

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

**Ruth Helayne Lopes da Silva**

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

E-mail: [rthhelayne@gmail.com](mailto:rthhelayne@gmail.com)

**Vera Lúcia Cruz**

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

E-mail: [vera.cruz@ccsa.ufpb.br](mailto:vera.cruz@ccsa.ufpb.br)

**Ianneska Barreto de Lima**

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

E-mail: [ianneskadelima@hotmail.com](mailto:ianneskadelima@hotmail.com)

**Luiz Antonio Felix Júnior**

Instituto Federal de Alagoas (IFAL)

E-mail: [luiz.felix@ifal.edu.br](mailto:luiz.felix@ifal.edu.br)

**Mayara dos Santos Silva**

Universidade Potiguar (UNP)

E-mail: [mayssilva28@gmail.com](mailto:mayssilva28@gmail.com)

Linha Temática: Controladoria no Setor Público.

### **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, sendo descritiva quanto aos seus objetivos e usando o levantamento documental como instrumento. 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 empregado 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 quanto à legibilidade nos relatórios analisados em comparação com a região Sudeste. À luz do *FOG*, os resultados mostram uma linguagem complexa e com pouca legibilidade, demonstrando 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.

## 1. INTRODUÇÃO

A gestão nas empresas públicas e 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. 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).

O controle no serviço público também pode ser exercido pela sociedade por meio da participação dos cidadãos de forma individual ou coletiva. Essa atuação é denominada de controle social e tem como intuito promover a eficácia da ação do governo, no momento que exige a transparência e a 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, tem 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).

Nesse 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.

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, trazendo todos os dados referente a tal fato denunciado, como a irregularidade nela tratada (LEMOS, 2008).

Uma vez acolhida a denúncia no referido TC, acontecem as fases de investigação, análise e suas diversas diligências, culminando com um relatório conclusivo com o exame realizado do que foi pontuado e a respectiva resposta da auditoria, além de trazer informações e dar um retorno à sociedade sobre a denúncia por ela realizada (SILVA, 2009).

Assim, 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 à estatura de escrita e ocasionando a facilidade de leitura (HAND; SANTANA; REINA, 2021).

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.). Assim, evidencia-se a necessidade de tornar transparente a informação pública contida nos relatórios que informam o destino dos recursos públicos, nos seguintes casos: as auditorias contábeis (VIANA, 2021) e as denúncias de irregularidades ou ilegalidades cometidas pelos agentes públicos no decorrer de suas funções; além dos relatórios de auditorias do tipo análise de denúncia ou representação (LEMOS, 2008).

Os TCs têm 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, elas podem ser acolhidas pelo Ministério Público e posteriormente encaminhadas aos TCs ou mesmo formuladas diretamente nas ouvidorias dos TCs, sendo que a continuidade é dada por estes, que passam 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. Naqueles divulgados pelas auditorias dos TCs estaduais, preza-se pela qualidade, resultando na transmissão eficiente das informações a todos os interessados, sejam elas contábeis ou provenientes de outros relatórios, como no caso da denúncia ou representação (LEMOS, 2008; VIANA, 2021).

Essa qualidade informacional diz respeito à propriedade de excelência do conteúdo, 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).

Dessa forma, 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. Além disso, quando baseado no público comum, a qualidade da informação é fundamentalmente importante para reduzir a má interpretação ou o não entendimento.

Por isso, esta pesquisa objetivou 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.

Através da Ouvidoria dos TCs estaduais, qualquer cidadão pode solicitar informações, fazer críticas, sugestões ou elogios. Por meio de denúncia, também é possível 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 o assunto à sociedade, já que o auditor possui independência funcional e imparcialidade no controle externo, havendo a necessidade de que esse documento apresente qualidade informacional e compreensibilidade ao público que se destina (VIANA, 2021). Cavalhero (2020) complementa afirmando que nesse 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 durante a 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) LÓ; 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 justificar foi a pandemia de Covid-19, iniciada no Brasil no começo de 2020. A partir dela, diversos fatores podem ser atrelados à maior necessidade dos 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.

Por meio dos resultados, a pesquisa busca apontar a possibilidade de melhoria desses relatórios para uma linguagem mais acessível, uma vez que a Carta Magna prevê a participação da sociedade no monitoramento dos atos praticados pela Administração Pública (SILVA, 2009).

## **2.FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **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 audiências públicas do Congresso Nacional, voltando a atenção para a necessidade de estabelecer uma simetria informacional diante da obrigatoriedade das publicações de relatórios dos entes governamentais. Além disso, o objetivo era fazer com que estes relatórios apresentassem maior transparência na relação das despesas e das receitas, refletindo assim na valorização da função fiscalizatória dos TCs já prevista da Constituição Federal de 1988 (ASAZU, 2003).

O artigo 71 da Constituição Federal de 1988 (CF de 1988) menciona 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. Dessa forma, os TCs estaduais exercem funções assemelhadas ao órgão federal dentro do seu contexto de atuação (RODRIGUES; ALCÂNTARA, 2013).

Nesse 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 presentes 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 consagra, 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. 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 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 têm 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). Dessa maneira, como forma de manifestação do controle social, o cidadão tem cumprido o seu direito fundamental como pessoa humana por meio de denúncias. 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 à renovação do setor público, sendo que essas 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 que classifica a auditoria em cinco tipos:

Quadro 1 - Tipos de Auditoria e finalidade

<b>Tipos de Auditoria</b>	<b>Finalidade</b>
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 às 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	Esse 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

Auditoria Operacional	potenciais; 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. Nesse sentido, existem três tipos de auditorias no setor público (TCE/RO, 2022):

- 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 pertinentes.

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).

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.

Como a caracterização do objetivo da auditoria 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 relevantes, 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).

Esse relatório apresenta o produto final do trabalho do auditor (ALMEIDA, 2012; BARRETO; GRAEFF, 2014). Almeida (2012) complementa informando que um relatório de auditoria deve conter 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. 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, conseqüentemente, 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 Leavy, 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 à 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. Com base nesses 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 ambigüidades 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. Nesse 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 deve ser dos órgãos responsáveis pelo objeto da auditoria e primar também pelo entendimento do cidadão comum, 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 de sua transmissão para 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 ao entendimento que tais relatórios trazem e que favorecem a assimilação do leitor. Assim, na literatura existem diferentes termos que são utilizados para o mesmo fim, como o *readability* sendo seu significado atrelado à legibilidade (SILVA; COSTA; RODRIGUES, 2005).

Na esfera pública, os entes públicos prestam serviços à população mediante recursos dela arrecadados. Desse 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.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A 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. Os dados são filtrados, organizados e tabulados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). No estudo, a técnica quantitativa foi utilizada para enfatizar os resultados medidos por meio de índices durante a coleta dos dados. Nesse caso, o índice *FOG*.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, que na percepção de Andrade (2002) 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 estudo foi abordado a fim de descrever os resultados dos índices obtidos nos relatórios de auditoria dos TCs estaduais, visando conseguir maior compreensão dos dados encontrados.

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental, explicada por Severino (2017, p. 93) como um estudo realizado 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.

Os tipos de relatórios utilizados no estudo foram os de análise de denúncia ou representação, sendo que a escolha entre um ou outro levou em conta aqueles disponibilizados em cada TCE.

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. Esse 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 desse acontecimento, muitas medidas públicas foram publicadas e recursos mobilizados para atender as necessidades que se apresentaram nos municípios e nos estados (VIANA, 2021). Nesse sentido, os TCS acolheram denúncias e representações sobre as quais a auditoria expressou sua opinião/decisão, podendo ser encontradas nos sítios dos tribunais estaduais.

O universo dessa pesquisa são os TCs dos estados brasileiros e o do Distrito Federal, mas a amostra foi composta pelos TCs das regiões Nordeste e Sudeste, sendo sete Tribunais de Contas situados no Nordeste (TCE-MA, TCE-PI, TCE-RN, TCE-PB, TCE-PE, TCE-SE e TCE-BA) e três no Sudeste (TCE-SP, TCE-RJ e TCE-MG). Os TCs que não dispunham de acesso público aos relatórios utilizados neste estudo foram TCE-CE e TCE-AL, no Nordeste, e o TCE-ES, no Sudeste. Portanto, a amostra corresponde a 37,04% do universo da pesquisa.

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. No Sudeste, apenas o TCE-ES não foi consultado devido também à indisponibilidade.

Optou-se por aplicar o estudo nessas regiões pelas seguintes razões: enquanto o Nordeste é a maior região em unidades federativas e a segunda maior em termos populacionais (IBGE, 2020), o Sudeste é a mais populosa do Brasil (IBGE, 2020).

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 das regiões Nordeste e Sudeste nos respectivos sites de cada instituição.

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/](http://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 a 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 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, b) porcentagem de palavras longas e c) a soma do comprimento médio da frase e da porcentagem de palavras longas. Assim, o comprimento médio da frase é obtido dividindo-se o número de palavras pelo número de frases contidas no texto. Já a porcentagem de palavras longas é obtida na divisão do número de palavras longas pelo número total de palavras, multiplicando-se esse resultado 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* apresentado no Quadro 2 demonstra o resultado para a complexidade da informação e conseqüentemente a legibilidade das informações.

Quadro 2 - 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 2, na interpretação do índice de legibilidade, entre 10 e 15 significa que há interpretação adequada para aquela informação. Já 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), sendo analisados um total de 30 relatórios. De cada Estado do Nordeste e do Sudeste do Brasil, foram utilizados 3 relatórios posteriormente submetidos ao programa *FOG*.

Os resultados obtidos no Programa *FOG* foram disponibilizados em uma tabela do Excel®, para a constatação das médias dos três relatórios de cada Tribunal de Contas. Assim, foi possível visualizar o índice de compreensibilidade dos relatórios de cada TC. 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, estão dispostos os resultados e suas respectivas análises. A tabela 1 reúne todos os resultados da amostra coletada referente aos relatórios de denúncia e/ou representação na seguinte quantidade: 21 relatórios nos TCs do Nordeste e 09 relatórios nos TCs do Sudeste, totalizando 30 relatórios considerando 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 (2019, 2020 e 2021), a maior média do índice de legibilidade nos relatórios de auditoria da amostra foi 24,60 (TC-BA), enquanto a menor média foi 18,42 (TC-PI). À luz do *FOG*, os resultados mostram uma linguagem de difícil legibilidade, demonstrando complexidade nas informações registradas nos relatórios analisados (REINA *et al.*, 2017). No geral, todos esses relatórios 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 início de índice crescente, mas há maior prevalência de continuidade nos índices apresentados. Apenas os Tribunais de Contas de Estados como Sergipe, Rio Grande do Norte e São Paulo 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.

Nesse 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, o que prejudica a compreensão pelo leitor (SILVA; COSTA; RODRIGUES, 2005).

Por isso, 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).

Do ponto de vista dos autores, as informações divulgadas pelas empresas nos seus estudos apresentam baixa legibilidade. Segundo eles, possíveis explicações para esses resultados poderiam ser a complexidade da atividade econômica ou o maior número de informações que precisam ser repassadas ao mercado, além da exigência dos usuários dessas informações (setor privado), que vêm se qualificando ao longo do tempo. A presente pesquisa foi realizada em órgãos públicos, o que pode gerar uma preocupação adicional com o resultado, já que o usuário da informação ao qual se destina o relatório tende a ter uma característica de leitor comum e pode ser impactado pela difícil compreensão.

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).

Tabela 2 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Nordeste

Descrição	TCE-MA	TCE-PI	TCE-PB	TCE-PE	TCE-SE	TCE-BA	TCE-RN
<b>2019</b>							
<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
<b>2020</b>							
<i>FOG</i>	19,57	19,44	18,33	20,08	22,89	26,64	18,9
Tipo de relatório*	Den.						
Sinais de pontuação	130	164	277	88	351	206	188
Nº de palavras totais	1832	2032	3317	1218	6954	5422	2204
Nº de palavras com mais de três sílabas	638	736	1123	443	2602	2184	783
<b>2021</b>							

<i>FOG</i>	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 da 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, relacionados a 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 3 - Variáveis da complexidade da legibilidade - Região Sudeste

Descrição	TCE-SP	TCE-RJ	TCE-MG
<b>2019</b>			
<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	359	1418	1286

mais de três sílabas

## 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 09 relatórios analisados, 03 eram do tipo denúncia e 06 do tipo representação. Em ambos os casos, os relatórios tinham uma quantidade de páginas variadas, entre 5 e 32 páginas. As variáveis que contribuíram para formar o Índice *FOG*. Também apontaram para quanto mais palavras o relatório possuía, no caso, palavras com mais de três sílabas, nem sempre apresentava mais sinais de pontuação. Essa evidência foi verificada no estudo, já que, 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 a pandemia, este estudo observou que esse período 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, já que não atendem aos objetivos da informação. No caso dos relatórios analisados, seu intuito é o esclarecimento e/ou o cumprimento das medidas declaradas pela justiça. 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 do Sudeste tiveram um resultado geral melhor do que os do Nordeste (FOG de 20,67 e 20,77, respectivamente). Também evidenciou-se 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 fator que contribuiu para melhorar a legibilidade das informações nos relatórios do tipo representação, estes identificados em maior número no 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 do Nordeste e do Sudeste do Brasil. Foi realizado um levantamento documental nos *sítios* dos TCEs dessas regiões, 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 considerando o período 2019, 2020 e 2021, a menor média no índice de legibilidade nos relatórios de auditoria da amostra ficou em 18,42, no TC do Piauí, e a maior média ficou em 24,60, no TC da Bahia. Dessa 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 podem ser modificadas 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. Embora o índice FOG tenha sido crescente de um ano para o outro, essa alteração não foi saliente a ponto de ser questionada ao se observar os índices gerados no período analisado.

Nesse 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 às limitações do estudo, os TCE-AL, TCE-CE e TCE-ES não foram analisados. Isso ocorreu em virtude da não disponibilização do acesso aos relatórios em seus *sítios*. Como sugestão para pesquisas futuras, consideram-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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 19 nov. 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](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lc131_2009.htm). Acesso em: 07 maio 2022.
- 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.
- 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](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. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228258690\\_The\\_Effect\\_of\\_Annual\\_Report\\_Readability\\_on\\_Analyst\\_Following\\_and\\_the\\_Properties\\_of\\_Their\\_Earnings\\_Forecasts](https://www.researchgate.net/publication/228258690_The_Effect_of_Annual_Report_Readability_on_Analyst_Following_and_the_Properties_of_Their_Earnings_Forecasts). Acesso em: 05 maio 2022.

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/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. *Rev. RICADI*, v. 07, p. 11-40, 2019.

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.

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.

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*, n. 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](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](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://congressosp.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.

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](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.poncedaer.net.br/egen/sites/default/files/As%20Notas%20Explicativas%20sob%20a%20%C3%93tica%20da%20OCPC2007%20Empresas%20dum%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 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.antcbrasil.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.