o trabalho do auditor consiste em um relatório contendo sua opinião sobre as demonstrações contábeis. O autor complementa afirmando que se faz necessário compreender a qualidade dos demonstrativos contábeis nos relatórios divulgados pelas organizações, pois a qualidade dessas informações é que possibilita a eficiência da transmissão da informação e que a mesma possa chegar de forma coerente e compreensível a quem se destina.

A compreensibilidade é um atributo similar à legibilidade e diz respeito à compreensão que tais relatórios trazem e que favorecem a compreensão pelo leitor, assim, na literatura existem diferentes termos que são utilizados para o mesmo fim, como o *readability* sendo seu significado atrelado a legibilidade (SILVA; COSTA; RODRIGUES, 2005).

Na esfera pública, os entes públicos prestam serviços à população mediante recursos dela arrecadados, deste modo, espera-se que os gestores públicos avaliem com responsabilidade seus gastos ao realizarem a prestação de contas, demonstrando clareza e os direcionamentos dados aos recursos (CAVALHERO, 2020) para poder assim, mostrar qualidade e transparência na informação gerada.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Nesta seção são abordados estudos realizados por autores referências na área contábilística, de procedência nacional e internacional, a respeito da legibilidade nas informações. Os referidos estudos apresentam a legibilidade dos relatórios financeiros, na sua maioria em empresas privadas, sendo que alguns inclusive utilizaram a ferramenta *FOG* assim como na presente pesquisa.

Por meio de um levantamento documental, Miller (2010) evidenciou os efeitos da complexidade dos relatórios financeiros no comportamento de negociação dos investidores em empresas americanas listadas no Mercado Aberto. Com o estudo, o autor evidenciou que divulgações mais complexas, mais longas e menos legíveis estavam associadas a uma menor negociação geral e considerou que esta relação aparecia devido a uma redução na atividade de negociação dos pequenos investidores.

Lehavy, Li e Merkley (2011) examinaram em seu estudo o efeito da legibilidade da comunicação em arquivamentos corporativos 10-K (obrigatório para as empresas de capital aberto nos EUA) sobre o comportamento dos analistas financeiros. Utilizando o Índice *FOG*, os autores concluíram que relatórios menos legíveis estão associados a maior dispersão, menor precisão e maior incerteza geral em previsões de lucros dos analistas. Os autores também observaram que a demanda por serviços de analista aumentou para as empresas com comunicação menos legível, incluindo a necessidade da aplicação de um maior esforço coletivo de analistas para empresas com divulgações menos legíveis.

No estudo de Rennekamp (2012), 234 participantes julgaram e avaliaram a comunicação disponibilizada por uma empresa fictícia criada pela autora. Os participantes do experimento também forneceram julgamentos sobre até que ponto eles sentiam que podiam confiar nas informações do comunicado de tal imprensa, referindo seus sentimentos sobre a fluência de processamento, bem como suas

percepções de credibilidade gerencial. A autora concluiu que divulgações mais legíveis levam a reações mais fortes de pequenos investidores, sendo que há julgamentos de avaliação mais positivas quando as notícias são boas e mais negativas quando as notícias são ruins. Para a autora, a fluência de processamento de uma divulgação mais legível atua como uma pista heurística subconsciente e aumenta crenças de que se pode confiar na divulgação.

No estudo de Cavique (2008), o autor apresentou métricas de legibilidade na leitura de textos de divulgação científica dissociando-os da escrita literária. O autor utilizou as métricas *Flesch Reading Ease*, relacionada à facilidade de Leitura e a *Flesch Kincaid*, que converte a legibilidade em anos de escolaridade dos EUA. Para o autor, a alta legibilidade de um texto geralmente se dá pelo emprego de frases curtas, com menores quantidades de palavras e caracteres.

Em estudo semelhante ao de Cavique (2008), Moreno e Casasola (2015) realizaram um estudo longitudinal no qual verificaram a evolução da legibilidade das narrativas contábeis em duas empresas espanholas. Neste estudo, os autores estimaram a legibilidade nas cartas do presidente da primeira empresa, considerando o período 1930 a 2012, e os relatórios de gestão da segunda empresa, de 1928 a 1992. Os autores concluíram que a legibilidade dos relatórios pode sofrer interferência de diversos fatores, como os contextos culturais, o tamanho e tempo da empresa e a representatividades das chefias/direções, assim como a rotatividade dos responsáveis pela divulgação de tais relatórios.

Lo, Ramos e Rogo (2017) analisaram como a legibilidade dos relatórios anuais varia de acordo com o gerenciamento de resultados por meio do índice *FOG*. Usando uma amostra de 26.967 empresas - ano e 4.855 empresas únicas, os autores se concentraram na legibilidade da seção de discussão e análise gerencial (MD&A) do relatório anual, seção exigida por lei, mas também um meio no qual os gerentes têm poder de decisão sobre como apresentar uma explicação dos negócios da empresa, condições financeiras e resultados da operação. No estudo, os autores previram e constataram que as empresas com maior probabilidade de ter administrado lucros para superar os lucros do ano anterior possuíam relatórios mais complexos. Também, na análise dos autores, o nível de legibilidade das divulgações financeiras foi além do derivado da explicação ontológica da divulgação de notícias boas ou ruins. No estudo, descobriu-se que os gerentes usam estrategicamente divulgação

corporativa para enganar ou influenciar a compreensão dos investidores sobre o valor da empresa

Em um levantamento realizado por Mbobo e Ekpo (2016), foi analisado a percepção de contadores nigerianos sobre a qualidade dos relatórios financeiros e o uso de características qualitativas na mensuração da qualidade do relatório financeiro. O objetivo foi demonstrar como as características qualitativas definidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) podem ser operacionalizadas. A análise se deu em cerca de 120 questionários distribuídos aos contabilistas profissionais de três regiões nigerianas. Os autores concluíram que características qualitativas dos relatórios financeiros podem ser operacionalizadas por meio dos atributos subjacentes dessas características principais, que seriam a relevância, a representação fiel, a comparabilidade, a verificabilidade, compreensibilidade e pontualidade dos relatórios. Para os autores, a compreensibilidade/legibilidade consiste em apresentar as informações de forma clara e concisa, facilitando ao usuário a leitura, compreensão e o significado do texto.

Utilizando o *Gunning's Fog Index* (FOG), Reina *et al.* (2017) pesquisaram o grau de legibilidade das publicações brasileiras sobre os efeitos da adoção do IFRS e quais as principais palavras apontadas como tendências na literatura por meio do índice. No estudo, os autores coletaram uma amostra de 1.244 relatórios de auditoria entre os períodos de 2005 a 2016 das empresas listadas na B3 Brasil, Bolsa, Balcão. O cálculo do índice *FOG* apontou que os periódicos analisados possuíam o índice considerado de difícil interpretação, com média de 17,12 pontos, ou seja, a legibilidade demonstrou-se complexa, pois, valores do índice acima de 15 indicam um texto de difícil compreensão.

Reina *et al.* (2021) analisaram 273 relatórios de auditor independente divulgados entre 2015 e 2017, em empresas listadas no Índice Brasil 100 (IBrX 100), utilizando o Índice *FOG* mais a correlação estatística. O estudo concluiu que houve uma redução de 48% no grau de complexidade, tanto em 2016 quanto em 2017, com correlação positiva entre as variáveis grau de legibilidade e nível de governança corporativa.

Considerando o fato de que os relatórios financeiros são registros formais que evidenciam as atividades econômico-financeiras das entidades em certo período, a forma de elaboração desses relatórios determinará o potencial de utilização do usuário nos processos de tomada de decisão e prestação de contas. Sendo assim, é

fundamental que haja qualidade na preparação das informações dos relatórios financeiros para que estas sejam consideradas úteis (YURISANDI; PUSPITASARI, 2015).

Ao levantar fontes para a realização desta pesquisa, percebeu-se que ainda não são recorrentes na literatura, com base no referencial teórico levantando, pesquisas sobre a legibilidade de relatórios do tipo denúncia ou representação de auditorias dos TCs, nesse sentido, o estudo tenta agregar conhecimento nesse assunto, considerando que esses relatórios precisam apresentar uma linguagem mais acessível para que as pessoas interessadas (sociedade civil) tenham um maior entendimento quando realizar sua leitura (CAVALHERO, 2020).

As pesquisas se assemelharam ao respectivo estudo, no que se refere a utilização do índice FOG, como os estudos de Lo, Ramos e Rogo (2017), Reina *et al.* (2017) e Reina *et al.* (2021). Já outros estudos, trataram da questão de legibilidade em outros pontos, como por exemplo o estudo de Miller (2010) que apontou a complexidade dos relatórios financeiros e Leheavy, Li e Merkley (2011) que trataram da legibilidade de arquivos corporativos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, são explicados os caminhos metodológicos utilizados na presente pesquisa, informado os aspectos relacionados ao procedimento técnico, tipo e abordagem de pesquisa utilizados. Descreve-se, também, as unidades de pesquisa, bem como de que maneira os dados foram coletados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Ao definir os critérios a adotar em uma investigação, necessário se faz observar também, a natureza do problema, suas causas, seus efeitos e o material que os métodos permitem coletar para, assim, proporcionar um entendimento sobre os aspectos qualitativos e quantitativos empregados em uma investigação (SILVA, 2006). Nesse contexto, nesta pesquisa utilizou-se o método quantitativo, caracterizado por Silva (2006) como um tipo de abordagem presente nas pesquisas com levantamentos documentais e que usam técnicas estatísticas e análises quantitativas que permitem a generalização dos resultados obtidos durante a coleta.

As pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências podem ser quantificados e mensurados. Os dados são filtrados, organizados e tabulados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). O investigador quantitativo sempre deixa para a sociedade a ideia de melhor qualidade nas investigações por utilizar técnicas sofisticadas e emprego aprimorado da estatística (SILVA, 2006). Na pesquisa, a técnica quantitativa foi utilizada para enfatizar os resultados medidos por meio de índices durante a coleta dos dados, no caso do estudo, o índice *FOG*.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, na percepção de Andrade (2002), a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sendo que o pesquisador não interfere neles. Para tanto, esse tipo de pesquisa foi abordado a fim de descrever os resultados dos índices obtidos nos relatórios de auditoria dos TCs estaduais, visando conseguir maior compreensão dos dados obtidos pelo estudo.

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental, explicado por Severino (2017, p. 93) como uma pesquisa realizada em “documentos no sentido amplo, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos

de documentos”. Nesta pesquisa, o levantamento documental foi realizado nos relatórios de auditoria referentes aos anos de 2019 a 2021 dos Tribunais de Contas estaduais das Regiões Nordeste e Sudeste do Brasil.

A escolha do período, 2019 a 2021, se deu por abranger o ano imediatamente anterior ao aparecimento do Coronavírus no Brasil, e aos dois anos subsequentes. Este período foi marcado por inúmeros desafios para os agentes públicos que tiveram que lidar com um vírus que afetou as pessoas no mundo todo. A partir deste acontecimento, muitas medidas públicas foram publicadas e recursos mobilizados para atender as necessidades que se apresentaram nos municípios e nos estados (VIANA, 2021). Neste sentido, os TCS acolheram denúncias e representações dos quais a auditoria expressou sua opinião/decisão sobre os mesmos, podendo ser encontrados nos sítios dos tribunais estaduais.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo desta pesquisa são os TCs dos Estados brasileiros e o do distrito federal, mas a amostra foi composta pelos TCs da Região Nordeste e da Região Sudeste, sendo sete Tribunais de Contas situados na Região Nordeste: TCE-MA, TCE-PI, TCE-RN, TCE-PB, TCE-PE, TCE-SE e TCE-BA, e por três Tribunais de Contas referentes à Região Sudeste: TCE-SP, TCE-RJ, TCE-MG. Os TCs que não dispunham de acesso público aos relatórios utilizados nesta pesquisa foram TCE-CE e TCE-AL, na Região Nordeste e o TCE-ES, na Região Sudeste. Portanto, a amostra corresponde a 37,04% do universo da pesquisa.

Procurou-se avaliar os Relatórios de auditoria dos tribunais de contas disponibilizados nos sites destas instituições. Quanto ao tipo de relatórios utilizados na presente pesquisa, foram os do tipo análise de denúncia ou representação, sendo que a escolha entre um ou outro levou em conta aqueles disponibilizados em cada TCE, ou seja, utilizou-se o relatório (denúncia ou representação) que estava disponível no referente ao período do estudo (2019/2021). Os relatórios foram submetidos ao *FOG* na sua totalidade, copiando e anexando na plataforma para a emissão dos dados de complexidade.

Com relação à Região Nordeste, dos nove TCs apenas dois não tiveram relatórios submetidos ao *FOG* (TCE-CE e TCE-AL) dado que os TCEs não estão

permitindo acesso público. Na Região Sudeste, apenas o TCE-ES não foi consultado devido também à indisponibilização.

Optou-se por aplicar o estudo na Regiões Nordeste e Sudeste por ser a Região Nordeste a maior região em unidades federativas e segunda maior região em termos populacionais (IBGE, 2020). E a região Sudeste por ser a região mais populosa do Brasil (IBGE, 2020).

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Em coerência à especificidade desta pesquisa e para cumprir os objetivos por ela elaborados, a coleta de dados se deu por meio da busca dos relatórios de auditoria dos tribunais de contas dos Estados da Região Nordeste e Sudeste nos respectivos sites de cada instituição que se encontram descritos no Quadro 2.

Quadro 2- Base de dados da pesquisa

Tribunais de Contas	Endereço eletrônico
TCE-MA	https://www6.tce.ma.gov.br/consultaprocessos/
TCE-PI	https://www.tce.pi.gov.br/fiscalizado/pesquisa-de-processos/
TCE-CE	https://www.tce.ce.gov.br/?id=featured&start=50
TCE-PB	https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/pages/main.jsf
TCE-PE	https://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/processos
TCE-AL	https://www.tceal.tc.br/
TCE-SE	http://www.tce.se.gov.br/
TCE-BA	https://www.tce.ba.gov.br/servicos/processo
TCE-RN	https://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaAvancada
TCE-SP	https://www.tce.sp.gov.br/processos
TCE-RJ	https://www.tce.rj.gov.br/consulta-processo/Processo
TCE-MG	https://www.tce.mg.gov.br/Processo/
TCE-ES	https://www.tcees.tc.br/

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar o índice de legibilidade dos relatórios de auditoria divulgados pelos Tribunais de Contas dos estados, foi utilizado o Programa “*Gunning’s Fog Index*” (FOG), disponibilizado no site gunning-fog-index.com/. O programa *FOG* calcula a média ponderada do número de palavras difíceis nas frases, gerando um índice.

O *Gunning’s Fog Index*, ou Índice de Névoa na tradução em português, refere-se a um teste de legibilidade destinado a determinar dificuldade ou a facilidade de leitura um determinado texto. Hipoteticamente, o índice fornece ao leitor o número de anos de educação que ele precisaria para entender e compreender um determinado texto na primeira leitura (CFI, 2020). A equação 1 demonstra como é feita a análise de legibilidade de um texto no Programa FOG.

$$GFI = [(\text{número de palavras} \div \text{número de frases} + (\text{número de palavras difíceis})). 0,4] \quad (1)$$

Fonte: Adaptado de Reina *et al.* (2021, p. 157)

O Índice *FOG* determina o quão difícil é ler e compreender determinada informação divulgada, apresentando a complexidade das palavras utilizadas em determinada informação. Reina *et al.* (2021), cujo estudo serve de modelo para a presente pesquisa, cita que o índice *Gunning* classifica o quanto é complexa a leitura do texto, podendo ser mais ou menos complexa.

Para calcular o índice *FOG* três componentes são analisados: a) o comprimento médio da frase, porcentagem de palavras longas e a soma do comprimento médio da frase e da porcentagem de palavras longas. Neste sentido, comprimento médio da frase é obtido dividindo-se o número de palavras pelo número de frases contidas no texto. A porcentagem de palavras longas é obtida na divisão do número de palavras longas pelo número total de palavras, multiplicando-se o resultado obtido por 100. A caracterização de palavra longa é dada para aquela palavra com pelo menos três sílabas. A soma do comprimento médio da frase e da porcentagem de palavras longas resulta no índice *FOG* (CFI, 2020).

Na definição de palavras longas cabem algumas exceções, como:

- Palavras que começam com letra maiúscula, como nomes de empresas;
- A combinação de palavras curtas, separadas por hífen;
- Palavras curtas de três sílabas, como “álibi”;

O nível de índice *FOG* demonstra no Quadro 3, demonstra o resultado para a complexidade da informação e consequentemente a legibilidade das informações.

Quadro 3 - Cálculo do índice de legibilidade das informações

Índice	Descrição da Legibilidade
< 10	Simplicidade no texto
Entre 10 e 15	Sugere interpretação adequada para a informação que está sendo divulgada
> 15	Há complexidade nas informações

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Conforme o Quadro 3, na interpretação do índice de legibilidade, entre 10 e 15 significa que há interpretação adequada para aquela informação, um índice abaixo de 10 confere simplicidade ao texto, enquanto um índice superior a 15 relata complexidade nas informações (REINA *et al.*, 2017).

Para analisar os documentos, foi considerado um relatório por período fiscal, no caso da pesquisa, os anos de 2019, 2020 e 2021. Assim, foram analisados um total de 30 relatórios, considerando que, de cada Estado da Região Nordeste e sudeste do Brasil, foram utilizados 3 relatórios, os quais foram submetidos ao Programa do *FOG*.

Os resultados obtidos no Programa *FOG* estão disponibilizados em uma tabela do Excel®, para que fossem constatadas as médias dos três relatórios de cada TC, assim, foi possível visualizar o índice de compreensibilidade dos relatórios de cada Tribunal. De acordo com a apuração, foram descritos os respectivos reflexos para poder complementar, de forma quantitativa, os resultados obtidos com a utilização do programa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, foram dispostos os resultados e suas respectivas análises. Assim, a Tabela 1 reúne todos os resultados da amostra coletada referentes aos relatórios de Denúncia e / ou representação na seguinte quantidade: 21 relatórios nos TCs da Região Nordeste e nove relatórios nos TCs da Região Sudeste, totalizando 30 relatórios, considerando-se os anos de 2019, 2020 e 2021.

Para cada TC da amostra, a Tabela 1 mostra o índice de legibilidade dos três anos considerados para o estudo e a última coluna da Tabela apresenta a média aritmética desses resultados.

Tabela 1 - Índice de Legibilidade nos Relatórios de Auditoria dos TCs				
TCs	2019	2020	2021	Média TCE
TCE-BA	24,51	26,64	22,66	24,60
TCE-SE	21,38	22,89	24,03	22,77
TCE-MG	21,01	20,44	21,40	20,95
TCE-MA	20,65	19,57	22,08	20,77
TCE-RJ	20,57	19,81	21,62	20,67
TCE-SP	18,76	20,74	21,72	20,41
TCE-PE	20,80	20,08	20,29	20,39
TCE-RN	18,23	18,90	21,12	19,42
TCE-PB	19,44	18,33	19,26	19,01
TCE-PI	17,23	19,44	18,59	18,42

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

A Tabela 1 demonstra que, no período analisado correspondente aos três anos, no índice de legibilidade nos relatórios de auditoria da amostra a maior média ficou em 24,60 (TC-BA), enquanto a menor média ficou em 18,42 (TC-PI). À luz do FOG, os resultados mostram uma linguagem complexa e de difícil legibilidade, demonstrando complexidade nas informações registradas nos relatórios analisados (REINA *et al.*, 2017). No geral, todos os relatórios analisados apresentaram alta complexidade, conforme o que demonstra Reina *et al.* (2017) e (CFI, 2020), dado que os índices obtidos foram > 15.

Com relação ao período analisado (2019, 2020 e 2021), não se observa, em sua maioria, o indício de índice crescente, mas há maior prevalência de continuidade

nos índices apresentados, apenas os seguintes tribunais de contas TCE-SE; TCE-RN e TCE-SP apresentaram uma complexidade crescente no período (21,38; 22,89; 24,03; e 18,23; 18,90; 21,12; e 18,76; 20,74; 21,72, respectivamente). Segundo a Tabela 1, somente os TCs da BA e do PI apresentam tendência na melhoria da legibilidade. Inclusive, o TC-PI por ser o mais legível dos TCs analisados, está mostrando uma tendência a melhorar o seu próprio índice de legibilidade com relação aos demais estados.

Neste sentido, a complexidade do índice *FOG* evidenciada durante o período analisado demonstra que apesar da pandemia, ela não foi o motivo para os resultados apresentados na legibilidade dos relatórios de denúncia e representação.

Os resultados obtidos na pesquisa demonstram uma menor compreensibilidade para o usuário, considerando que um índice *FOG* > 15 corresponde a uma menor legibilidade da informação, que prejudica a compreensão pelo leitor (SILVA; COSTA; RODRIGUES, 2005).

Neste sentido, se faz necessário considerar que os índices coletados demonstram que a atuação dos auditores responsáveis não tem sido no sentido de proporcionar ao leitor uma maior compreensibilidade das informações divulgadas nos relatórios em questão, sendo este um ponto que serve de atenção para que se repense a temática da qualidade informacional nos relatórios de denúncia e representação.

Os resultados da presente pesquisa se comparam àqueles levantados em outros estudos que utilizaram o Índice *FOG*. No caso de Reina et al. (2017), os resultados apontaram que os periódicos publicados sobre os efeitos da adoção do IFRS analisados possuíam um índice médio de 17,12, ou seja, considerado de difícil interpretação ou complexa legibilidade. Reina et al. (2021) revelaram apesar da alta complexidade observada nos relatórios do auditor independente, ainda assim, houve uma redução de 48% no grau de complexidade entre 2016 e 2017, provocando uma correlação positiva entre as variáveis grau de legibilidade e nível de governança corporativa.

Já, com relação ao estudo de Hand, Santana e Reina (2021), a presente pesquisa apresentou melhores resultados, uma vez que os autores, estudando companhias brasileiras do setor financeiro, encontraram uma média alta (27,19), enquanto nesta pesquisa a média mais alta foi 24,60 (TCE-BA).

No argumento dos autores, as informações divulgadas pelas empresas nos seus estudos apresentam baixa legibilidade. Possíveis explicações para estes resultados, segundo os autores, poderia ser a complexidade da atividade econômica ou o maior número de informações que precisam ser repassadas ao mercado e a exigência dos usuários dessas informações (setor privado), que vem se qualificando ao longo do tempo. No caso da presente pesquisa, o estudo foi realizado em órgãos públicos, o que pode gerar uma preocupação adicional com o resultado, haja vista o usuário da informação ao qual se destina o relatório tende a ter uma característica de leitor comum e pode ser impactado pela difícil compreensibilidade.

O *FOG* possibilitou também levantar as variáveis que determinam a complexidade da informação. As Tabelas 2 (TCEs da Região Nordeste) e 3 (TCEs da Região Sudeste) mostram as variáveis “sinais de pontuação”, “número de palavras totais” e de “palavras com mais de três sílabas” que compõem os relatórios de auditoria analisados, além de relatar o tipo de relatório analisado (denúncia ou representação). As Tabelas 2 e 3 apresentam novamente o índice *FOG* relativo ao ano (2019, 2020, 2021).

(continua)

Tabela 2 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Nordeste

Descrição	TCE-MA	TCE-PI	TCE-PB	TCE-PE	TCE-SE	TCE-BA	TCE-RN
2019							
<i>FOG</i>	20,65	17,23	19,44	20,8	21,38	24,51	18,23
Tipo de relatório*	Rep.	Rep.	Den.	Den.	Den.	Den.	Den.
Sinais de pontuação	142	372	951	342	129	109	185
Nº de palavras totais	2102	3793	10950	5205	2213	2358	2063
Nº de palavras com mais de três sílabas	774	1247	4062	1914	803	935	710
2020							
<i>FOG</i>	19,57	19,44	18,33	20,08	22,89	26,64	18,9
Tipo de relatório*	Den.	Den.	Den.	Den.	Den.	Den.	Den.
Sinais de pontuação	130	164	277	88	351	206	188
Nº de palavras totais	1832	2032	3317	1218	6954	5422	2204

(conclusão)

Tabela 3 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Nordeste

Descrição	TCE-MA	TCE-PI	TCE-PB	TCE-PE	TCE-SE	TCE-BA	TCE-RN
2021							
FOG	22,08	18,59	19,26	20,29	24,03	22,66	21,12
Tipo de relatório*	Rep.	Rep.	Den.	Den.	Den.	Rep.	Den.
Sinais de pontuação	194	152	137	419	79	168	86
Nº de palavras totais	3643	1747	2347	6804	1858	3124	974
Nº de palavras com mais de três sílabas	1327	611	728	2346	679	1189	404

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Obs.: * Rep. = Relatório tipo Representação e Den. = Relatório tipo Denúncia.

Conforme a Tabela 2, dos 21 relatórios analisados, 16 eram do tipo denúncia e 5 do tipo representação. A análise à Tabela 2 mostra que as variáveis “sinais de pontuação”, “número de palavras totais” e de “palavras com mais de três sílabas” estão presentes independentemente da complexidade dos relatórios, tendo a ver mais com a extensão em páginas dos relatórios (relatórios com mais páginas demonstraram uma maior quantidade de sinais de pontuação, de palavras totais e palavras com mais sílabas).

Com relação aos relatórios analisados nos TCs de ambas as regiões selecionadas para este estudo, observou-se que entre os do tipo denúncia, os relatórios realizados a partir de processos de denúncias formulados por pessoas físicas ou jurídicas em relação a agentes ou serviços públicos, continham como teor as seguintes matérias: irregularidades na prestação de serviços ou na comunicação de serviços públicos, nepotismo, suspensão para liminares de licitações, dentre outros.

Quanto aos do tipo representação, foram na sua maioria processos de representação de pessoas físicas ou jurídicas contra serviços públicos e/ou agentes públicos, de teor relacionado com algum destes itens: irregularidades em editais públicos, em contratações de pessoas e empresas, em processos seletivos, na prestação do serviço público, dentre outros.

Na sequência, na Tabela 3 são apresentadas as mesmas variáveis observadas na Tabela 2.

Tabela 4 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Sudeste

Descrição	TCE-SP	TCE-RJ	TCE-MG
2019			
<i>FOG</i>	18,76	20,57	21,01
tipo de relatório	representação	representação	Denúncia
sinais de pontuação	103	257	228
n. de palavras totais	954	3921	3430
n. de palavras com mais de três sílabas	359	1418	1286
2020			
<i>FOG</i>	20,74	19,81	20,44
tipo de relatório	representação	representação	Representação
sinais de pontuação	109	89	78
n. de palavras totais	1629	1310	1279
n. de palavras com mais de três sílabas	601	456	444
2021			
<i>FOG</i>	21,72	21,82	21,40
tipo de relatório	denúncia	representação	denúncia
sinais de pontuação	114	164	109
n. de palavras totais	1831	2586	2194
n. de palavras com mais de três sílabas	700	1003	732

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Obs.: * Rep. = Relatório tipo Representação e Den. = Relatório tipo Denúncia.

Na Tabela 3, dos nove relatórios analisados três eram do tipo denúncia e seis do tipo representação. Em ambos os casos, os relatórios tinham uma quantidade de páginas variadas, mas no geral tinham entre 5 e 32 páginas. As variáveis que contribuíram para formar o Índice *FOG* também apontaram para quanto mais palavras continha o relatório, mais palavras com mais de três sílabas, mas nem sempre mais sinais de pontuação, tanto que em alguns relatórios com mais palavras, apresentaram menos sinais de pontuação.

Reina, Miranda e Lemes (2018) consideram que a divulgação de dados mais complexos prejudica a compreensão dos relatórios pelos interessados, no caso do estudo dos autores, os investidores comuns, dado que a legibilidade diz respeito às informações contidas nos relatórios financeiros das companhias nas quais as pessoas estão interessadas em investir.

Considerando-se o período pandêmico, neste estudo observou-se que aquele não influenciou a legibilidade dos relatórios analisados, uma vez que os índices de 2020 ficaram muito próximos àqueles encontrados em 2019, que no geral apresentaram, em ambos os períodos, índices coincidentes com um grau complexo de compreensão.

Porém, é possível considerar que muitas denúncias realizadas durante o período em estudo podem ainda não ter sido concluídas e seus relatórios não gerados, uma vez que da realização da denúncia até a formalização do relatório de auditoria há um tempo maior de conclusão, considerando que existe um processo complexo, pois envolve investigação e várias etapas processuais.

Resultados com baixa legibilidade impactam a compreensão do leitor, uma vez que não atendem aos objetivos da informação, que no caso dos relatórios analisados, é o esclarecimento e/ou o cumprimento das medidas pela justiça declaradas. A pesquisa revelou que há complexidade nos relatórios do tipo denúncia ou representação, que são emitidos pela auditoria nos TCs situados na Região Nordeste do país, o que foi corroborado pela literatura citada neste estudo.

Foi identificado que, na média, os TCs da Região Sudeste tiveram um resultado geral melhor do que os da Região Nordeste (FOG de 20,67 e 20,77, respectivamente). Ficou evidenciado que, entre os tipos de relatórios analisados, os da Região Sudeste reproduziram duas vezes mais relatórios do tipo representação contra os do tipo denúncia (6 e 3 respectivamente), enquanto na Região Nordeste, foram analisados três vezes mais relatórios do tipo denúncia (16 denúncias e 5 representações). O tipo de relatório pode ser um fato que contribuiu para melhorar a legibilidade das informações nos relatórios do tipo representação, estes foram identificados em maior número na Região Sudeste.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar o índice de Legibilidade gerado pelo Programa “*Gunning’s Fog Index*” (*FOG*) em relatórios de auditoria do tipo análise de processos de denúncia ou representação dos Tribunais de Contas das Regiões Nordeste e Sudeste do Brasil. Foi realizado um levantamento documental nos *sítios* dos TCEs da Região Nordeste e da Região Sudeste, totalizando uma amostra de 10 Estados. Para estimar a legibilidade foi utilizado o índice *FOG*, ferramenta acessada da seguinte plataforma <http://gunning-fog-index.com/>.

Dentre os dados levantados, a menor média no índice de legibilidade nos relatórios de auditoria da amostra, considerando o período 2019, 2020 e 2021, ficou em 18,42, no TC do Piauí, e a maior média ficou em 24,60, no TC da Bahia. Desta maneira, os resultados obtidos na pesquisa condizem com um maior nível de dificuldade do texto ou de facilidade de leitura, dando conta de que os textos mais longos e técnicos, características próprias dos relatórios de auditoria, que pode ser modificada, considerando o usuário ao qual se destina.

Observa-se que a Pandemia de coronavírus não representou por si só alterações na complexidade dos relatórios de auditoria avaliados. Dado que, embora o índice *FOG* foi crescente de um ano para o outro, esta alteração, contudo não foi saliente a ponto de ser questionada ao se observar os índices gerados no período analisado.

Neste sentido, conclui-se que os relatórios de auditoria do tipo análise de denúncia e representação emitidos no âmbito dos TCEs apresentaram um índice complexo de legibilidade, o que pode dificultar sua compreensão pelo público em geral, que poderia, por exemplo, não ter a sua necessidade de explicação atendida ou a orientação correta para determinado problema.

No que se refere as limitações do estudo, os TCE-AL, TCE-CE e TCE-ES não foram analisados, este fato ocorreu em virtude da não disponibilização do acesso aos relatórios em seus *sítios*.

Como sugestão para pesquisas futuras, considera-se estudos sobre o efeito da complexidade da informação contida nos relatórios de auditoria do tipo denúncia ou representação junto ao usuário da informação, buscando verificar em um estudo aplicado quais as causas e consequências da legibilidade para a sociedade.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **IBGE divulga estimativa da população dos municípios para 2020**. 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28668-ibge-divulga-estimativa-da-populacao-dos-municipios-para-2020>. Acesso em: 19 nov. 2022.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria** – um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTONINO, M. S. L. *et al.* Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5. n. 1, p. 179 -199, jan./jun. 2013.

ASAZU, C. **Os caminhos da Lei de Responsabilidade Fiscal**: instituições, ideias e incrementalismo. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2385>. Acesso em: 20 maio 2022.

BARRETO, D.; GRAEFF, F. **Auditoria** Teoria e exercícios comentados. 3. ed. Rio de Janeiro: Gen, 2014.

BORGES, G. F.; RECH, I. J. Determinantes da legibilidade das notas explicativas de companhias brasileiras. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 9, n. 3, p. 31-51, set./dez. 2019. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/59979/determinants-of-readability-of-notes-to-the-financial-statements-from-brazilian-companies>. Acesso em: 05 maio 2022.

BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-normaatualizada-pl.pdf>. Acesso em: 15 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF, 2009. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lc131_2009.htm. Acesso em: 07 maio 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional n.º 105/2019. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020.

CAVALHERO, A. **Qualidade da informação no setor público**: aplicação da casa da qualidade na secretaria de estado da administração de Santa Catarina. 2020. Dissertação (Mestrado em Engenharia e Gestão do Conhecimento) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216304>. Acesso em: 18 maio 2022.

CAVIQUE, L. Legibilidade de artigos científicos: análise de dados da RCC. **Revista de Ciências da Computação**, v. 3, n. 3, p. 59-65, 2008. Disponível em: <https://journals.uab.pt/index.php/rcc/article/view/74>. Acesso em: 10 set. 2022.

CORDOS, G. S.; FULOP, M. T. Understanding audit reporting changes: introduction of key audit matters. **Accounting and Management Information Systems**, v. 14, n. 1, p. 128–152, 2015. Disponível em: https://cig.ase.ro/jcig/art/14_1_6.pdf. Acesso em: 09 set. 2022.

CORPORATE FINANCE INSTITUTE. **FOG Index**. 2020. Disponível em: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/fog-index/>. Acesso em: 21 set. 2022.

CURTO, P. S. L. **Classificador de textos para o ensino de português como segunda língua**. 2014. Dissertação (Mestrado em Engenharia Informática e de Computadores) – Instituto Superior Técnico da Universidade de Lisboa. Lisboa, 2014. Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/Classificador-de-textos-para-o-ensino-de-portugues-Santos-Curto/c0e09c0b8d0da9fe1400cb4cf23bc7c7a2e00a09#citing-papers>. Acesso em: 05 maio 2022.

GANGOLLY, J. S. *et al.* Harmonization of the auditor's report. **The International Journal of Accounting**, v. 37, n. 3, p. 327–346, 2002.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa – tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, mai./jun., 1995.

GUNNING'S FOG INDEX. **Gunning's Fog Index**. 2002. Disponível em: <http://gunning-fog-index.com>. Acesso em: 05 maio 2022.

HAND, P. P.; SANTANA, O. S.; REINA, D. **Legibilidade das notas explicativas e dos relatórios de auditoria das companhias do setor financeiro no Brasil**. Trabalho apresentado na Conferência Internacional em Gestão de Negócios, 2021. Disponível em: <https://server2.midas.unioeste.br/sgev/eventos/CINGEN2021/anais>. Acesso em: 15 maio 2022.

LEHAVY, L. I.; MERKLEY, K. The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. **The Accounting Review American Accounting Association**, v. 86, n. 3, p. 1087-1115, 2011.

LEMOS, C. E. H. F. **Controle social exercido através da denúncia no âmbito do TCE -RJ**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3609>. Acesso em: 21 set. 2022.

LERNER, A. F. Um estudo sobre as modificações de opinião do auditor independente nas empresas do segmento tradicional - Bovespa. **Revista. Ricardi**, v. 07, p. 11-40, 2019. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/350751270_um_estudo_sobre_as_modificacoes_de_opinioao_do_auditor_independente_nas_empresas_do_segmento_tradicional_bovespa_a_study_on_the_changes_of_the_independent_auditor's_opinion_in_the_traditional_segment. Acesso em: 28 maio 2022.

LIMA, E. C. P. **Os Tribunais de Contas, a pandemia e o futuro do controle**. Prefácio de Ivan L. Bobilha. Coleção Fórum IRB. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

LIMA, T. P. **Gestão municipal em tempos de pandemia**. 2022. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-gestao-municipal-tempos-pandemia-thiago-pinheiro-lima>. Acesso em: 08 jun. 2022.

LO, K.; RAMOS, F.; ROGO, R. Earnings management and annual report readability. **Journal of Accounting and Economics**, v. 63, n. 1, p. 1-25, 2017. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410116300544>. Acesso em: 09 set. 2022.

LOUGHRAN, T.; MCDONALD, B. When is a liability not a liability? textual analysis, dictionaries, and 10-ks. **The Journal of Finance**, v. 66, n. 1, p. 35–65, 2011.

MARINELA, F. **Direito administrativo**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MBOBO, M. E.; EKPO, N. B. Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 5, n. 4, p. 184-192, 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/319077569_Operationalising_the_Qualitative_Characteristics_of_Financial_Reporting. Acesso em: 08 set. 2022.

MILLER, B. P. The effects of reporting complexity on small and large investor trading. **The Accounting Review**, v. 85, n. 6, p. 2107-2143, 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1473863. Acesso em: 21 set. 2022.

MIRANDA, L. L. Auditoria pública: a importância da auditoria no setor público. **Conteúdo Jurídico**. 2021. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/57177/auditoria-pblica-a-importancia-da-auditoria-no-setor-pblico>. Acesso em: 21 set. 2022.

MORENO, A.; CASASOLA, A. A readability evolution of narratives in annual reports: a longitudinal study of two spanish companies. **Journal of Business and Technical Communication**, v. 28, p. 202-235, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/286490400_A_Readability_Evolution_of_Narratives_in_Annual_Reports_A_Longitudinal_Study_of_Two_Spanish_Companies. Acesso em: 10 set. 2022.

REINA, D. *et al.* Custo da Complexidade Informacional e Legibilidade dos Relatórios de Auditoria. In: CBC, 24, 2017, Florianópolis. **Anais [...]**. Santa Catarina: CBC, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/321149350_Custo_da_Complexidade_Informacional_e_Legibilidade_dos_Relatorios_de_Auditoria. Acesso em: 10 set. 2022.

REINA, D.; MIRANDA, I. A.; LEMES, S. Grau de legibilidade dos relatórios financeiros em empresas do novo mercado. Trabalho apresentado no XVIII USP International Conference in Accounting. São Paulo: 25-27 jul. 2018. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/1102.pdf>. Acesso em: 10 set. 2022.

REINA, D. *et al.* Grau de legibilidade do novo relatório do auditor independente. **Revista Gestão.Org**, v. 19, n. 2, p. 151-168, 2021. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/65312/grau-de-legibilidade-do-novo-relatorio-do-auditor-independente->. Acesso em: 09 set. 2022.

RENNEKAMP, K. Processing fluency and investors' reactions to disclosure readability. **Journal of Accounting Research**, p. 1-50, 2012. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1881847. Acesso em: 10 set. 2022.

RIBEIRO, O. M; COELHO, J. M. R. **Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018

RODRIGUES, J. S.; ALCÂNTARA, J. V. A competência dos tribunais de contas estaduais acerca do julgamento das contas dos prefeitos que exercem a função de ordenadores de despesa. **Revista Controle**, v. 11, n. 1, 2013, p. 46-68. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/256>. Acesso em: 02 jun. 2022.

SILVA, C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, C. A. T.; COSTA, P. S.; RODRIGUES, F. F. Análise da compreensibilidade e da legibilidade dos relatórios da administração das empresas brasileiras de capital aberto do setor de energia elétrica. In: XXIX ENANPAD. **Anais [...]**. Brasília, p. 01-16, 2005. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/9/enanpad2005-fica-1487.pdf. Acesso em: 17 maio 2022.

SILVA, G. E. Os Tribunais de Contas e o controle social: a proposta de criação de uma ouvidoria para o tribunal de contas do estado do Rio de Janeiro e sua importância no processo democrático fluminense. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

SILVA, J. A. F. **Contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

SILVA, G. D. M.; LEMES, S.; REINA, D. Notas explicativas sob a ótica da OCPC 07: um estudo em empresas do segmento IBRX-5. **RACEF**, v. 11, n. 3, p. 36-55, 2020.

Disponível em:

<http://www.poncedaher.net.br/egen/sites/default/files/As%20Notas%20Explicativas%20sob%20a%20%C3%93tica%20da%20OCPC2007%20%20Empresas%20dout%20Estudo%20em%20Segmento%20IBRX-50.pdf>. Acesso em: 06 maio 2022.

SIRAQUE, V. **O Controle social da função administrativa do estado: possibilidades e limites na constituição de 1988**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

Tribunal de Contas do Estado do Piauí. **Ouvidoria**. 2022. Disponível em:

<https://tce.pi.gov.br/transparencia/ouvidoria/>. Acesso em: 21 set. 2022.

Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. **Indicadores aplicáveis às auditorias**. 2022. Disponível em: tce.ro.gov.br. Acesso em: 21 set. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Recomendação**

Conjunta TCE/MPCO nº 03/2020, de 25 de março de 2020. Dispõe sobre recomendação aos titulares dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e a todos os seus órgãos. Diário Oficial Tribunal de Contas do estado de Pernambuco: seção 1, Recife, PE, n. 54, p. 2, 2020. Disponível em:

<https://sistemas.tce.pe.gov.br/internet/DiarioOficial!download.action?abrirJanela=true&data=26/3/2020>. Acesso em: 07 jun. 2022.

VIANA, I. **Pandemia, contas públicas e função de auditoria dos tribunais de contas, escreve Ismar Viana**. 2021. Disponível em:

<https://www.anticbrasil.org.br/comunicacao/artigos/1285-pandemia-contas-publicas-e-funcao-de-auditoria-dos-tribunais-de-contas-escreve-ismar-viana>. Acesso em: 15 maio 2022.

YURISANDI, T; PUSPITASARI, E. Financial reporting quality-before and after ifrs adoption using nice qualitative characteristics measurement. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 211, p. 644-652, 2015. Disponível em:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815054312>. Acesso em: 09 set. 2022.