

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GUILHERME SIMÕES BELOTE

**DIVERGÊNCIAS NORMATIVAS DE MÚLTIPLOS FÓRUMS DE
ACCOUNTABILITY: ESTRATÉGIAS CONTÁBEIS E FISCAIS NAS PRESTAÇÕES
DE CONTAS DE MUNICÍPIOS**

Uberlândia-MG

2022

GUILHERME SIMÕES BELOTE

**DIVERGÊNCIAS NORMATIVAS DE MÚLTIPLOS FÓRUNS DE
ACCOUNTABILITY: ESTRATÉGIAS CONTÁBEIS E FISCAIS NAS PRESTAÇÕES
DE CONTAS DE MUNICÍPIOS**

Projeto de dissertação submetido ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo

Coorientador: Prof. Dr. André Feliciano Lino

Uberlândia-MG

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

B452d Belote, Guilherme Simões, 1996-
2022 Divergências normativas de múltiplos fóruns de accountability [recurso eletrônico] : estratégias contábeis e fiscais nas prestações de contas de municípios / Guilherme Simões Belote. - 2022.

Orientador: Ricardo Rocha de Azevedo.

Coorientador: André Feliciano Lino.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2022.5035>

Inclui bibliografia.

Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Azevedo, Ricardo Rocha de, 1975-, (Orient.). II. Lino, André Feliciano, 1991-, (Coorient.). III. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

CDU:657

André Carlos Francisco
Bibliotecário - CRB-6/3408



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
 Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
 Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica, Uberlândia-MG, CEP 38400-902
 Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 110 - PPGCC				
Data:	30 de março de 2022	Hora de início:	10:00 h	Hora de encerramento:	12:05
Matrícula do Discente:	12012CCT010				
Nome do Discente:	Guilherme Simões Belote				
Título do Trabalho:	Divergências normativas de múltiplos fóruns de accountability: estratégias contábeis e fiscais nas prestações de contas de municípios				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Contabilidade				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC01 - Contabilidade e Gestão Aplicada ao Setor Público				

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores Flávio Luiz de Moraes Barboza (UFU); André Carlos Busanelli de Aquino (USP), André Feliciano Lino (University of Essex- UK) e Ricardo Rocha de Azevedo, orientador do candidato.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Ricardo Rocha de Azevedo, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

APROVADO

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Professor(a) do Magistério Superior**, em 30/03/2022, às 12:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Flávio Luiz de Moraes Barboza, Professor(a) do Magistério Superior**, em 30/03/2022, às 19:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **André Feliciano Lino, Usuário Externo**, em 31/03/2022, às 10:43, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **André Carlos Busanelli de Aquino, Usuário Externo**, em 01/04/2022, às 21:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3418532** e o código CRC **D125D177**.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por estar comigo em todas as etapas da minha vida e por sempre me mostrar o melhor caminho a seguir. Coloquei meus sonhos em Tuas mãos e me sinto feliz pelas oportunidades que me foram dadas.

Aos meus pais, Eduardo Belote e Valéria Belote, pelos ensinamentos atribuídos a mim durante o meu desenvolvimento que me possibilitou abrir portas e enfrentá-las com dignidade, respeito e dedicação. Também agradeço aos meus avós, Maria de Fatima Belote e Isidoro Belote, pelo carinho e por fazer todas as comidas que tanto amo sempre que vou visitá-los. E aos meus irmãos, Gustavo Belote e Gabriela Belote.

Ao meu esposo, Bruno Alves Faria, o companheirismo diário durante essa fase da minha vida. Sem você ao meu lado seria um caminho mais árduo a passar. A compreensão de me ter ausente em determinados momentos para estudar e me dedicar ao título de mestre, e por ser uma inspiração para mim ao se dedicar tanto a fazer aquilo que ama. Obrigado por aceitar casar comigo durante essa etapa conturbada. Agradeço também, por ser minha família, junto a nossas filhas, Aurora e Sol, que alegam meu dia e fazem tudo ser mais leve.

Também agradeço à família do meu esposo por todo apoio, companheirismo e por serem meu segundo lar. Agradeço especialmente a minha cunhada, Alana Alves Faria por me dar apoio e suporte durante essa etapa. Muito obrigado por sua ajuda na correção gramatical da dissertação (até então foi a única que leu cada vírgula da minha dissertação sem ter a obrigação para isso, obrigado de coração). Não posso esquecer de agradecê-la por sempre que está na cidade, comprar pães para tomarmos café da manhã.

Agradeço ao meu psicólogo e psiquiatra que me ajudaram a ter sanidade mental para enfrentar esse período de grandes obstáculos em um contexto nada favorável (política, covid, casamento etc.). Sem vocês, provavelmente não teria conseguido superar minha ansiedade e meus ataques de pânico.

Agradeço aos meus amigos de mestrado, Izaqueline, Laura, Polliany, Gabriela, Tiemi e Mayra pelo suporte durante essa etapa, compartilhamento de conhecimentos, artigos e desabafos.

Agradeço também à Prof.^a Dr.^a Edvalda Araújo Leal e Prof.^a Dr.^a Denise Mendes da Silva que, por meio do PET Ciências Contábeis – UFU, me apresentaram a possibilidade de fazer um mestrado. Me deram suporte durante minha permanência no grupo, onde eu

desenvolvi as competências necessárias e maturidade para ingressar no mestrado. Agradeço também por serem um exemplo de profissionalismo e de paixão por ensinar e pesquisar.

Agradeço a Banca de Qualificação e Defesa que tanto contribuíram para o desenvolvimento da dissertação, sendo eles Prof. Dr. Flávio Luiz de Moraes Barboza e Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino. Também agradeço ao meu coorientador Prof. Dr. André Feliciano Lino, por aceitar me auxiliar e contribuir com o desenvolvimento da minha dissertação.

Ao meu orientador Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo, que desde o meu Trabalho de conclusão de curso vem me ensinando e orientando. Agradeço por servir de alicerce, o qual me ajudou a crescer e a amadurecer durante essa etapa.

Agradeço à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG), pelo financiamento da dissertação.

Dessa forma, deixo aqui registrado todas as pessoas que foram importantes durante essa etapa. Tenho muito carinho, respeito e admiração por todos vocês. Sem dúvida, vocês foram cruciais para que eu consiga concluir essa etapa da minha vida. Me sinto preparado para os próximos desafios.

RESUMO

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas são *stakeholders* com mandato legal para exigir a prestação de contas dos municípios. Ao mesmo tempo, esses *stakeholders* possuem mandato social para validar o conteúdo das normas. Com isso, prestações de contas são exigidas, muitas com o mesmo escopo, porém, com divergências de entendimentos. Nesse contexto, a presente pesquisa analisa como as práticas contábeis e fiscais de municípios são afetadas pelo contexto de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes. A pesquisa segue um método indutivo por meio de uma abordagem interpretativista, com o uso de entrevistas semiestruturadas com contadores, advogados e consultores envolvidos na execução e prestação de contas das Prefeituras Municipais. Os entrevistados foram selecionados entre os municípios que estão expostos a diferentes pressões fiscais, com utilização de *snowball*. Como resultados, a pesquisa discute que as divergências não passam despercebidas entre os gestores municipais que percebem as normas com baixa legitimidade, que surge dada as divergências de entendimentos pelos *stakeholders* que deveriam validar seu conteúdo. Entre os reflexos causados pela baixa legitimidade das normas, a pesquisa identificou efeitos de diminuição da qualidade da informação contábil, retrabalho na prestação de contas, risco de não atingir os índices constitucionais para algum *stakeholder* e espaços para interpretações próprias dos municípios. As divergências possibilitam que haja margem para que os responsáveis pelo reporte das informações nos municípios utilizem do contexto de forma estratégica e “joguem” com as regras. Dessa forma, os municípios identificam as divergências ou decisões anteriores dos *stakeholders* e antecipam momentos da prestação de contas para o registo e reporte das informações contábeis e fiscais, garantindo aprovação de suas contas ou a não aplicação de penalidades. Os resultados contribuem com resultados empíricos a literatura de *normativity*, e trazem implicações direta sobre a discussão da qualidade da informação contábil. A existência de múltiplos fóruns com expectativas conflitantes prejudicariam a tomada de decisão dos gestores municipais devido as informações invalidas e duplicadas. Traz implicações para o contexto atual de sobreposição de sistemas de coleta de dados, que têm sido criados por diversos *stakeholders*, muitas vezes solicitando a mesma informação, como SIOPS, SIOPE, SICONFI e Tribunais de Contas e traz implicações para as pesquisas que analisam os pareceres dos Tribunais de Contas como outputs das suas atividades.

Palavra-chave: fóruns de *accountability*; *normativity*; municípios; Tribunais de Contas; Secretaria do Tesouro Nacional.

ABSTRACT

The Brazilian National Treasury (STN) and the Audit Courts are stakeholders with a legal mandate to demand accountability from municipalities. At the same time, these stakeholders have a social mandate to validate the content of the standards. As a result, accountability is required, many with the same scope, however, with differences of understanding. In this context, the present research analyzes how the accounting and fiscal practices of municipalities are affected by the context of multiple accountability forums with conflicting expectations. The research follows an inductive method through an interpretive approach, with the use of semi-structured interviews with accountants, lawyers and consultants involved in the execution and accountability of Municipalities. Respondents were selected from municipalities that are exposed to different fiscal pressures, using snowball. As a result, the research argues that the differences do not go unnoticed among municipal managers who perceive the norms with low legitimacy, which arises given the divergence of understandings by the stakeholders who should validate their content. Among the consequences caused by the low legitimacy of the rules, the research identified effects of decreasing the quality of accounting information, rework in the rendering of accounts, risk of not reaching the constitutional indexes for some stakeholder and spaces for interpretations typical of the municipalities. The divergences allow room for those responsible for reporting information in the municipalities to use the context strategically and “play” with the rules. In this way, the municipalities identify the divergences or previous decisions of the stakeholders and anticipate moments of accountability for the registration and reporting of accounting and tax information, ensuring the approval of their accounts or the non-application of penalties. The results contribute empirical results to the normativity literature, and have direct implications for the discussion of the quality of accounting information. The existence of multiple forums with conflicting expectations would hamper the decision-making of municipal managers due to invalid and duplicate information. It has implications for the current context of overlapping data collection systems, which have been created by different stakeholders, often requesting the same information, such as SIOPS, SIOPE, SICONFI and Courts of Auditors, and it has implications for the research that analyzes the opinions of the Courts of Auditors as outputs of their activities.

Keywords: multiple accountabilities; normativity; game; municipal governments; Courts of Accounts; Brazilian National Treasury.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tipos de jogos	24
Quadro 2 - Divergências nas Interpretações.....	36
Quadro 3 - Dimensões analisadas para seleção dos casos.....	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Procedimentos de nomeação de conselheiros dos Tribunais de Contas.....	28
Tabela 2 - Distribuição dos possíveis casos de municípios com pressão por região e classes de tamanho da população dos municípios.....	47
Tabela 3 - Características dos respondentes	48
Tabela 4 – Codificação inicial	52
Tabela 5 – Identificação dos mecanismos de análise	53
Tabela 6 - Legitimidade das normas (<i>normativity</i>)	62
Tabela 7 – Estratégias desenvolvidas pelos municípios.....	85

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fóruns de *accountability* na prestação de contas com informações contábeis e fiscais 82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CF - Constituição Federal
CGF - Conselho de Gestão Fiscal
CGU - Controladoria Geral da União
CNJ - Conselho Nacional de Justiça
CNM - Confederação Nacional de Municípios
CNTC - Conselho Nacional dos Tribunais de Contas
CTCONF - Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
DCL - Dívida Consolidada Líquida
FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GT - Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal
IRB - Instituto Rui Barbosa
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
OMS - Organização Mundial de Saúde
RADAR - Redução rigorosa e acelerada de dados
RCL - Receita Corrente Líquida
RPPS - Regimes Próprios de Previdência Social
SCD – Sistema de Coleta de Dados
SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SIGPC - Sistema de Gestão de Prestação de Contas
SIOPE - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
SIOPS - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
SP - São Paulo
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TC - Tribunais de Contas
TC-DF - Tribunal do Distrito Federal
TCE-RS - Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul
TCLE - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCM - Tribunais de Contas Municipais
TCU - Tribunal de Contas da União
UFU – Universidade Federal de Uberlândia

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1. Múltiplos fóruns de <i>accountability</i>	15
2.2. Legitimidade normativa (<i>normativity</i>)	18
2.3. O uso estratégico das normas e a manipulação de informações e comportamentos..	22
3. CONTEXTO	27
3.1. Prestação de contas aos <i>account-holders</i>	27
3.2. Divergências de entendimento entre os <i>account-holders</i>	32
3.3. Tipos de divergências de entendimento e aplicações das normas	35
4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	44
4.1. Tipologia da pesquisa	44
4.2. Seleção dos respondentes.....	44
4.3. Protocolo da pesquisa	49
4.4. Técnica de análise qualitativa dos dados	51
5. RESULTADOS	55
5.1. Baixa legitimidade das normas (<i>normativity</i>)	55
5.2. Efeitos da baixa legitimidade das normas (<i>normativity</i>) nas práticas contábeis e fiscais de municípios.....	64
6. DISCUSSÃO	82
7. CONCLUSÃO	91
REFERÊNCIAS	96
APÊNDICE A: instrumento de coleta	108

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, as Prefeituras Municipais estão inseridas em um contexto de prestações de contas, em que múltiplos *stakeholders* possuem competência legal para estabelecer regras e formatos de conformidade, com diferentes objetivos (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020). Os múltiplos *stakeholder* também contém competência legal para exigir a prestação de contas, dessa forma conforme a literatura de *accountability* o Brasil está imerso em um ambiente com múltiplos fóruns de *accountability*.

Dentro desse contexto, há um conjunto de normas contábeis e fiscais que dão diretrizes para o registro e reporte desse tipo de informação pelos entes. As principais leis nacionais são a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), que estipula as normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, e a Lei Complementar 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Apesar de ambas serem claramente tipificadas, no contexto dos múltiplos fóruns de *accountability* acabam por emergir interpretações divergentes sobre as “regras do jogo” da prestação de contas a que as Prefeituras estão expostas (FERNANDES, TEIXEIRA, 2020; NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; OGATA *et al*, 2021), e sobre as quais devem buscar adequação.

De um lado, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) define regras e coleta informações contábeis e fiscais dos entes (Estados e Municípios). Os objetivos da STN ao definir e aplicar tais regras são diversos. Primeiro, a STN busca a consolidação nacional das contas da federação e emissão anual de um balanço consolidado nacional. Segundo, ela tem a finalidade de analisar a capacidade financeira dos governos para fins de aprovação de operação de créditos (STN, 2021). Terceiro, ela realiza o acompanhamento das informações fiscais à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Por outro lado, os Tribunais de Contas (TC), órgãos de auditoria externa, realizam a fiscalização das informações contábeis e fiscais com o objetivo de emitir o parecer prévio das contas a ser utilizado como instrumento para aprovação ou reprovação das contas pelo poder legislativo (PEREIRA; CORDEIRO FILHO, 2012). No país, há trinta e três Tribunais de Contas que possuem autonomia para decidir individualmente sobre seus programas de auditoria (OECD, 2020). Por serem autônomos, não há relação de subordinação entre eles. Assim, tais órgãos fiscalizam os estados e municípios com metodologias próprias, cujas informações contábeis e fiscais são coletadas por meio dos Sistemas de Coleta de Dados (SCD) (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2021).

No processo de coleta de informações dos entes, têm sido recorrentes os apontamentos de divergências de entendimento entre a STN e Tribunais de Contas que, ao perseguirem seus próprios objetivos, exigem dos municípios informações para a prestação de contas utilizando-se de interpretações próprias (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). Em resumo, a STN recebe as informações contábeis e fiscais dos municípios por um sistema seguindo uma determinada metodologia, e os Tribunais o fazem por outros sistemas e metodologias (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021), causando divergências nos valores informados pelos municípios nas suas prestações de contas para cada *stakeholder*.

Diversas divergências de entendimento entre a STN e os Tribunais de Contas têm sido apontadas, sobretudo na apuração de limites e percentuais legais de apuração obrigatória pelos entes (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). Por exemplo, os principais itens que apresentam divergência tem sido a apuração de limites de despesas com pessoal (ACT, 2018), uso de restos a pagar (LINO; AQUINO, 2018; TEIXEIRA, 2020), apuração de limites de gastos com educação e saúde (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019), e critérios para a abertura de créditos adicionais (FREITAS; BRANDÃO, 2020). No boletim de finanças dos entes subnacionais de 2020, a STN apresentou um levantamento em que surgiram casos com quase 13% de diferença no valor da apuração do limite de gasto com pessoal informado pelo estado e o que foi recalculado pela STN.

Portanto, os municípios brasileiros estão sujeitos a múltiplos fóruns de prestação de contas que utilizam diferentes critérios de fiscalização (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020), o que pode causar efeitos indesejáveis. Primeiro, isso faz emergir uma percepção de incongruência entre as normas do ponto de vista de quem presta contas, pois as demandas são diferentes para cada um dos fóruns de *accountability* (THOMANN *et al.*, 2018). Segundo, diferentes critérios na fiscalização possibilitam a adesão dos atores que devem prestar contas a um jogo de gerenciamento de informações e justificativas para evitar (ou minimizar) a culpa por não cumprir com a obrigação exigida por algum dos fóruns (HOOD, 2002). Estudos focados no caso brasileiro apontam que os efeitos dos múltiplos fóruns de prestação de contas vão desde desafios para a parametrização das informações nos sistemas dos entes (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021), até a sobrecarga aos gestores públicos que diminuem a qualidade dos dados enviados (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

A incongruências entre normas são tratadas como tema na literatura sobre a legitimidade das normas, chamada de *normativity*. Para que normas sejam seguidas pelos usuários, sem a necessidade de alto monitoramento e aplicação de medidas coercivas, essas devem ser vistas como legítimas pelos usuários afetados (FRANCK, 1990). Alguns atributos

(validação simbólica, aderência, coerência e determinação) ajudam a garantir a legitimidade das normas e evitam que seus usuários busquem seus próprios interesses ao interpretá-las de forma estratégica (FRANCK, 1990). Um desses atributos (validação simbólica) é a validação das normas pelos atores que tem mandato social e legal (chamado de *pedigree* pela literatura) para tal (FRANCK, 1990). Como exemplo da influência de um ator com *pedigree*, na Inglaterra os atos da rainha têm a propriedade de confirmar vínculos comuns e legitimar as normas (FRANCK, 1990).

No Brasil, a STN e os Tribunais de Contas podem ser considerados como *stakeholders* que possuem mandato legal para garantir a normatividade das normas que devem ser seguidas pelos municípios (AZEVEDO, AQUINO, 2019; LINO *et al.*, 2019). Contudo, há evidências que os atores que deveriam validar as normas no Brasil estão desalinhados, pois estão desenvolvendo diferentes critérios de fiscalização (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020), o que é percebido pelos municípios que deveriam observar tais normas em seus balanços.

Nunes, Marcelino e Silva (2019), discutem que as diferentes interpretações das regras podem permitir que os municípios gerenciem suas informações contábeis e fiscais de forma estratégica para jogar com as diferentes demandas dos fóruns de prestação de contas (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). Contudo, tais autores não analisam como os municípios são afetados. Portanto, há um *gap* sobre como essas divergências podem ser utilizadas estrategicamente e afetariam as práticas contábeis e fiscais dos municípios.

Com base no contexto previamente discutido, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: **como as práticas contábeis e fiscais de municípios são afetadas por múltiplos fóruns de prestação de contas com expectativas conflitantes?** Como objetivos secundários, a pesquisa busca identificar: (i) como a falta de harmonização e coordenação entre as múltiplos *stakeholders* afetam a legitimidade das normas contábeis e fiscais no Brasil, e (ii) se os municípios aderem ao uso estratégico das normas e ao jogo, alterando comportamentos, informações, ou justificando as alterações perante os Tribunais de Contas ou por meio Judicial.

Para cumprir com os objetivos propostos, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com os envolvidos na execução, reporte e defesa das contas de governo; como contadores, advogados e consultores dos municípios. A partir disso, os resultados da pesquisa apontam que (i) as divergências não passam despercebidas pelos municípios afetados pelos entendimentos conflitantes de múltiplos fóruns de *accountability*, (ii) os municípios buscam atender as exigências de cada *stakeholder*, mas, devido à baixa legitimação do

conteúdo das normas, eles podem jogar com as regras de forma estratégica, (iii) as estratégias podem ocorrer em todas as etapas do registro e reporte das informações contábeis e fiscais.

A estruturação da pesquisa é dividida em seis seções. A primeira apresenta a fundamentação teórica, discorrendo três teorias que auxiliaram no desenvolvimento da pesquisa. A segunda seção apresenta o contexto da prestação de contas dos municípios brasileiros e como se dão as divergências de interpretação das normas. Em seguida, são colocados os procedimentos metodológicos, resultados, discussão e conclusão.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com o intuito de fundamentar os resultados da pesquisa, essa seção teórica foi dividida em três partes. Na primeira parte, apresenta-se a literatura anterior sobre múltiplos fóruns de *accountability* e discute-se que as expectativas conflitantes entre múltiplos órgãos prejudica a gestão pública e diminui a legitimidade das normas. O contexto de expectativas conflitantes pode fazer com que os atores envolvidos nessas análises desenvolvam estratégias e utilizem do jogo da culpa.

A segunda parte trata da questão sobre a lente teórica da *normativity*, apresentando os atributos que auxiliam os formuladores das normas a conseguir que elas sejam seguidas e aceitas, para que não ocorram interpretações divergentes e o uso estratégico das divergências. Na última parte, discutem-se as estratégias que os atores nos municípios podem utilizar, mostrando que o contexto de baixa legitimidade das normas possibilitaria que estes atores interpretem as regras e manipulem informações para atingir suas obrigações e metas de desempenho.

2.1. Múltiplos fóruns de *accountability*

A *accountability* na literatura serve muitas vezes como um guarda-chuva teórico que envolve vários conceitos distintos, tais como: transparência, equidade, democracia, eficiência, capacidade de resposta, responsabilidade, integridade e controle (BOVENS, 2007; KOPPELL, 2005). Nesses casos a *accountability* é utilizada como um conjunto de padrões para avaliação do comportamento das organizações (*accountability* como virtude). Ela também pode ter uma descrição mais restrita e descritiva, sendo a obrigação de explicar e justificar uma conduta (*accountability* como mecanismo) (BOVENS, 2010).

A descrição mais restrita e descritiva resulta em um relacionamento entre um ator (*account-givers* ou *accountor*) com responsabilidade por alguma decisão, podendo este ser um funcionário público ou uma organização; e um fórum de *accountability* (*account-holder* ou *accountee*), que pode exigir a prestação de contas e ter capacidade de corrigir ou punir o agente com responsabilidade (BOVENS, 2007; 2009; 2010). Dessa forma, a *accountability* pode ser vista como uma forma de gerenciar e cultivar a reputação de uma pessoa/organização em relação a diferentes públicos, sendo visto como um ator respeitável (BUSUIOC;

MADALINA; LODGE, 2016). A *accountability* também tem um papel predominantemente positivo na tomada de decisão, pois melhora a coleta e o tratamento das informações e estimula as melhores decisões (ALEKSOVSKA; SCHILLEMANS; GRIMMELIKHUIJSEN, 2019).

A obrigação de um ator para prestar contas pode se dar de modo formal, no qual este deve prestar contas regularmente às agências de supervisão, tribunais ou auditores, como também pode ser informal, como no caso de coletivas de imprensa e auditorias voluntárias (BOVENS, 2007). Vários atores externos podem ter legitimidade para exigir uma prestação de contas (ALEKSOVSKA; SCHILLEMANS, 2021). Dessa forma, as organizações públicas devem prestar contas a vários fóruns de *accountability* para garantir a transparência e a produtividade geral dos recursos (BLUME; VOIGT, 2007), e estes fóruns exercem pressão simultânea e podem apresentar demandas diferentes (ALEKSOVSKA; SCHILLEMANS, 2021).

A necessidade de *accountability* vem de várias formas, pois há pelo menos cinco tipos de responsabilidades. Primeira, a responsabilidade política (eleitores, partidos, departamentos do governo central), na qual os representantes do povo de certo modo prestam contas aos eleitores no momento da eleição, sendo um tipo extremamente importante de responsabilidade dentro da democracia. Segunda, a responsabilidade legal (Judiciário), geralmente baseada em responsabilidades específicas, normas legais e restritivas prescritas por estatutos civis, penais ou administrativos (BOVENS, 2007). A terceira forma de responsabilidade é a administrativa (auditores, controladores, inspetores), que exerce regularmente escrutínio muitas vezes com base em estatutos específicos e normas. A quarta é a responsabilidade profissional (pares profissionais), que se refere às obrigações que os profissionais têm para com seus conselhos de classe. Como exemplo, podemos colocar os códigos profissionais de médicos, que faz com que estes profissionais tenham que prestar contas de suas condutas aos órgãos responsáveis pela averiguação de tais normas e consequente punição de desvios às mesmas. E, por último, a responsabilidade social (instituições sociais, grupos de interesses e outras partes) (BOVENS, 2007).

Esses fóruns de *accountability* geralmente exigem diferentes tipos de informações e aplicam diferentes critérios quanto ao que constitui uma conduta responsável. Eles são, portanto, propensos a emitir julgamentos diferentes sobre a conduta da organização pública ou do funcionário público. Conseqüentemente, as organizações públicas enfrentam o problema de ter muitos olhos medindo suas ações: elas são responsáveis por prestar contas à uma

infinidade de fóruns diferentes, sendo que todos aplicam um conjunto de critérios distintos (BOVENS, 2006; 2009).

Pouco se sabe na literatura sobre como as organizações públicas respondem aos múltiplos fóruns de *accountability*, ou como elas deveriam responder em teoria (VOORN; VAN GENUGTEN; VAN THIEL, 2019; YANG, 2012). O efeito mais geral dos múltiplos fóruns de *accountability* é o das expectativas conflitantes. As expectativas conflitantes podem gerar confusão nas organizações (*account-givers*), pois elas podem ter dificuldade para combinar diferentes expectativas, ou para priorizar alguma expectativa definida pelos *account-holder* (SCHILLEMANS; BOVENS, 2011). Além disso, as expectativas conflitantes dos múltiplos fóruns de *accountability* podem causar problemas de lógicas institucionais concorrentes e envolver a mobilização de lutas políticas a respeito de qual seria o fórum a ser aceito como principal para aplicação de determinada norma (OLSEN, 2013).

A literatura também traz que os excessivos fóruns de *accountability* podem causar tensões entre várias normas, que normalmente dificultam o papel dos atores (*account-givers*) em conciliá-las para o devido reconhecimento de sua prestação de contas (THOMANN *et al.*, 2018). Isso pode impulsionar a colaboração entre *account-givers* e os *account-holder* para modificar metas de desempenho (PIERRE; LICHT, 2021), assim como fazer com que a prestação de contas tenha um papel mais simbólico e cerimonial (SCHILLEMANS; BOVENS, 2011).

Os excessivos fóruns podem trazer aumento de responsabilidade sobre o órgão ou funcionário, levando ao jogo de declínio na responsabilidade moral (BUSUIOC; MADALINA; LODGE, 2016). Hood (2002) trata que as expectativas conflitantes dos múltiplos fóruns podem dar a oportunidade de os gestores aderirem ao “jogo da culpa”, delegando a tarefa e as falhas a outros atores ou ao contexto. Esse jogo funciona como um gerenciamento de informações e justificativas para minimizar ou evitar a culpa dos gestores decorrente do não cumprimento das expectativas dos múltiplos fóruns.

O jogo pode vir como um gerenciamento de divulgação de informações, seleção de argumentos e defesa, seleção de posições políticas e seleção de arranjos institucionais (HOOD, 2002). Sendo assim, os múltiplos fóruns de *accountability* podem causar baixo aproveitamento das ferramentas de gestão, duplicação do monitoramento e ineficiência na gestão (VOORN; VAN GENUGTEN; VAN THIEL, 2019), reduzindo sua capacidade de resposta e a incorporação de inovações nas organizações (HALACHMI, 2014).

Não necessariamente, os múltiplos fóruns de *accountability* são vistos como conflituosos. As vantagens apontadas na literatura são: a redução da assimetria informacional

entre os *account-givers* e os *account-holder*; aumento de informações dos *account-givers* disponíveis, pois os *account-givers* devem prestar contas a vários os *account-holder* que exigem mais informações; possibilidade de incorporar vários valores legítimos às organizações; e estímulo para que os processos de tomada de decisão sejam mais reflexivos e profundos (SCHILLEMANS; BOVENS, 2011), pois mais informações são coletadas e usadas para que as decisões sejam corretas (SCHILLEMANS *et al.*, 2021).

Em resumo, as organizações que prestam contas (*account-givers*) devem fazê-lo a múltiplos fóruns (*account-holders*) para garantir sua transparência e produtividade (BLUME; VOIGT, 2007). Entretanto, os múltiplos fóruns podem ter expectativas conflitantes enquanto exercem pressão simultânea e com demandas diferentes (ALEKSOVSKA; SCHILLEMANS, 2021). Dessa forma, as organizações públicas enfrentam o problema de muitos olhos (BOVENS, 2006; 2009), o que pode causar tensão entre as normas e dificuldade dos atores (*account-givers*) em conciliar essas normas (THOMANN *et al.*, 2018). Logo, os múltiplos fóruns com expectativas conflitantes podem prejudicar a *normativity* pois as normas precisam de coerência na sua aplicação (FRANCK, 1990) e apoio de normatizadores e profissionais com *pedigree* (BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018; FRANCK, 1990).

2.2. Legitimidade normativa (*normativity*)

A legitimidade é uma percepção presumida ou compartilhada de que as ações são adequadas e apropriadas dentro de um sistema social baseado em normas, valores, comportamentos e crenças (SUCHMAN, 1995). É um julgamento social que é concedido à organização por seus constituintes (ASHFORTH; GIBBS, 1990). Assim, a legitimidade depende de um público coletivo dentro do sistema em que ela é construída (SUCHMAN, 1995) e generalizada (JOHNSON; DOWD; RIDGEWAY, 2006).

A legitimidade associada a um conjunto de normas vem sendo discutida na literatura de *normativity*. Nela, os usuários das normas as validam por acreditarem que elas foram criadas e alinhadas seguindo seus valores, princípios e métodos aceitos (FRANCK, 1990). Esse compartilhamento de ideias, expectativas e crenças sobre a conduta das normas são o que dão ao mundo estrutura, ordem e estabilidade, pois elas regulam o comportamento e as ações (FINNEMORE; SIKKINK, 1998).

A legitimidade da norma é mais importante que a autoridade coercitiva pois, uma vez a norma sendo considerada legítima, os atores envolvidos tendem a segui-la mesmo que haja ausência de coerção. Isso é observado nas normas internacionais onde, na incapacidade de se

colocar uma pressão coercitiva, há forte dependência da legitimidade construída entre os países (FRANCK, 1990). O poder coercitivo pode até trazer ordem e cumprimento no curto prazo, mas é insuficiente para garantir o consenso e ordem sem que outros atributos sejam observados (FRANCK, 1990).

Na medida em que uma norma contém determinação, validação simbólica, coerência e adesão, exercerá uma forte atração sobre os atores constrictos a cumpri-la, e evita que estes tentem perseguir seus próprios interesses (FRANCK, 1990). No primeiro atributo, a determinação, as normas devem estar bem determinadas às condutas que são ou não permitidas, devendo estas serem bem projetadas para a sua finalidade (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). Logo, quanto mais clara a norma, maior tende a ser a obediência a ela (FRANCK, 1990).

Quando desenvolvidas de forma que estejam em discordância ou com incertezas não resolvidas, as normas são elaboradas de forma abrangente para serem alinhadas posteriormente. Isso deixa espaço para as justificativas de não cumprimento da lei e, também, para interpretações (FRANCK, 1990). Além do mais, os usuários podem suspeitar que elas contenham falhas de significado (SUCHMAN, 1995).

Tampouco a clareza implica obrigatoriamente em uma norma determinada a ser seguida sem sobressaltos. Um texto muito claro e simples também pode trazer injustiças e incoerência na hora da sua aplicação prática, pois pode deixar o texto superficial e fazer com que seus objetivos sejam indeterminados (FRANCK, 1990), assim como também seus usuários podem entender a norma de forma clara e ao mesmo tempo não concordarem com seus preceitos, alegando falta de planejamento dela (FRANCK, 1990).

Para garantir o cumprimento da norma, o atributo da validação simbólica pode ser adquirido de dois modos: com o ritual simbólico e/ou *pedigree* (FRANCK, 1990). O ritual simbólico ocorre como uma sugestão para obter o cumprimento de um comando, e este é marcado por uma cerimônia que comunica e ratifica as crenças e valores. O canto do hino nacional, por exemplo, é uma forma de ritual que reforça a relação do cidadão com o Estado (FRANCK, 1990).

O *pedigree* geralmente é obtido pela longevidade da norma ou das organizações, no qual a história da organização e seu renome a ajudam a garantir a normatividade (FRANCK, 1990). O status e a boa reputação dos criadores e aplicadores das normas, assim como das organizações que ajudam a garantir a normatividade, aumenta a visibilidade e credibilidade das normas (DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008).

Como exemplo da influência de um ator com *pedigree*, na Inglaterra os atos da rainha têm a propriedade de confirmar vínculos comuns e legitimar o próprio sistema. Dessa forma o consentimento da Rainha a um ato do Parlamento Britânico é um exemplo de validação simbólica, pois um projeto de lei aprovado pelo Parlamento que não recebeu um parecer favorável da rainha, seria considerada pelos britânicos como sem legitimidade (FRANCK, 1990). Nesse sentido, a norma precisa ter validação de normatizadores e profissionais, pois eles são fundamentais na obtenção de consenso e conhecimento a respeito dela (BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018; FRANCK, 1990).

O grau de legitimidade da norma também depende do atributo da coerência, pois se a norma é incoerente será questionada, enfraquecendo sua conformidade (FRANCK, 1990). Este grau contém dois tipos de coerência que uma norma deve buscar, a coerência interna e externa. A coerência interna é a coerência da norma com seus próprios princípios (FRANCK, 1990), aplicada de forma coerente pelos *stakeholders* que têm mandato legal para validá-la (FRANCK, 1990). A aplicação das normas deve ser justa e confiável, pois a confiabilidade do governo e da justiça processual são mais importantes que o poder coercitivo que os governos utilizam, como a punição aos violadores (LEVI; SACKS; TYLER, 2009).

Quando a norma é aplicada de forma injusta, isso não apenas prejudica o senso de obrigação das pessoas em obedecer, mas também afeta a percepção pública sobre a autoridade moral de quem dela se utiliza (JACKSON *et al.*, 2012). Isso se deve porque as pessoas aceitam as normas quando julgam que elas estão em conformidade com o que acreditam, não para obedecer (JACKSON *et al.*, 2012). Os indivíduos podem se abster de se comportar conforme a norma, se acreditarem que o comportamento do ato ilegal ou errado é moralmente correto para eles (JACKSON *et al.*, 2012).

Em relação à coerência externa, a norma deve estar coerente com os valores subjacentes a ela, além de se adequar aos procedimentos e estruturas anteriores à mesma (FRANCK, 1990). O atributo da aderência é geralmente evidenciado pelo acordo dos usuários em agir conforme a norma (FRANCK, 1990). Sendo assim, a construção da legitimidade da norma depende de que seus formuladores criem fiéis constituintes, a ponto de convencer entidades legítimas a lhes dar suporte e apoio em sua aplicação.

Para construir legitimidade, deve-se prestar atenção no ambiente e buscar públicos para apoiarem suas práticas (SUCHMAN, 1995). A mídia em geral é uma forte fonte de legitimidade, porque ela garante maior visibilidade pelo fato da legitimidade ser um conceito a ser validado por múltiplos públicos (DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008). Quanto mais

numerosos são os adotantes dessa norma, maior é sua aceitação e maior será sua legitimidade (DEEPHOUSE; SUCHMAN, 2008).

A normatividade depende de uma hierarquia de regras que cria as condições, primeiro para a sua produção e depois para sua aplicação (BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018). Finnemore e Sikkink (1998) pontuam que a influência da norma é entendida como um processo de três estágios. Primeiro, no estágio do surgimento da norma, essa é criada por um pequeno grupo para atender alguma demanda, necessidade, objetivo ou desejo local dos atores (FINNEMORE; SIKKINK, 1998). Em seguida, no estágio de aceitação da norma, os líderes interessados em sua aplicação persuadem os outros a aderirem. No terceiro estágio, ocorre a internalização pelos atores afetados pela norma, em que essas podem se tornar amplamente aceitas, tendo previsibilidade, estabilidade e hábitos de confiança criados a partir de sua aplicação (FINNEMORE; SIKKINK, 1998).

Há várias pesquisas desenvolvidas que buscam analisar o nível de normatividade, analisando se ela interfere na aceitação das normas impostas por esse grupo. Como nos Estados Unidos da América (EUA) (KELLY, 2003), na França (CHAUVEY *et al.*, 2015), Espanha e Reino Unido (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). A pesquisa de Bebbington, Kirk e Larrinaga (2012) faz uma investigação da produção de normatividade em duas situações, mostrando que, tanto em países que seguem o modelo da *common law* (Reino Unido) quanto da *civil law* (Espanha), a teoria de legitimidade da norma pode ser aplicada para analisar sua adesão em diferentes sistemas jurídicos.

Nos EUA, as normas que deveriam influenciar as estruturas organizacionais e políticas não fornecem orientações claras às organizações de como elas deveriam seguir as normas (KELLY, 2003). Isso pode incentivar que os profissionais e atores políticos desenvolvessem algumas respostas interpretando as normas, pois eles são deixados para “adivinhar” as corretas práticas a serem seguidas (BEBBINGTON; KIRK; LARRINAGA, 2012). Mesmo normas concretas e claras estão sendo interpretadas por atores de forma estratégica por interesse (KELLY, 2003). Nesse cenário, organizações podem estabelecer departamentos especializados para importar e definir estratégias para lidar com os reguladores federais (DOBBIN; FRANK; SUTTON, 1998).

Em resumo, a falta de legitimidade das normas pode ocorrer pela não validação dos *stakeholders* que possuem mandato para isso. Não basta que uma norma seja elaborada para ser seguida, ela deve parecer legítima para os atores que vão utilizá-la e, para isso, a norma deve estar determinada, validada, coerente e aderente. Assim, a aderência à norma depende de sua qualidade e/ou da organização normatizadora, e não apenas da autoridade coercitiva

(FRANCK, 1990). Nesse sentido, o apoio de normatizadores é fundamental na obtenção de consenso, pois a legislação não é a única forma de regulamentar suas práticas (BRUSCA, GROSSI, MANES-ROSSI, 2018).

2.3. O uso estratégico das normas e a manipulação de informações e comportamentos

Quando existem normas disfuncionais, sem legitimidade, os atores envolvidos podem se sentir confortáveis para jogar com elas (KROLL; VOGEL, 2021) e utilizar estratégias quanto à aplicação delas. As estratégias são vistas como um processo de pensar e agir, onde os atores procuram identificar e entender os movimentos e o contexto para definir as melhores decisões e caminhos para a organização (JARZABKOWSKI; WILSON, 2004).

Para conseguir traçar estratégias, os atores precisam conhecer o contexto para discutir as melhores opções, desenvolver interpretações, expressões e ações que sejam autorizadas e reconhecidas. Nesse sentido, os atores utilizam do discurso estratégico para legitimar ações (HENDRY, 2000), com as escolhas sendo discutidas e as interpretações desenvolvidas entre eles (JARZABKOWSKI; WILSON, 2004).

As estratégias podem ser analisadas em três dimensões distintas no tempo: iterativa, projetiva e prática-avaliativa. A iterativa analisa os acontecimentos e experiências do passado, que são incorporados rotineiramente nas atividades práticas criando estabilidade e ordem aos universos sociais. A projetiva é orientada para o futuro, no qual os atores arquetam possíveis trajetórias futuras, com base na confiança, medo, desejo e esperança para o futuro. Já a prática-avaliativa é a avaliação entre as trajetórias alternativas possíveis de ação, em resposta às demandas emergentes, dilemas e ambiguidades de situações em evolução (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998).

As estratégias estão sempre sendo construídas simultaneamente no presente, passado e futuro de forma imaginativa ou reflexiva. Dessa forma, os atores imaginam padrões passados para projetar caminhos hipotéticos para o futuro para com isso ajustar a sua realidade presente (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998). Os atores não ficam limitados a si mesmo, identificando semelhanças entre outros atores, contextos e eventos para desenvolverem manobras nos repertórios e entre repertórios. Além disso, os atores utilizam a expectativa nas ações para dar continuidade às suas ações. Nesse sentido, eles apostam na sensação de “eu posso fazer de novo”, “eu posso confiar”, esperando que outros também terão as mesmas ações (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998).

O jogo com as normas é um produto da motivação dos funcionários e da oportunidade apresentada pelo contexto. Os atores manipulam seu comportamento ou uma atividade a fim de produzir uma falsa impressão de desempenho, sem que haja um bom desempenho real ou melhoria (TAYLOR, 2020). Hood (2006) faz uma distinção entre quatro tipos de jogos ou comportamentos estratégicos, sendo eles: (i) mudança de foco; (ii) tempestividade; (iii) remoção silenciosa do alvo após uma queda de desempenho; e (iv) resultados fabricados.

No primeiro tipo, (mudança de foco) os gestores públicos podem alocar informações para atender as medidas de desempenho, mudando de foco ou categorizar de forma criativa gastos para unidades mais favoráveis. Nesse caso, os dados mostram as medidas como atingidas, mas sem uma contribuição real (HOOD, 2006). O segundo tipo (tempestividade) contém uma movimentação em um determinado momento, postergando ou adiantando informações para controlar as medidas de desempenho, assim as medidas de desempenho são cumpridas no momento, mas ao longo prazo não há melhorias (HOOD, 2006).

Esse comportamento é visto também quando há concentração de gastos em algum determinado período, sendo visto como “gastos apressados”, o que causa desperdício dos recursos por ocorrer devido à obrigatoriedade de gasto dentro de algum determinado período (HYNDMAN; JONES; PENDLEBURY, 2007; DOUGLAS; FRANKLIN, 2006), sendo chamado também de princípio da anualidade (TALBOT, 2001). Isso ocorre no Brasil com o FUNDEB, pois dada a obrigatoriedade de gastos pelo fundo dentro do período de um ano, há um incentivo legal e coercitivo para que ocorram gastos ineficientes (AZEVEDO; LEROY; PIGATTO, 2020).

No terceiro tipo (remoção silenciosa do alvo após uma queda de desempenho), os definidores de metas, após perceber que os agentes não estão atingindo as metas, fixam para o ano seguinte medidas de desempenho abaixo dos resultados anteriores, ou removem a medida, assim os dados que mostram uma falha nos desempenhos desaparecem (HOOD, 2006). No quarto e último tipo (resultados fabricados), os dados são fabricados para atingir as medidas de desempenho desejadas, assim dados mostram a meta como atingida, mas sem melhora no desempenho real (HOOD, 2006). O quadro 1 apresenta os quatro tipos de jogos apresentados por Hood (2006).

Quadro 1 - Tipos de jogos

		Desempenho	
		Altera	Permanece inalterado
Dados de desempenho	Interpretada criativamente ou inventada	(1) Mudança de foco do provedor para atingir a meta Resultado: Dados que mostram a meta como atingida, mas com redistribuição do serviço entre os usuários	(2) Tempestade para cumprir metas em um determinado momento Resultado: dados que mostram a meta sendo atingida, mas sem melhora no desempenho real ao longo do tempo
	Inventado, descartado ou não fornecido	(3) Exemplo: remoção silenciosa do alvo após uma queda de desempenho Resultado: os dados que mostram uma falha em atingir a meta desaparecem	(4) Os resultados relatados são fabricados Resultado: dados que mostram a meta como atingida, mas sem melhora no desempenho real

Fonte: Adaptado de Hood (2006).

Nos quadrantes da esquerda, percebe-se que o desempenho da organização que adere ao jogo se altera, pois a organização pode alocar serviços, gastos ou apenas ter suas metas diminuídas. Nos quadrantes da direita, o desempenho fica inalterado, pois as informações são fabricadas ou alteradas momentaneamente (HOOD, 2006). Nos tipos três e quatro, os dados são inventados, descartados ou não fornecidos pelos gestores (HOOD, 2006). Enquanto nos tipos um e dois, os dados também podem ter sido inventados, porém eles são interpretados de forma criativa (HOOD, 2006). É um mecanismo, também conhecido como manipulação na categorização dos gastos, no qual os gestores públicos podem alocar os gastos em categorias/classificações de gastos mais ou menos favoráveis, para atingir as medidas de desempenho estabelecidas pelas organizações de controle (HOOD; PIOTROWSKA, 2020).

A categorização criativa pode não ser elaborada com o intuito de garantir ganho pessoal aos gestores públicos, pois ela pode ser focada apenas na forma que os números são calculados, contrariando as intenções originais das políticas e procedimentos (HOOD; PIOTROWSKA, 2020). Ela é uma tentativa dos governos para melhorar a aparência do orçamento público (ALT; LASSEN; WEHNER, 2014). A motivação para a categorização pode ser por motivos financeiros das organizações ou pela necessidade de declarar um bom resultado para receber recursos (HOOD; PIOTROWSKA, 2020), ocultando um mau desempenho de modo orientado para as autoridades fiscais (ALJINOVIC BARAC; VUKO; ŠODAN, 2017).

No orçamento, quando a entidade está com um superávit, a categorização criativa de gastos pode ser usada pelo gestor não necessariamente com interesse de se auto beneficiar, mas para trazer mais recursos para melhorar os serviços públicos. Os funcionários públicos podem ser orientados por motivações “cavalheirescas” nas quais eles desejam sempre adquirir

recursos para beneficiar os outros, ao contrário dos “patifes” que desejam promover seus próprios interesses (LEGRAND, 2003). Logo, as manipulações nos orçamentos podem ser resultado dessa motivação “cavalheira”, pois quando a entidade demonstra um resultado ruim, os recursos financeiros podem ser diminuídos prejudicando a qualidade dos serviços públicos (LEGRAND, 2003).

A motivação se desenvolve também por motivos políticos (HOOD; PIOTROWSKA, 2020), pois a probabilidade do desempenho das organizações ser ajustado quando se aproximam eleições políticas é aumentada (DONATELLA, 2019). No entanto, se os gestores tiverem motivos para mostrar algum aumento ou diminuição dos gastos, esses valores podem ser afetados (HOOD; PIOTROWSKA, 2020). Além desses pontos, à medida que crises financeiras se agravam, as entidades podem ter sua existência comprometida, fazendo com que os gestores estejam mais dispostos a assumir os riscos da manipulação (TROMBETTA; IMPERATORE, 2014).

Igualmente, isso se dá também quando há desaceleração econômica e grandes déficits (VON HAGEN; WOLFF, 2006), pois quanto maiores forem os déficits e a desaceleração econômica e quanto menor for a transparência do país, as normas estarão mais propícias à manipulação (ALT; LASSEN; WEHNER, 2014). Outro ponto discutido é referente às normas fiscais muito rígidas que não possuem um aumento da fiscalização para garantir seu cumprimento. Além disso, a falta de treinamento dos funcionários para atender as metas incentiva as manipulações (ALT, LASSEN, WEHNER, 2014; MILESI-FERRETTI, 2003; PATRICK, PLAGENS, 2017).

Pressões para que as organizações públicas atinjam metas ambiciosas também podem levar a distorções no processo, contribuindo para a manipulação de dados. Na pesquisa de Patrick e Plagens (2017), observou-se que os relatórios foram manipulados, excluindo algumas informações para mostrar aos fiscalizadores que a entidade estava atingindo as metas de desempenho. Os próprios gestores e administradores mais experientes podem influenciar os funcionários de nível inferior a se envolverem nessas práticas (STRATHERN, 1997), pois quando uma medida de desempenho se torna uma meta, há uma pressão que pode fazer com que essa medida se torne uma péssima medida de desempenho (STRATHERN, 1997).

Em resumo, devido à falta de legitimidade das normas, seus usuários podem ter o intuito de perseguirem seus próprios interesses (FRANCK, 1990), jogando com as normas públicas. Além disso, com a falta de legitimidade, os atores podem se sentir confortáveis para manipulações nos gastos públicos (KROLL; VOGEL, 2021), categorizando os gastos de forma criativa para contas que favoreçam o atingimento de metas e indicadores

(STRATHERN, 1997). Normas muito rígidas (MILESI-FERRETTI, 2003) e falta de treinamento (PATRICK; PLAGENS, 2017), também contribuem para a falta de aderência às normas e para a ocorrência de manipulações nos gastos públicos, causando problemas de confiabilidade nos sistemas contábeis (DONATELLA, 2019) e fazendo com que os números de desempenhos se tornem menos relevantes e confiáveis (HOOD; PIOTROWSKA, 2020).

3. CONTEXTO

A presente seção contextualiza a prestação de contas no Brasil e pretende discutir como se dão as divergências das normas no país, tanto entre os Tribunais de Contas e a STN como dentro de um dado Tribunal, e os tipos de divergências encontradas na literatura. Essa sessão foi desenvolvida em três partes. A primeira parte apresenta o contexto de prestação de contas apresentando os *account-holders* e seus objetivos. A segunda, apresenta alguns motivos que fazem ocorrer divergências de entendimento.

A terceira parte apresenta os principais tipos de divergências de entendimento e aplicações das leis tratadas pela literatura anterior. Em relação aos dois tópicos, a pesquisa tem o intuito de contextualizar as pesquisas anteriores que tratam sobre tais divergências, para auxiliar na compreensão do contexto desses pensamentos e das diversas formas em que os municípios podem ser impactados pelas divergências.

3.1. Prestação de contas aos *account-holders*

O controle legal de *accountability* é exercido pelo Poder Legislativo com auxílio da auditoria externa (Tribunais de Contas) (CF, 1988). Existem 33 Tribunais de Contas, sendo 26 nos estados da federação (TCE), um Tribunal do Distrito Federal (TC-DF), dois Tribunais de Contas Municipais (TCM) (São Paulo e Rio de Janeiro) e três Tribunais de Contas de nível municipal que fiscalizam exclusivamente os municípios da Bahia, de Goiás e do Pará (ATRICON, 2019).

As organizações de auditoria externa são de nível subnacional (TCE, TC-DF, TCM) e podem ter mandatos complementares ou concorrentes, pois as auditorias subnacionais são autônomas para decidir individualmente sobre seus programas de auditoria. (OECD, 2020). Também há o Tribunal de Contas da União (TCU), responsável por fiscalizar o orçamento e recursos federais, seja de entidades públicas federais ou de estados e municípios que receberam esses recursos (OECD, 2020).

Quanto à composição colocada pelas normas como padrão dos Tribunais de Contas, ela é formada pela camada técnica, que é composta por auditores responsáveis pela fiscalização dos entes. E pela camada judicante, formada por ministros ou conselheiros que são responsáveis pela emissão do parecer do Tribunal de Contas quanto a conduta dos entes (AZAMBUJA; TEIXEIRA; NOSSA, 2018).

Os conselheiros devem ser: i) nomeados pelo Executivo com poucas restrições; (ii) nomeados pelo Legislativo com poucas restrições por requisitos técnicos; (iii) nomeados pelo Executivo em que, o membro nomeado deve ser um burocrata de carreira e (iv) auditores profissionais “substitutos” que não são nomeados pelos ramos eleitorais (HIDALGO; CANELLO; LIMA-DE-OLIVEIRA, 2016). Muitas vezes esses são nomeados com alinhamentos com a elite política, o que abre espaços para corrupção (LINO *et al.*, 2021) (Tabela 1).

Tabela 1 - Procedimentos de nomeação de conselheiros dos Tribunais de Contas

Tipo	Indicado pelo	Restrições	Número de cargos
Nomeado pelo executivo	Governador, com aprovação legislativa	Mínima ⁽¹⁾	1
Nomeado pelo legislativo	Legislador	Mínima ⁽¹⁾	4
Burocrata de carreira	Governador, com aprovação legislativa	Selecionado de uma lista de três promotores públicos	1
	Governador, com aprovação legislativa	Selecionado de uma lista de três auditores profissionais	1
Profissionais “substitutos”	Não indicado	Só auditores profissionais	-

Notas: (1) Restrições mínimas com base no artigo 73 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). i) mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade; ii) idoneidade moral e reputação ilibada; iii) notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública, e iv) mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

Fonte: adaptado de Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016)

Os Tribunais realizam a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração pública. Em decorrência disso, tem-se como resultado a produção de parecer prévio opinativo e técnico o qual o Legislativo da jurisdição analisada utiliza como subsídio para julgar as contas do Executivo (LINO, 2015). Os municípios prestam contas aos Tribunais de Contas seguindo metodologias padronizadas por diferentes sistemas de coleta de dados (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2021).

O processo de prestação de contas segue uma linearidade no tempo, que se inicia no registro das informações contábeis, seguido do reporte das informações ao Tribunal de Contas, e rodadas de defesa prévia após os apontamentos preliminares do Tribunal de Contas. Após a emissão do parecer prévio do Tribunal, ele encaminha o parecer a câmara municipal (poder legislativo) para que eles realizem o julgamento final das contas pela sua aprovação ou reprovação.

Com o intuito de produzir o parecer e auditar as contas municipais os Tribunais de Contas podem fiscalizar de inúmeras formas por ter um amplo mandato de fiscalização. A equipe técnica do Tribunal (auditores) analisa os relatórios recebidos dos municípios, auditando a legalidade das contas conforme a legislação. A fiscalização também ocorre por meio de suspeitas, provas ou informações que a própria equipe técnica coleta sobre os municípios ou outras unidades administrativas. E por meio de denúncias feitas pelos vereadores, candidatos da oposição, sindicatos e cidadãos (MELO; PEREIRA; SOUZA, 2014).

Além dos 33 Tribunais de Contas e o TCU, a rede de controle da administração pública é formada também pelo Poder Legislativo, Ministério Público, Tribunal Superior Eleitoral e a Controladoria Geral da União (CGU) (SPECK, 2011), e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A STN define regras e coleta informações contábeis e fiscais dos entes (Estados e Municípios) para a consolidação nacional das contas da federação e emissão anual de um balanço consolidado nacional. Ela também tem a finalidade de analisar a capacidade financeira dos governos para fins de aprovação de operação de créditos, e realiza o acompanhamento das informações fiscais à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (STN, 2021).

Os municípios devem apresentar, anualmente, seus balanços consolidados das contas conforme definições legais através de formulários com os dados extraídos de seus balanços por meio eletrônico para a STN (MEDEIROS *et al.*, 2014). A STN faz a coleta das informações por meio de um sistema de coleta de dados chamado de Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Na esfera federal, os municípios brasileiros também devem prestar contas pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), que busca reunir as informações sobre o financiamento e o gasto com saúde pública dos municípios, dos estados e da União, (TEIXEIRA; TEIXEIRA, 2003), o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) (CABRAL; BUENO; SOUSA, 2010), e o Sistema de Gestão de Prestação de Contas (SIGPC). O não cumprimento das obrigações em nível federal, por meio dos sistemas, pode impedir que o município participe de convênios, receba transferências federais e solicite empréstimos.

Dessa forma, os Tribunais de Contas e a STN podem ser considerados *account-holders* pois possuem competência legal para exigir e fiscalizar as informações contábil e financeira. Nesse processo de recepção de informações, esses *stakeholders* acabam realizando atividades de normatização. A STN edita e divulga extensos manuais que devem ser utilizados de forma obrigatória pelas entidades públicas para a realização do encaminhamento

das informações. Entre eles estão o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) e o MDF (Manual de Demonstrativos Fiscais) (AQUINO; BATLEY, 2021). Enquanto os Tribunais de Contas seguem seus próprios entendimentos, que por meio dos sistemas de coleta de dados, adotados pelos diversos Tribunais de Contas (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016).

Outra característica de um fórum de *accountability* é a possibilidade de punição pelo não atendimento às regras. De um lado, o não cumprimento de alguma obrigação exigida pela STN pode impossibilitar o município em participar de convênios, e receber transferências federais. Além disso, o município fica incapaz de realizar empréstimos com a união. Por outro lado, o não cumprimento das obrigações legais pode fazer com que os municípios tenham as contas reprovadas pelo parecer dos Tribunais de Contas, o que conseqüentemente pode fazer com que as contas sejam rejeitadas pelo Legislativo.

A reprovação das contas tem conseqüências imediatas aos gestores (Secretário e prefeito) e ao município. O município pode ficar impossibilitado de (i) criar cargos, empregos ou funções; (ii) aumentar, reajustar ou adequar a remuneração a qualquer título; (iii) receber transferências voluntárias; (iv) obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e (v) contratar operações de crédito (LRF, art. 23º). Já aos gestores, as conseqüências são da ordem de que eles podem responder pelos seus atos. Os prefeitos ainda podem ficar inelegíveis para futuras eleições se as contas tiverem irregularidade insanável ou contas rejeitadas (LC 64, art. 1º). Além dos pontos abordados os Tribunais de Cotas também podem aplicar multas a servidores públicos que não agir conforme as leis (SPECK, 2011).

Pela lente teórica adotada, além desses *stakeholders* possuírem competência legal para acompanhar as informações, esses órgãos possuem também mandato social para validação do conteúdo presente nas normas (FRANCK, 1990). Por outro lado, há os municípios (*account-givers*) que devem prestar contas aos *account-holders* e justificar as inconformidades promovendo suas defesas junto às organizações de controle (SILVA; MORETTO, 2018).

Apesar de responsabilizar legalmente o prefeito e governador, o processo de prestação de contas é delegada aos secretários de finanças, educação e saúde. Muitas vezes essa atividade é concentrada em poucas pessoas nas prefeituras sobrecarregando as atividades devido à falta de servidores públicos (AZEVEDO; AQUINO, 2019). Os responsáveis pelo processo de registro das informações contábeis e fiscais, reporte aos *account-holders* e defesa são diversos atores inseridos nos municípios. Os atores que normalmente fazem o registro e reporte da informação são contadores e controladores. Já no momento de defesa e argumentações após a emissão do parecer prévio, a tarefa geralmente é realizada pelos

advogados e consultores, com o conteúdo associado às informações contábeis elaborados pelos contadores do município. Os consultores normalmente acompanham todas as etapas de registro e defesa nos municípios. Dessa forma as atividades de registro e reporte são gerenciadas por pequenas equipes de contadores e consultores que interagem com o prefeito (AQUINO; BATLEY, 2021).

Os atores envolvidos no reporte das contas devem realizá-las em ferramentas informatizadas de coletas de dados e metodologias distintas que impõem aos municípios e estados a obrigatoriedade de divulgação de seus dados financeiros e não financeiros na sua metodologia (LINO, AQUINO, NEVES, 2021). Isso mostra que os municípios estão sujeitos a diferentes critérios na fiscalização (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020).

A disparidade de sistemas acarreta divergentes metodologias de coleta e tratamento de dados, havendo múltiplos fóruns de responsabilidade que trazem sobrecarga aos órgãos, principalmente as prefeituras municipais, por estas serem responsáveis pela consolidação das informações nos entes (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2021). Isso ocorre pois os contadores municipais devem prestar contas ao Tribunal de Contas, geralmente de forma mensal ou diariamente no caso de alguns Tribunais; aos ministérios da Saúde e Educação, de forma bimestral; e a Secretaria do Tesouro Nacional mensalmente, em sistemas de coleta de dados diferentes e com metodologias divergentes (LINO, AQUINO, NEVES, 2021; AZEVEDO, AQUINO, 2019).

As divergências dos TCs com a STN dificultam a parametrização das informações do sistema contábil do município com relação ao sistema de coleta dos *account-holders*, sendo na sua maioria referente às despesas com pessoal, informação cobrada de formas distintas entre os órgãos reguladores. Como exemplo, não se deve considerar o Imposto de Renda retido na fonte, a alíquota suplementar do Regime Próprio de Previdência (RPPS) e os percentuais de reposição salarial nos indicadores de gastos com pessoal. No entanto, esses valores são considerados pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul no seu tratamento de dados nesse quesito (TCE/RS) (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021).

Essa disparidade de prestações de contas é vista pelos contadores, em sua maioria, como inúteis aos municípios pelo ponto de vista gerencial. Os contadores alegam estarem sobrecarregados com as tarefas e acabam deixando os dados com baixa precisão, o que pode trazer implicações à gestão (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Os usuários podem estar dedicando boa parte do seu tempo para alimentar as informações nos sistemas, diminuindo sua produtividade, como observado por Bozeman e Voutie (2020).

3.2. Divergências de entendimento entre os *account-holders*

No Brasil, devido à falta de subordinação e harmonização das práticas baseadas nas normas, cada Tribunal de Contas as aplica conforme o seu próprio entendimento. Porém, também dentro de um mesmo Tribunal há divergências entre a equipe técnica de auditoria e Conselheiros, fazendo com que a LRF passe por diferentes interpretações. Dessa forma, esse tópico busca tratar disso por uma divisão em dois subtópicos. Primeiro, serão apresentados os motivos pelos quais ocorrem as divergências entre os Tribunais e a STN, e em seguida como se dão as divergências dentro de um mesmo Tribunal.

(i) Divergências entre os Tribunais de Contas e a STN

A legislação nacional indica diversas regras que podem ensejar reprovações de contas dos prefeitos. Os principais motivos que vêm sendo recorrentemente apresentados para tanto são: ter resultados deficitários (PEREIRA, 2010), descumprimento com as regras de transparência, problemas atrelados às demonstrações contábeis, ausência de divulgação de informações exigidas pelas normas (PICCOLI; ARPINI, 2018) e maior nível de endividamento (SANTOS *et al.*, 2018),

Ultrapassar o limite de despesas com pessoal tem sido a principal irregularidade apontada pelos Tribunais de Contas nos municípios (SANTOS *et al.*, 2018; KRONBAUER *et al.*, 2011), seguido pela não recondução das despesas de pessoal aos limites no prazo estabelecido na LRF (LAUREANO *et al.*, 2017; PICCOLI; ARPINI, 2018) e pelo maior volume de gastos (SANTOS *et al.*, 2018), como também interpretações criativas contrárias ao contexto da norma (MOTTA, 2019).

Entretanto, o descumprimento às legislações não enseja, necessariamente, reprovação de contas. Isso ocorre porque os municípios podem justificar as inconformidades promovendo suas defesas junto às organizações de controle (SILVA; MORETTO, 2018). A defesa é um ponto importante para ter aprovação das contas, pois municípios com estreita relação com o meio político vigente podem ter vantagens nos julgamentos das contas (SILVA; MORETTO, 2018).

Da mesma forma que o apoio político influencia na aprovação de contas, ele também é apontado como uma das causas das divergências de interpretações das normas. Isso ocorre pelos conselheiros dos Tribunais de Contas, encarregados de julgar as contas dos governos, serem nomeados por ramos políticos diversos, como ex-prefeitos e governadores. Logo, tais

conselheiros interpretariam as normas de modo que os atores que os indicaram ao cargo não tenham contas reprovadas ou corte nos gastos com pessoal (TEIXEIRA, 2020; NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; LINO, 2019). Além disso, alguns Tribunais de Contas utilizam determinada interpretação da LRF para obterem ganhos e benefícios próprios, pois caso fossem adotados os critérios originais das normas, eles próprios teriam que reduzir pessoal (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; TEIXEIRA, 2020), dessa forma cada um dos 33 Tribunais de Contas do país desenvolveu diferentes leituras das normas (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019)

Com relação às divergências com a STN, ao recolher os dados dos municípios para a consolidação das contas nacionais, observam-se divergências nas metodologias de cálculo dos estados, alguma delas contrárias às próprias normas e manuais que são utilizados pela STN para a consolidação (OGATA, 2021; STN, 2021). Esses eventos contribuem com a discussão sobre a falta de alinhamento entre as organizações de auditoria externa do setor público, a qual fazem parte os Tribunais de Contas, e a STN, encarregada de emitir normas de consolidação contábil das contas públicas (AZEVEDO; AQUINO, 2019). Os Tribunais de Contas e a STN deveriam trazer legitimidade ao processo de auditoria das contas públicas, mas ambos estão desalinhados em suas interpretações da LRF, entre outras normas, causando os problemas em suas interpretações e sobrecarga administrativa aos governos locais (AZEVEDO, AQUINO, 2019; LOUZANO, TAVARES, COSTA, 2018).

Ciente das divergências de entendimento, a STN, o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) assinaram um acordo de cooperação técnica (ACT) em 2018, com o intuito de fomentar a transparência da gestão fiscal, reduzir as divergências e harmonizar conceitos. O acordo é constituído por oito subgrupos temáticos para atingir esses objetivos. Um deles é o Grupo 1 ou GT 1 (Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal), com o objetivo de harmonizar os conceitos e procedimentos de gestão fiscal entre os entes governamentais.

Além do acordo de cooperação técnica (GT1), em 2021 foi aprovada a Lei Complementar 178 (BRASIL, 2021), com o objetivo de reforçar a transparência fiscal e compatibilidade das políticas. A lei reforça conceitos e metodologias já inclusas na LRF, como a inclusão de inativos e pensionistas no cálculo do gasto com pessoal. A LRF é a lei com mais divergências de entendimento, tendo como principais itens com diferentes interpretações o gasto com pessoal (NUNES, 2018), limites ao uso de restos a pagar (LINO, AQUINO, 2018; TEIXEIRA, 2020), gasto com educação e saúde (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019), crédito adicional suplementar (FREITAS, BRANDÃO, 2020), entre outros.

(ii) Divergência dentro de um mesmo Tribunal de Contas

Outro aspecto relevante, discutido pela literatura, é o grau de divergência do julgamento dos conselheiros em relação à opinião das equipes de auditoria, o que mostra as divergências de entendimento dentro de um mesmo Tribunal de Contas. No estado do Rio Grande do Sul, nos processos em que os auditores opinam pela reprovação das contas por não atenderem a LRF, os conselheiros divergem em 59,55% dos casos (LAUREANO *et al.*, 2017). Por outro lado, na Paraíba o grau de divergência entre os pareceres dos Tribunais de Contas e o julgamento do Poder Legislativo municipal é de apenas 22%, mostrando uma tendência geral de aderência (DANTAS JUNIOR; GONÇALVES; DINIZ, 2020).

Nesses casos de divergência, percebe-se que os conselheiros são mais flexíveis quanto a aprovação, pois eles são moldados por normas informais, enquanto os auditores buscam a conformidade com as normas formais (LAUREANO *et al.*, 2017). Essas práticas por vezes são mantidas baseadas na reciprocidade, porque os julgamentos são negociados pelos conselheiros com seus aliados políticos ou outros agentes para se obter ganho pessoal (LINO; AQUINO, 2020), mesmo que o auditor do Tribunal de Contas tenha recomendado a rejeição das contas (MARTINS *et al.*, 2020).

O alto nível de politização é um dos temas mais abordados e criticados a respeito da estrutura organizacional dos Tribunais de Contas (SPECK, 2000). Em 2014, por exemplo, 60% dos conselheiros eram antigos políticos (PAIVA; SAKAI, 2014). Esse porcentual aumentou para 80% em 2016 (SAKAI; PAIVA, 2016). A própria regra para os critérios de nomeação para o cargo de conselheiro é interpretada para favorecer o ingresso de conselheiros políticos (SPECK, 2000). Brandão (2017) verificou que, em seis Tribunais de Contas (AC, MT, MA, RJ, SP e SE), há mais conselheiros de ramos políticos do que o permitido em lei, mostrando que os poderes Legislativo e Executivo são os que ocupam os cargos, efetuando julgamentos interessados ao lado político vigente no poder. Em contrapartida a isso, conselheiros nomeados pelos ramos políticos punem menos os municípios, em comparação com os burocratas de carreiras, pois eles são mais tolerantes com prefeitos do mesmo partido que os nomeou (HIDALGO; CANELLO; LIMA-DE-OLIVEIRA, 2016) ou com aqueles com quem tem alianças partidárias (SANTOS *et al.*, 2018).

Percebe-se que, na maioria dos julgamentos, há ausência de discussão aprofundada acerca das irregularidades (LINS, 2012). As poucas fundamentações das aprovações de contas com parecer prévio do Tribunal de Contas solicitando a rejeição não atendem aos requisitos

legais (LINS, 2012). A aprovação é favorável quando as contas são apreciadas por relatores de indicações políticas, mesmo que as contas tenham irregularidades gravíssimas (AZAMBUJA; TEIXEIRA; NOSSA, 2018).

Em síntese, percebe-se que mesmo que o município tenha irregularidades apontadas, eles podem ter suas contas aprovadas pelos conselheiros dos Tribunais de Contas, pois muitos deles estão mais inclinados a aprová-las por motivos políticos (SILVA; MORETTO, 2018). Logo, pela mesma razão, os conselheiros dos Tribunais de Contas estão interpretando as normas para não prejudicar seus aliados políticos, ainda que estes tenham contas reprovadas ou indicação de necessidade de corte nos gastos com pessoal (TEIXEIRA, 2020; NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).

3.3. Tipos de divergências de entendimento e aplicações das normas

Considerando os principais tipos de divergências de entendimento e aplicações das leis tratadas pela literatura anterior, estes podem ser agrupados em quatro tópicos: (i) modificações nos tipos de despesas que são considerados no limite de gastos com pessoal; (ii) Limite de Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida; (iii) execução orçamentária e financeira; e (iv) gastos com educação e saúde. O Quadro 1 apresenta resumidamente as principais interpretações realizadas, e as causas que levaram aos divergentes entendimentos, construído com base na literatura.

Quadro 2 - Divergências nas Interpretações

Tema	Divergências nas interpretações das normas	Causa
Limite de despesa com pessoal	<p>Exclusão do Imposto de Renda (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; TEIXEIRA, 2020).</p> <p>Exclusão de Inativos (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; MOTTA, 2019; TEIXEIRA, 2020).</p> <p>Exclusão de Pensionistas (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; MOTTA, 2019; TEIXEIRA, 2020).</p> <p>Exclusão de Espécies Remuneratórias que são tratadas como se fossem indenizatórias (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p> <p>Exclusão do aporte para cobertura de déficit financeiro do RPPS (TEIXEIRA, 2020)</p> <p>Exclusão de despesas dos substitutos dos servidores e empregados públicos (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p> <p>Exclusão das despesas com os agentes comunitários de saúde e com os agentes de combate às endemias custeados com verba federal (GT1, 2018) e as relativas ao Programa de Saúde na Família (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019)</p> <p>Exclusão do abono constitucional de férias e abono permanência das despesas com pessoal (TEIXEIRA, 2020)</p> <p>Exclusão dos Royalties da RCL (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019)</p> <p>Exclusão de gastos com contratos de terceirização de mão de obra (MOTTA, 2019).</p> <p>Inclusão do reembolso de salários de servidores cedidos a outras organizações classificados como receita intraorçamentária (TEIXEIRA, 2020)</p> <p>Alteração dos limites por poder (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019)</p>	<p>Forte oposição dos atores que não tinham interesse em reduzir despesas com pessoal ou ter restrições com o limite imposto (MELO, PEREIRA, SOUSA, 2014).</p>
Limite DCL/RCL	<p>Inclusão dos ativos sem liquidez imediata do cálculo da Dívida Consolidada Líquida (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p> <p>Inclusão de ações trabalhistas em curso na Dívida Consolidada (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p> <p>Exclusão de Operação de Crédito com derivativos financeiros da Dívida Consolidada (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p> <p>Não registro de Precatórios (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p>	<p>A modificação ocorreu para que deixe de ser evidenciada a situação da dívida e das operações de crédito (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019).</p>

continua

Tema	Divergências nas interpretações das normas	Causa
Restos a pagar (cancelamento ou postergação)	<p>Inscrição de restos a pagar superiores à disponibilidade de caixa (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2018)</p> <p>Exclusão de restos a pagar não processados (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2018; TEIXEIRA, 2020; GT1, 2018)</p> <p>Empenho do INSS e RPPS no caso da suspensão do parcelamento. Lei Complementar nº 173.</p>	Manobra contábil de postergação das obrigações (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA, 2013). E para cumprir artificialmente o limite (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2018)
Créditos suplementares	<p>Manipulação das expectativas dos recursos para abertura de créditos - excesso de arrecadação fictício (FREITAS, BRANDÃO, 2020).</p> <p>Diferentes percentuais do limite e abertura de crédito dos estados (FREITAS, BRANDÃO, 2020).</p>	As divergências nos percentuais e contabilidade criativa dos recursos são utilizados para trazer flexibilidade orçamentaria (FREITAS, BRANDÃO, 2020).
Educação e saúde	<p>Exclusão do IRRF da base de cálculo dos limites da saúde e educação (GT1, 2018).</p> <p>Inclusão de despesa com hospital Militar, saneamento básico, complexo médico penal, entre outros no gasto com saúde (NUNES, 2018).</p> <p>Inclusão de inativos na educação e saúde (Lembrar que a lei do Fundeb eliminou essa possibilidade em 25/12/2020)</p> <p>Inclusão de merendeiras no limite de educação (LDB)</p>	A modificação ocorreu para o cumprimento do limite mínimo estabelecido na LRF (NUNES, 2018).

Fonte: elaborado pelo autor.

Percebe-se que diversos autores buscaram identificar as divergências e os motivos delas ocorrerem. Elas acontecem para favorecer o lado político (TEIXEIRA, 2020; NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019), e para que municípios/governos tenham suas contas aprovadas pelo cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). As interpretações também ocorreram para trazer flexibilidade orçamentária aos entes públicos (FREITAS; BRANDÃO, 2020). Nos tópicos a seguir, são discutidos algumas das divergências identificadas.

(i) Limite de Despesas com pessoal

São inúmeras as ações diretas de inconstitucionalidade em que ocorrem alterações das normas. Entre essas inconstitucionalidades, observa-se que são realizadas exclusões no cálculo do limite de pessoal que não estão previstas na LRF, como, (i) Imposto de Renda; (ii) inativos; (iii) pensionistas e (iv) espécies remuneratórias que são tratadas como se fossem indenizatórias. Da mesma forma, não estão sendo incluídas nas despesas com pessoal as despesas dos substitutos dos servidores e empregados públicos (NUNES, MARCELINO, SILVA, 2019; TEIXEIRA, 2020).

As despesas com o pagamento de beneficiários previdenciários, inativos e pensionistas devem compor a despesa bruta com pessoal, incluindo suas retenções (GT1, 2018), em entendimento conforme com a LRF (art. 18). Na norma, entende-se como despesa com pessoal gastos do ente da federação com servidores ativos e inativos, pensionistas, subsídios, proventos da aposentadoria, pensões, horas extras e os encargos sociais recolhidos, entre outros (BRASIL, 2000).

Também há Tribunais de Contas que determinam a exclusão das despesas com os agentes comunitários de saúde e com os agentes de combate às endemias, custeados com verba federal. Porém, independentemente da forma de contratação, despesas relacionadas a outros programas federais que dependam da parceria dos municípios para serem executadas devem ser incluídas nos limites de gasto com pessoal (GT1, 2018).

A LRF também define que os gastos com contratos de terceirização de mão de obra devem ser contabilizados como outras despesas com pessoal, mas este é um item onde são vistas divergências no entendimento. Uns contabilizam como outras despesas de pessoal conforme a norma, pois são gastos computados no valor total da despesa com pessoal, enquanto o outro entendimento é de contabilização como despesas de serviços de terceiros,

que não computaria junto ao gasto total, ajudando o município a cumprir com o limite fiscal (MOTTA, 2019).

A contabilização deste item como uma despesa de serviços de terceiros não atende o ponto de vista financeiro, pois a despesa com pessoal independe do vínculo empregatício e avaliação jurídica sobre a legalidade da contratação. Esse entendimento independe da necessidade da contratação e do modo com que esta é efetivada. Conforme o manual de demonstrativos fiscais tais gastos devem ser portanto incluídos no cálculo da despesa com pessoal (MOTTA, 2019).

Nesses casos, não há uma norma formal orientando que tais despesas estejam sob uma ou outra rubrica, porém tal diretriz é realizada na prática como sendo uma regra informal aceita por alguns Tribunais de Contas, utilizada para relaxar o limite de pessoal dos estados, municípios e do próprio Tribunal de Contas (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019), fazendo uma “maquiagem” nas contas públicas. Conforme aconteceu no estado de Goiás, onde foi alterada a contribuição do estado, possibilitando a exclusão de pensionistas e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), para proporcionar a ampliação dos gastos com pessoal sem o incremento de despesas. Desse modo, os entes públicos daquele estado não ultrapassariam o limite legal para tais gastos (MOTTA, 2019).

Na LRF (2000), é definido que a despesa com pessoal pode estar limitada, com relação à receita corrente líquida, em 50% para a União, 60% Estados e 60% Municípios. Em 2019, mais de 20% dos municípios com população superior a 80 mil habitantes ultrapassaram o limite com gasto com pessoal, sendo que, apenas no Executivo, esse percentual é de 43,65% (ISTOE, 2019). A modificação do entendimento com relação à despesa com pessoal ocorreu pela forte oposição dos atores que não tinham interesse em reduzir despesas com pessoal ou ter restrições com o limite imposto (MELO; PEREIRA; SOUSA, 2014).

A despesa com pessoal é o principal conceito interpretado pelos Tribunais de Contas a fim de atender interesses políticos, evitando rejeição de contas ou que tenham que dispensar comissionários contratados e reduzir pessoal por adotarem os critérios originais da LRF (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). Ciente da divergência na exclusão dos inativos e pensionistas, em 2021 foi aprovada a Lei complementar 178, com o objetivo de reforçar a transparência fiscal e compatibilidade das políticas. No seu artigo 19, foi constituído que despesas com inativos e pensionistas, mesmo que pagas por intermédio de outras entidades, deverão ser incluídas no cálculo do gasto com pessoal (BRASIL, 2021).

(ii) Limite de Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida

A Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida (DCL/RCL) é um indicador derivado da LRF e de Resoluções do Senado Federal, que mostra o percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) de um exercício que seria consumido caso toda a Dívida Consolidada fosse paga. Sendo assim, ela avalia o nível de endividamento do município em questão (STN, 2021), sendo que esse endividamento é sujeito a um limite de 120% para os municípios, pelo qual mede a sustentabilidade da dívida ao longo do tempo (NUNES, 2018).

A variável DCL/RCL é adequada, pois está sujeita a poucas divergências de interpretações, como também sempre teve menor número de exclusões. Entre elas, deduz-se o saldo relativo aos haveres financeiros, como a disponibilidade de caixa (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019). Porém, há um Tribunal de Contas que permitiu que ativos sem liquidez imediata sejam excluídos do cálculo da Dívida Consolidada Líquida, como se fossem disponibilidades de caixa, e outros três Tribunais de Contas aceitam que passivos não sejam contabilizados, fazendo com que deixe de ser evidenciada a situação da dívida e das operações de crédito (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019).

(iii) Execução Orçamentária e Financeira

Neste tópico, são abordadas três divergências nas informações orçamentárias e financeiras, como os restos a pagar e créditos adicionais. A primeira é que restos a pagar são despesas com compromissos registrados no orçamento, que porém não foram pagas até o final do ano de exercício do orçamento aprovado. Na LRF (art. 42), é vedado ao titular do poder contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro do período de mandato, ou deixando parcelas para o período subsequente ao mesmo, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato. Também deve haver disponibilidade de caixa para esse próximo mandato, levando em consideração os encargos e despesas contraídos até o final do exercício e que estariam por serem pagos (BRASIL, 2000).

Observa-se que há um excessivo abuso dos restos a pagar por muitos governos, utilizando os restos como uma manobra contábil de postergação das obrigações, acumulando débitos na conta e adiando seus pagamentos indefinidamente sem que haja recursos financeiros suficientes. Além disso, observa-se interpretação dada pelos Tribunais de Contas para a inscrição de despesas em restos a pagar sem que haja lastro financeiro, sendo isto algo

observado nos pareceres prévios para contas de governos emitidos pelos próprios Tribunais (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Há Tribunais de Contas que estão aceitando que os restos a pagar sejam superiores à disponibilidade de caixa, com a justificativa de que este pode ser superior desde que a indisponibilidade do caixa não tenha sido agravada nos últimos anos (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; AQUINO; AZEVEDO, 2017). Também há Tribunais de Contas que estão aceitando que os restos a pagar não processados sejam excluídos para que o limite seja cumprido artificialmente, ou para que a disponibilidade de caixa seja utilizada no próximo exercício (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019).

O abuso dos restos a pagar pelos entes públicos e a aprovação das contas pelos Tribunais de Contas, mesmo com excessivos restos a pagar, é possível devido à regulação fragilizada que não impõe limites ao seu uso (AQUINO; AZEVEDO, 2017). O excesso de restos a pagar faz com que ocorra um acúmulo de dívidas para o ano seguinte, fazendo com que os próximos governantes herdem obrigações sem recursos para sua quitação e dificultando o alcance das metas fiscais (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA, 2013).

A segunda divergência é sobre o empenho que, conforme a Lei 4.320/1964, é o ato que registra a obrigação do Estado ao pagamento da sua despesa (BRASIL, 1964). Há uma divergência no entendimento com relação ao cancelamento de empenhos ou não. No relatório do acordo de cooperação técnica (GT1), havia Tribunais de Contas que ainda não haviam acordado se seria possível o cancelamento do empenho. Outros concordam com o cancelamento, uma vez que o enquadramento da despesa passaria a ser de dívida, pois a revogação do empenho não cancela a dívida por esta derivar dos contratos e não do empenho. O cancelamento do empenho seria então possível legalmente nos casos de insuficiência de recursos ou contratos onerosos.

Alguns Tribunais de Contas responderam ao acordo de cooperação técnica (GT1) que, independentemente do cancelamento das obrigações patronais, considera-se a mesma como despesa de pessoal no período de competência. Na área municipal, é aconselhado não cancelar o empenho em caso de cancelamento da obrigação. Sendo assim, a obrigação continua sendo reconhecida e informada no demonstrativo de despesa com pessoal. Em 2020, o município do Rio de Janeiro, pelo decreto 48.013/2020, estabeleceu que o empenho pode ser cancelado quando este não foi liquidado, o que mostra que muitas entidades públicas estão adotando essa prática.

Outra divergência nasceu no contexto atual onde, devido ao enfrentamento ao Coronavírus *SARS-coV-2* (Covid-19), os problemas das interpretações da lei foram novamente

palco de debate para as organizações públicas, servidores e pesquisadores. Foi aprovada a Lei Complementar nº 173 de 2020 (BRASIL, 2020), que autorizou os entes dos governos a ficarem suspensos do recolhimento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), para que os valores fossem aplicados preferencialmente em ações ao combate à pandemia do Covid-19, desde que tal realocação fosse autorizada por lei municipal.

Isso causou um conflito nas interpretações entre os *stakeholders* pois, com a suspensão do pagamento, houve entendimento de que o valor devido deveria ser empenhado mesmo não sendo pago, já que este deveria ser repassado para a previdência ainda no atual exercício. Outros entendem que tal valor não deve ser empenhado, pois ele seria para uso emergencial em medidas de combate à pandemia. Logo, o valor do RPPS seria utilizado como um empréstimo aos municípios. Se o valor do RPPS for empenhado, ele não poderia ser utilizado para pandemia, assim o valor deveria ser apenas registrado de forma patrimonial. Tanto o STN como o Tribunal de Contas do estado de São Paulo (TCE-SP) emitiram notas defendendo registro apenas patrimonial.

A terceira divergência é sobre os créditos suplementares os quais consistem, conforme a Lei nº 4.320/64, em autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento para a qual há uma dotação orçamentária já existente. Eles são abertos por decreto do Executivo após a autorização do Legislativo, cabendo a ele a aprovação em lei do limite para abertura de créditos, respeitando a Constituição no art. 167 (BRASIL, 1988).

Para a abertura dos créditos suplementares, é necessário que o município tenha superávit financeiro e indique de onde virão os recursos provenientes. Porém, eles podem aproveitar das imprecisas estimativas da receita para aumentar o limite de abertura de créditos, permitindo maior flexibilidade orçamentária. Os créditos deveriam ser utilizados de forma excepcional, mas este mecanismo está sendo manipulado pela visão otimista dos gestores quanto à sua arrecadação (FREITAS; BRANDÃO, 2020).

Cada estado aprova uma porcentagem de créditos suplementares que os entes podem abrir no orçamento. O estado de São Paulo, no ano de 2020, aprovou a abertura de créditos até o limite de 17%, enquanto o estado de Minas Gerais aprovou o limite de até 10% das despesas totais fixadas. O estado de Goiás, em suas leis, admite o limite de até 25% das despesas fixadas para abertura de novos créditos. Visto isso, ainda assim estão sendo abertos excessivos créditos desse tipo (FREITAS; BRANDÃO, 2020).

Na pesquisa de Nunes (2018), verificou-se que às vezes a abertura de créditos não atende à Constituição no art. 167, pois a única penalidade é a ressalva nas contas públicas com recomendação, advertindo os municípios sobre o percentual aprovado (MILANEZI;

MONTE-MOR, 2017). O excesso de abertura de créditos pode aumentar as despesas totais do governo, pois a receita esperada pode não acontecer como entrada no caixa do ente público, causando desequilíbrio nas contas e impacto à dívida pública.

(iv) Gastos com educação e saúde

Os gastos com saúde e educação compõem grande parte dos gastos públicos e são de suma importância para a sociedade. Para uma maior dimensão dessa importância, a Constituição de 1988 estabeleceu gastos mínimos de 15% para saúde e 25% para educação de suas Receitas Correntes Líquidas dos municípios (BRASIL, 1988).

Sendo assim, a fim de cumprir com o limite mínimo estabelecido, a pesquisa de Nunes (2018) encontrou que um Tribunal de Contas aceita despesas “estranhas” computadas junto aos índices de saúde e educação, tais como: despesa com hospital militar, saneamento básico, complexo médico penal e outros entre os gastos com saúde; e na educação são aceitos gastos com ensino superior. Também no acordo de cooperação técnica (G1), notaram a divergência quanto à retirada do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) da base de cálculo dos limites da saúde e educação.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

4.1. Tipologia da pesquisa

A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, indutiva e interpretativista. Foi realizada uma observação de casos por meio de entrevistas semiestruturadas (PRODANOV; FREITAS 2013). Na abordagem interpretativista, os resultados são construídos junto aos participantes. Nesse sentido, são analisadas múltiplas visões para o problema da pesquisa, dando profundidade à análise e ao estudo das entrevistas (RASHID *et al.*, 2019). A pesquisa buscou descrever como as diferentes interpretações de múltiplos fóruns de *accountability* se refletem nas práticas contábeis e fiscais de municípios, trazendo proximidade ao estudo do tema e estimulando a sua compreensão.

Foram feitas entrevistas semiestruturadas com o objetivo de desenvolver uma discussão orientada, de forma a levar o participante a discorrer sobre os temas da pesquisa. Entretanto, utilizou-se tal estrutura por ela permitir que o entrevistado tivesse liberdade nas respostas, podendo discorrer e verbalizar melhor seus pensamentos (ROSA; ARNOLDI, 2006). Além disso, ela desenvolve melhor relacionamento e confiança entre os participantes (ROSA; ARNOLDI, 2006), visto que os temas da pesquisa envolvem estratégias e dificuldades dos municípios se adaptarem às normas.

4.2. Seleção dos respondentes

Para permitir captar os efeitos nas práticas contábeis e fiscais de municípios e ações estratégicas realizadas pelas prefeituras municipais, foram entrevistados contadores, advogados e consultores que estão envolvidos em atividades de execução, prestação de contas e defesa das contas de governo para múltiplos fóruns de *accountability*. Foram entrevistados municípios com e sem pressão fiscal, selecionados de duas formas.

Primeiro, foram selecionadas prefeituras expostas a pressões fiscais. Essas prefeituras possuiriam maiores incentivos para agir estrategicamente em face das divergências de entendimento das normas, podendo estar sujeitas a um maior impacto pelas diferentes interpretações. Assim, tais entes podem jogar com as normas quando desejam declarar um bom resultado ou quando estão com dificuldade/déficits, para melhorar a aparência do

orçamento público (HOOD, PIOTROWSKA, 2020; ALT; LASSEN, WEHNER, 2014; VON HAGEN, WOLFF, 2006).

Para selecionar as prefeituras municipais que se enquadravam nesses critérios das que sofrem pressão fiscal, foram destacadas as seguintes características: pressões por caixa, dívida consolidada, não cumprimento dos limites e mínimos legais, e relação entre despesas correntes e receitas. A pressão por caixa considera o valor disponível em caixa subtraindo-se as obrigações a pagar do ente. Se este valor final é negativo, indica que o município não conseguirá quitar suas obrigações de curto prazo. Já a dívida consolidada é estimada a partir de um valor máximo de 120% com relação à receita corrente (LRF, 2000). Se o município tiver a dívida maior que o permitido, isso indica que ele pode não cumprir com suas obrigações de longo prazo (LRF, art. 30, 2000).

O não cumprimento dos limites mínimos legais para gastos com pessoal (60%), mínimo de gasto com educação (25%), saúde (15%) e FUNDEB (60%), que são obrigações constitucionais, pode acarretar problemas nas prestações de contas, impedimento de reeleição, e corte de transferências ou participações em convênios, conforme o instituído na LRF. Por fim, se a relação entre despesas correntes e receitas for maior que 95%, o ente fica vetado de adquirir novas obrigações segundo o art. 167 da Constituição (BRASIL, 1988), pois isso indica que o município tem mais gastos do que arrecadação por meio de impostos, logo o município depende de transferências para cumprir com suas obrigações constitucionais.

Em uma planilha eletrônica, foram organizadas informações dos 5.570 municípios do país a partir de três fontes de informações públicas. Primeiro, foram coletadas no site do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi, 2020) informações fiscais como: (i) porcentagem da dívida consolidada dos municípios; (ii) disponibilidade de caixa líquida; (iii) limite constitucional de gasto com pessoal e (iv) dados da receita corrente e despesa corrente. Segundo, foram coletadas no site do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) informações de limites constitucionais como (v) porcentagem de gasto com saúde. Terceiro, no site do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) foram coletados dados sobre (vi) porcentagem de gasto com educação e (vii) gastos com FUNDEB.

Após a coleta dos dados, com o objetivo de definir os municípios que tem mais pressão fiscal, desenvolveu-se um índice das pressões existentes. O índice considerou a soma das informações que representariam as pressões através da atribuição de valor (1) para cada um dos critérios atendidos, e (0) caso estes não tenham sido atendidos. Dessa forma, os

municípios foram pontuados por uma escala de (0) a (7). Os critérios estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 3 - Dimensões analisadas para seleção dos casos

Critério	Cálculo	Pressão analisada critério “com pressão”
1. Gastos com pessoal	Limite divulgado de gastos com pessoal no exercício	Gastos acima de 48,6%, que representa o limite de alerta (LRF, art. 59, § 1º)
2. Dívida consolidada	Montante das obrigações assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito sobre a receita corrente (LRF, art. 29)	Dívida consolidada ⁽¹⁾ maior ou igual a 108%, que representa o limite de alerta (LRF, art. 30, § 1º)
3. Disponibilidade de caixa líquida	Disponibilidade de caixa subtraída dos restos a pagar e despesas a pagar	Disponibilidade líquida de caixa menor ou igual a 0
4. Gasto com educação	Aplicação mínima das receitas resultantes de impostos e transferências, para o ensino	Gasto com educação menor ou igual a 25,5% (CF, art. 212)
5. Gasto com saúde	Aplicação mínima da arrecadação dos impostos em ações e serviços públicos de saúde	Gasto com saúde menor ou igual a 15,5% (CF, art. 198, § 2)
6. Gasto com FUNDEB	Recursos recebidos do FUNDEB que deve ser 60% aplicada em remuneração dos profissionais do magistério	Gasto menor ou igual a 60,5% (Lei 114.94 do ano de 2007, art. 22) ⁽²⁾
7. Relação entre despesas correntes e receitas	Despesas correntes ÷ receitas correntes	Caso seja maior ou igual a 95%, o ente deve tomar medidas (CF, art. 167-A)

Notas. (1) Apesar da LRF apresentar limite para a dívida consolidada líquida, optou-se pela dívida consolidada, para seguir o padrão utilizado pela CAPAG da STN. (2) mínimo obrigatório em 2020, alterado pela Lei 14.113 art. 26 (2020) no qual o mínimo para 2021 será de 70%.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para os limites mínimos dos critérios de gasto com educação, saúde e FUNDEB, assumiu-se 0,5% a mais do mínimo estimado pelas normas, pois entende-se que se o município cumpre o mínimo com baixa margem de sobra, ele também pode estar sofrendo pressão fiscal. O percentual de margem (0,5%) foi uma escolha metodológica, desenvolvida com o intuito de captar os municípios que contêm dificuldades em cumprir com os índices constitucionais, e utilizado apenas com o intuito de selecionar casos de interesse.

A planilha foi ordenada de forma decrescente, partindo da prefeitura com maior pressão fiscal. Foram estimados 194 possíveis casos de interesse cujos municípios apresentaram índice de pressão entre 4 e 7. Considerando o ordenamento proposto, a pesquisa adota como critério a busca dos entrevistados a partir do caso com maior pressão (1º município na análise gerada). A Tabela 2 apresenta a distribuição dos 194 possíveis casos por região do país.

Tabela 2 - Distribuição dos possíveis casos de municípios com pressão por região e classes de tamanho da população dos municípios

Região	< 5.000 ⁽¹⁾	5.001 até 10.000	10.001 até 20.000	20.001 até 50.000	50.001 até 100.000	100.001 até 500.000	> 500.000	Total
Norte	3	6	10	12	6	1		38
Nordeste	9	27	36	46	13	3		134
Sudeste	2	3	5	1	2	1	1	15
Sul		1	1	1	1	1		5
Centro-Oeste	2							2
Total	16	37	52	60	22	6	1	194

Notas: (1) habitantes.

Fonte: Dados da pesquisa.

A segunda forma de seleção considerou os contatos obtidos junto aos entrevistados pelo método *snowball*, pelo qual os participantes da pesquisa indicam outros respondentes de interesse para a pesquisa (RAPLEY, 2013). Esse método é útil, pois permite que a pesquisa alcance grupos difíceis de serem acessados em questões delicadas, visto que requer conhecimento entre as pessoas, trazendo segurança ao indivíduo para participar da entrevista (HANDCOCK; GILE, 2011).

Com o *snowball*, foi possível realizar entrevistas com municípios que não foram contemplados pelo critério de seleção por pressão fiscal. Entretanto, esses municípios foram casos de interesses por conterem questões estratégicas ou alguma dificuldade com a prestação de contas. O método também possibilitou o contato com consultores, os quais foram úteis para a análise por serem profissionais em contato com diversos municípios, trazendo amplos relatos.

A Tabela 3 apresenta características dos atores que foram entrevistados entre janeiro de 2021 e fevereiro de 2022. Cabe salientar que aproximadamente 80% das entrevistas foram realizadas nos primeiros semestres de cada ano, momento no qual os municípios estão preocupados com a prestação de contas. Nesse período, os municípios estão mais imersos no contexto da análise fiscal, podendo estar mais suscetíveis a buscar divergências para utilizar de forma estratégica.

As entrevistas foram realizadas em um cenário de pandemia. Denominada COVID-19 (SARS-CoV-2), já em 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a situação global de pandemia para essa doença. Nesse contexto, os diversos municípios do país encorajaram práticas de distanciamento social, de forma que as aulas foram realizadas de forma remota assim como os serviços públicos se deram também sem contato presencial – o

que pode ter afetado o uso de recursos públicos e as estratégias analisadas por esta dissertação.

Tabela 3 - Características dos respondentes

Número	Tempo	Origem / atuação	Formação	Anos de experiência	Pressão
1	51 min	Prefeitura > 500k	Contabilidade	8	0
2	1h	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	14	-
3	40 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	19	-
4	31 min	Prefeitura < 100k	Contabilidade	22	1
5	39 min	Associação municípios	Contabilidade	20	-
6	1h	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	23	-
7	1h	Prefeitura < 500k	Contabilidade	10	2
8	36 min	Prefeitura < 100k	Contabilidade	-	1
9	49 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	30	-
10	47 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	17	-
11	1h	Associação municípios	Direito	-	-
12	47 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	14	-
13	40 min	Prefeitura < 500k	Contabilidade	30	0
14	37 min	Empresa software	Contabilidade	30	-
15	1h	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	13	-
16	57 min	Consultoria ⁽¹⁾	Direito	21	-
17	47 min	Empresa software	Tecnologia da Informação	25	-
18	53 min	Prefeitura < 500k	Contabilidade	6	0
19	51 min	Prefeitura < 500k	Contabilidade	9	0
20	55 min	Prefeitura > 500k	Tecnologia da Informação	-	1
21	26 min	Prefeitura > 500k	Contabilidade	13	0
22	25 min	Prefeitura < 500k	Contabilidade	6	1
23	45 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	35	-
24	54 min	Prefeitura < 10k	Contabilidade	8	0
25	57 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	14	-
26	50 min	Prefeitura < 10k	Ciências Políticas	9	5
27	37 min	Prefeitura < 10k	Contabilidade	20	6
28	38 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	7	-
29	59 min	Prefeitura < 50k	Contabilidade	15	4
30	54 min	Consultoria ⁽¹⁾	Contabilidade	9	-
31	47 min	Prefeitura < 50k	Contabilidade	24	4
32	1h	Secretaria Fazenda ⁽²⁾	Economia e Contabilidade	27	-
33	44 min	Consultoria ⁽²⁾	Direito	16	-
34	25 min	STN ⁽²⁾	Contabilidade	13	-
35	50 min	MPC ⁽²⁾⁽³⁾	Direito	22	-
36	51 min	Associação municípios ⁽²⁾	Contabilidade	15	-

Notas: (1) Os consultores têm contatos com municípios de outros estados e do mesmo estado, tendo ampla experiência e conhecimento (2) Especialistas para validação da pesquisa (3) Ministério Público de Contas

Fonte: Dados da pesquisa.

O contato com os respondentes foi realizado através de e-mail, disponibilizados nos portais eletrônicos das prefeituras, onde foram apresentados os objetivos da pesquisa e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Para os que se dispuseram a participar, foi agendada uma reunião remota. Para garantir melhores relatos dos reflexos e de uso estratégico das divergências, buscou-se entrevistar os atores em horários que eles não estivessem no local de trabalho. Além disso, as entrevistas com consultores possibilitaram que o tema do uso estratégico dos dados emergisse, pelo fato deles não terem ligação com um único município.

Como última etapa foi desenvolvido um processo de validação dos resultados. A validação consiste em garantir a confiabilidade dos achados, diminuindo o viés do pesquisador e buscando a compreensão mais rica e fidedigna do fenômeno apresentado (MALSCH; SALTERIO, 2016), sendo útil para triangulação dos resultados e para contribuição ao processo de *trustworthiness* das pesquisas qualitativas realizadas (FLICK, 2013).

Para a validação dos achados, foram realizadas entrevistas com especialistas de acordo com o método utilizado por Lino *et al* (2021). Nele, um especialista corresponde a um indivíduo que tem conhecimento relevante, técnico e interpretativo dos processos, dessa forma ele sabe o “porquê” das coisas, estando em posição de colocar suas interpretações em práticas (BOGNER; LITTIG; MENZ, 2009). Para a seleção desses especialistas, foram convidados a participar profissionais da área pública e pesquisadores inseridos no contexto de prestação de contas e das reinterpretações das normas. Dessa forma, os resultados foram apresentados aos especialistas com o intuito de validá-los, enriquecê-los e para se obter uma “segunda opinião”, como mencionado por Bogner, Littig e Menz (2009) (tabela 3).

4.3. Protocolo da pesquisa

O objetivo das entrevistas foi analisar os efeitos das divergências nas práticas contábeis e fiscais dos municípios. Nesse sentido, a finalidade não foi achar o responsável pelas divergências. Além disso, para captar os efeitos dessas divergências, a pesquisa não analisou as divergências de uma única norma, mesmo que a LRF seja a norma com mais interpretações. As entrevistas foram conduzidas de forma que as divergências mais relevantes no ponto de vista dos entrevistados pudessem emergir naturalmente.

Na sequência, buscou-se captar os efeitos de tais divergências nas práticas contábeis e fiscais executadas pelos entrevistados. As literaturas anteriores identificaram divergências de

entendimentos das normas tanto entre os Tribunais de Contas e a STN, como também dentro do mesmo Tribunal de Contas. Dessa forma, dentro de um estado há diferentes aplicação das normas e entendimentos defendidos pelos conselheiros dos Tribunais e auditores. A pesquisa assume que ambas as formas de divergências podem afetar as práticas dos municípios. No entanto, o uso estratégico nas normas e do contexto de divergências entre Tribunais e a STN e dentro do próprio Tribunal poderiam ser utilizados pelos municípios.

Para que se pudesse analisar os efeitos dessas divergências, foram adotadas questões abertas, dando liberdade aos respondentes para se expressarem livremente sobre os temas apresentados. As questões abertas giram em torno dos seguintes temas de interesse: (i) quais as principais divergências percebidas; (ii) como o município é afetado pela divergência de entendimento, e (iii) como as divergências influenciam nas prestações de contas das prefeituras.

As questões centrais foram complementadas com o uso de *probing questions*. As *probing questions* tiveram o objetivo de fazer com que os respondentes fossem mais ativos no processo de fornecimento de informações, reduzindo a probabilidade do entrevistador influenciar nas respostas (LIVELY *et al.*, 2019). Dessa forma, os respondentes tiveram que responder perguntas mais gerais como: como o município é afetado pelas divergências? Por quê? Isso fez com que o entrevistado analisasse algum reflexo das divergências dentro do município, evitando que o entrevistador colocasse possíveis reflexos próprios nas perguntas. O protocolo utilizado nas entrevistas foi previamente aprovado pelo Comitê de Ética da Universidade Federal de Uberlândia – UFU – em novembro/2020.

As entrevistas seguiram um protocolo que se divide em três blocos. O primeiro bloco teve o objetivo de introduzir o entrevistado no assunto e criar um ambiente agradável e amigável que o permitisse responder às questões desejadas. Este momento é importante para gerar confiança do entrevistado no entrevistador. Sendo assim, as entrevistas foram iniciadas com perguntas “quebra-gelo” (JOHNSON; ROWLANDS, 2012), questões amplas com o intuito de conhecer suas experiências e conhecimentos na área pública, como: Pode comentar um pouco sobre sua experiência no setor público?

No segundo bloco, foram utilizadas questões de transições, no qual discorreu-se sobre os pontos principais que abordam a essência da pesquisa (JOHNSON; ROWLANDS, 2012). Nesse bloco, houve a intenção de analisar se o entrevistado tinha consciência das divergências de entendimento entre as organizações e quais seriam as divergências que ele já presenciou. Foram feitas perguntas como: Existem diferenças de entendimento entre STN e Tribunais de Contas? Comente sobre elas; com base na sua experiência, quais as principais divergências?

No terceiro e último bloco, buscou identificar: (i) se os municípios aderem ao jogo, manipulando comportamentos ou informações, podendo justificar tais alterações perante os Tribunais de Contas ou por meio Judicial; (ii) qual a percepção de ausência de validação normativa pelos municípios. Nessa etapa, foram feitas questões como: Por que as divergências ocorrem? Como o município é afetado pela divergência? O município poderia utilizar o contexto de forma estratégica? Como?

Nas entrevistas, os entrevistados não tiveram muitas questões a serem respondidas, pois foram utilizados pontos de partida comuns, deixando o entrevistado livre para contar e descrever. O entrevistado foi estimulado a realizar uma reflexão e retrospectivas sobre os casos em que ocorreram divergências de entendimento para refletir se os municípios são afetados por elas, como também se elas influenciam nas prestações de contas das prefeituras.

Todas as entrevistas seguiram o mesmo protocolo, para permitir a realização da comparação entre elas. Entretanto, nas entrevistas com os consultores, foram utilizadas as mesmas questões de forma mais genérica, solicitando que o entrevistado relatasse casos de mais municípios, ou casos específicos de interesse da pesquisa. A qualquer momento, o participante poderia pedir para deixar de participar da pesquisa sem qualquer prejuízo ou coação.

4.4. Técnica de análise qualitativa dos dados

Em uma pesquisa qualitativa, a descrição completa e profunda dos dados é importante, pois tem foco na transcrição da realidade como ela é, descrevendo completa e profundamente os fenômenos observados (CRESWELL, 2013). A confiabilidade da pesquisa foi garantida em três etapas. Primeiro, foram mantidos em nuvem registros de todas as informações dos municípios, documentos, e observações emergentes das entrevistas para garantir a verificabilidade das informações. Segundo, os dados foram organizados em planilha eletrônica para auxiliar a codificação e teorização dos dados. Terceiro, após a análise dos resultados, eles foram apresentados para especialistas na área para buscar a validação das informações e observações.

As transcrições das entrevistas foram realizadas de forma fiel, atentando-se aos pontos-chaves para responder à questão principal da pesquisa. Os dados foram interpretados utilizando procedimentos sistemáticos e objetivos (BARDIN, 2006) com o intuito de enriquecer a leitura dos dados. Para garantir o gerenciamento das entrevistas, sua codificação foi realizada em duas etapas. Para a codificação inicial, utilizou-se uma interpretação indutiva,

deixando que as categorias emergissem durante as entrevistas. Na primeira etapa de codificação, encontrou-se 90 categorias para análise, derivadas de 675 passagens, agrupadas conforme suas familiaridades e divergências. Por exemplo, na Tabela 4 mostra as passagens referente as divergências com gasto de pessoal.

Tabela 4 – Codificação inicial

Categoria	Passagem
Divergência nos gastos com pessoal	"No Tribunal X a despesa de pessoal é totalmente diferente da STN, e no Tribunal Y entende que abono de permanência não entra na despesa com pessoal, e se você olhar lá no manual da STN e ver o que consta, está por ordem alfabética, por coincidência o abono é a primeira que deveria entrar"
	"Essa questão de gasto com pessoal, a um tempo atrás tinha um posicionamento diferente, por exemplo, na União você não poderia retirar do gasto com pessoal os inativos e pensionistas, e para o TC você poderia tirar"
	"A STN editou aquelas normativas que suspendia a inclusão dos valores de contratos terceirizados das despesas com pessoal, e o nosso TC jogava todos esses valores como despesa de pessoal. Então a STN permitia não colocar e o nosso TC exigia que colocasse"

Fonte: dados da pesquisa.

Para a segunda codificação, foi utilizada a técnica de redução rigorosa e acelerada de dados (RADaR), com o uso de planilhas de *software* de processamento de texto de uso geral no desenvolvimento de tabelas de dados abrangentes, que foram posteriormente revisadas e resumidas até se chegar a uma conclusão clara e objetiva (WATKINS, 2017).

Essa técnica consiste em cinco etapas, (i) transcrição das entrevistas, de forma que os dados fossem formatados de maneira semelhante; (ii) a transcrição foi colocada em uma tabela de dados, sendo a primeira ferramenta a ser utilizada em uma série de reduções; (iii) os dados da tabela foram reduzidos, de forma que restasse apenas o conteúdo que de interesse primordial, garantindo que nela fiquem apenas dados que possam responder à pergunta de pesquisa; (iv) criaram-se, com a tabela resumida, outras tabelas de dados agrupados conforme suas características e, por fim, (v), foram constituídos os temas finais para análise e as principais frases ou citações que pudessem ser utilizadas para definir, refinar e ilustrar os temas (WATKINS, 2017).

Na etapa de redução dos dados, a pesquisa agrupou os dados em temáticas de acordo com suas familiaridades. A análise temática é um método no qual o objetivo é identificar padrões (temas) nas codificações, organizá-los e descrever os dados em detalhes (BRAUN; CLARKE, 2006). Para o agrupamento em temas, foram utilizadas teorias apresentadas no referencial, possibilitando identificação textual e melhor compreensão do ambiente.

Como exemplo disso, na passagem “*A Lei 173 (...) teve diferentes atendimento em relação ao empenho ou apenas colocar lá na contabilidade (...) a lei não era muito clara com relação a isso (entrevistado(a) 4 – Prefeitura < 100k)*”, percebe-se na referida fala, falta de determinação da norma de acordo com a literatura de Franck (1990), pois a norma com relação ao empenho não estava muito clara. Importante ressaltar que as teorias utilizadas nas codificações não foram utilizadas para adaptar os códigos a elas, mas para explorar teorias que sugerem melhores conceitos para ajudar a descrever e explicar os fenômenos observados (GIOIA *et al.*, 2012). Os mecanismos teóricos utilizados para a segunda etapa de codificação estão expostos na Tabela 5.

Tabela 5 – Identificação dos mecanismos de análise

Teoria	Mecanismos	Características
legitimidade das normas (<i>Normativity</i>) (FRANCK, 1990)	Determinação	Normas devem estar bem determinadas às condutas que são ou não permitidas, devendo ser bem projetada para a sua finalidade (BEBBINGTON, KIRK, LARRINAGA, 2012; FRANCK, 1990).
	Validação	As normas precisam ter validação de normatizadores e profissionais, pois eles são fundamentais na obtenção de consenso e conhecimento (BRUSCA; GROSSI; MANES-ROSSI, 2018; FRANCK, 1990)
	Coerência	A coerência com seus próprios princípios, e com os valores subjacentes às normas, procedimentos e estruturas anteriores (FRANCK, 1990).
	Adesão	Acordo dos usuários em agir conforme a norma (FRANCK, 1990)
Estratégia (EMIRBAYER; MISCHE, 1998)	Iterativa	Analisa os acontecimentos e experiências do passado para incorporar nas rotinas e práticas estabilidade (EMIRBAYER; MISCHE, 1998).
	Projetiva	Orientada para o futuro, no qual os atores arquitetam possíveis trajetórias futuras, com base na confiança, medo, desejo e esperança para o futuro (EMIRBAYER; MISCHE, 1998).
	Prática-avaliativa	Capacidade dos atores de fazer julgamentos práticos e normativos entre trajetórias alternativas possíveis de ação, em resposta às demandas emergentes (EMIRBAYER; MISCHE, 1998).

Continua

Teoria	Mecanismos	Características
Tipos de jogos (HOOD, 2006)	Resultados fabricados	Os dados são fabricados para atingir as medidas de desempenho desejadas (HOOD, 2006).
	Mudança de foco	Para atender as medidas de desempenho os gestores públicos podem alocar informações, mudando de foco ou categorizar de forma criativa gastos para unidades mais favoráveis (HOOD, 2006).
	Remoção	OS definidores de metas, após perceber que os agentes não estão as atingidos, no próximo ano eles fixam as medidas de desempenho abaixo dos resultados anteriores, ou removem a medida (HOOD, 2006).
	Tempestividade	Movimentação em um determinado momento, postergando ou adiantando informações ou gastos para controlar os resultados (HOOD, 2006).

Na segunda etapa, os códigos foram agrupados e reduzidos para 44 categorias. A redução ocorreu pois categorias semelhantes, que continham algumas que não auxiliariam para responder questões da pesquisa, puderam ser agrupadas. Essas categorias foram agrupadas em temáticas gerais no qual auxiliou na interpretação dos resultados junto as lentes teóricas emergidas para descrever e explicar os fenômenos observados.

As temáticas da pesquisa foram desenvolvidas agrupando as 44 categorias em quatro temas gerais, sendo eles: (i) divergências de entendimento e aplicabilidade das normas; (ii) divergências dentro do próprio Tribunal de Contas; (iii) baixa legitimidade das normas (*normativity*), e (iv) efeitos da baixa legitimidade das normas (*normativity*) nas práticas contábeis e fiscais de municípios.

5. RESULTADOS

Os resultados foram divididos em dois tópicos. No primeiro, discute-se como os atores responsáveis pela prestação de contas nos municípios percebem a legitimidade do conteúdo das normas ao se debater que, os municípios estão imersos em um contexto de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes, dessa forma cada fórum tem um entendimento do conteúdo das normas causando problemas na legitimidade. Conforme a literatura de *normativity* devido à ausência de validação pelos *stakeholders*, adesão, coerência e determinação, as normas têm sido percebidas pelos atores que deveriam segui-las com baixa legitimidade. Após essa discussão sobre legitimidade, o segundo tópico mostrará os efeitos da baixa legitimidade nos municípios.

Os resultados buscam desenvolver a literatura de múltiplos fóruns de *accountability*, *normativity* e jogos. Dessa forma analisa-se que o ambiente de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes, no qual esses fóruns desenvolvem diferentes interpretações do conteúdo das normas, traz efeitos negativos na percepção de legitimidade normativa do conteúdo das normas. Esse contexto possibilita que os atores encarregados das prestações de contas nos municípios utilizem do jogo da culpa, delegando a culpa do não cumprimento de alguma obrigação exigida por algum fórum ou contexto. Possibilita o uso estratégico do contexto, pois os atores podem escolher entendimentos e regras que os favoreçam ao cumprimento das medidas de desempenho.

5.1. Baixa legitimidade das normas (*normativity*)

Este tópico tem por objetivo discutir três pontos. Primeiro, busca-se mostrar a percepção por parte dos municípios de que os atores que têm *pedigree* para validar as normas e para exigir a prestação de contas não validam as normas por estes a interpretarem de formas diferentes. Segundo, a falta de validação percebida leva a uma baixa legitimidade do conteúdo das normas. Terceiro, assim como a validação, os entrevistados também percebem as normas como de baixa clareza, coerência e adesão. Dessa forma o contexto de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes na prestação de contas municipal, devido as interpretações divergentes, afetam a legitimidade do conteúdo das normas.

A questão tratada na pesquisa não é analisar qual fórum de *accountability* tem razão na interpretação das normas, ou qual possui competência legal para propor interpretações e orientações aos municípios. Primeiro, cada fórum do país entende ter competência para

interpretar e criar regras para coletar ou fiscalizar as informações. Dessa forma, há uma discussão sobre o papel da STN em criar normativas e manuais para a consolidação das contas e o papel fiscalizador dos Tribunais de Contas, que mesmo não tendo competência para criar as normativas, exige o cumprimento do seu entendimento das normas no processo de prestação de contas. Logo, existe uma zona cinzenta sobre até que ponto vai a competência de um fórum de *accountability* em relação à competência dos outros fóruns. Segundo, essa sobreposição de competências é percebida pelos municípios e estados afetados por essas interpretações, pois eles devem cumprir com as exigências divergentes de cada fórum de *accountability*.

As divergências de entendimento conforme a literatura decorrem de alguns fatores, como a descentralização das políticas públicas (STN, 2021), que fornece autonomia legal aos Tribunais de Contas e à STN, suscitando possibilidades de interpretações (AZEVEDO; AQUINO, 2019; LOUZANO; TAVARES; COSTA, 2018). Também em decorrência disso, os Tribunais de Contas sofrem influência de governos para terem entendimentos favoráveis a eles (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019), para determinado Tribunal de Contas não ter que reduzir gastos, já que estes também devem cumprir com os índices constitucionais (TEIXEIRA, 2020) ou pela contestação do papel normatizador da STN por alguns atores (Tribunais de Contas, governadores e municípios) (AQUINO *et al.*, 2020). Devido a essa sobreposição de competências, há uma percepção pelos atores afetados pelas diversas interpretações de que os atores que têm *pedigree* não validam as normas, como evidenciado nos relatos.

São interpretações diferentes da mesma coisa, ou interpretações de coisas nenhuma. O nosso Tribunal de Contas de vez em quando faz interpretações de coisas que você não acha em lugar nenhum, e ninguém tem o entendimento dele. Você não acha na União, você não acha nos outros Tribunais, você não vê um caso desses na justiça, é interpretação em cima do mesmo artigo de lei. A gente volta naquela questão da influência política, porque não tem como só um Tribunal entender de uma forma e o resto do país de outra (Entrevistado(a) 15 - Consultoria).

Como cada Tribunal de Contas tem sua autonomia logicamente que cada um vai cuidando das coisas ao seu modo, é por isso que a gente tem tantas divergências (Entrevistado(a) 22 - Consultoria).

As pessoas (Tribunais de Contas e governos) vão se defendendo usando as armas que estão no seu alcance (interpretações). Então tudo isso fragiliza a aplicação da norma geral no Brasil? Fragiliza (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda).

Inicialmente, são analisados os atributos de *normativity* propostos por Franck (1990). Primeiro, a validação simbólica discorre que os atores que têm *pedigree* para apoiar políticas e normas devem ajudar a garantir a normatividade delas (FRANCK, 1990; DEEPHOUSE;

SUCHMAN, 2008). A percepção de baixa validação normativa se deve em primeiro momento devido a diversas interpretações de que os atores que têm *pedigree* desenvolveram das normas. Dessa forma, conforme o primeiro relato acima o(a) entrevistado(a) percebe que o Tribunal de Contas do estado utiliza de interpretações próprias, que não se acha em nenhum manual ou que não tem apoio de outro fórum de *accountability*, logo a legitimidade é reduzida, devido à interpretação de quem tem *pedigree* para validar a norma.

Os achados estão alinhados com a pesquisa de Azevedo e Aquino (2019), que mostrou que no Brasil as práticas contábeis e fiscais são influenciadas positivamente quando na presença de validação e alinhamento entre os *stakeholders* relevantes para a legitimação. Dessa forma, com a existência de divergências entre os *stakeholders*, é como se houvesse a revogação de determinados comandos legais que deixam de ser seguidos pelos atores que deveriam validar as normas, causando a percepção de baixa legitimidade. Conforme Franck (1990), a percepção de ausência de validação pode levar os atores (*account-givers* ou usuários das normas) a concluírem que as normas podem não ser seguidas, já que os próprios atores com *pedigree* não as legitimam. Desse modo, observa-se que os municípios percebem a falta de harmonização entre os *stakeholders*, o que afeta a legitimidade das normas e influencia sua aplicação no país. Como já tratado anteriormente, para que haja legitimidade das normas, estas devem ter alguns atributos como coerência, adesão, determinação e validação simbólica.

Segundo, com relação ao atributo da determinação da norma, observou-se nas entrevistas que algumas normas são percebidas com ausência de clareza quanto às condutas permitidas, como na seguinte passagem de entrevista: “*A Lei 173 (...) teve diferentes atendimento em relação ao empenhar, ou apenas colocar na contabilidade (...) a lei não era muito clara com relação a isso (entrevistado(a) 4 – Prefeitura < 100k)*”. Esse caso aconteceu com a aprovação da Lei Complementar nº 173 de 2020 (BRASIL, 2020) que autorizou a suspensão de recolhimento patronal dos recursos previdenciários dos entes com Regime Próprio de Previdência (RPPS) para que o valor fosse realocado para a área de saúde, especialmente para combater a pandemia do Covid-19.

De um lado, a Confederação Nacional de Municípios (CNM) defendia a realização de empenho na execução orçamentária, sendo seguido por alguns Tribunais de Contas. De outro lado, a STN junto a outros Tribunais como o TCE/SP atuaram defendendo apenas o registro patrimonial sem a execução orçamentária. Dessa forma, a falta de determinação da norma ficou evidente quando vários *stakeholders* tiveram divergentes entendimentos com relação ao empenho, deixando os atores que deveriam seguir a regra em um contexto de dúvidas. A ausência de determinação abre espaço para que os atores utilizem de justificativas para não

cumprir as normas (FRANCK, 1990). Além dessa divergência, a Lei 173 trouxe outro ponto de divergência evidenciado no relato.

No estado virou uma bagunça. Praticamente todos os municípios estão com alguma ação na justiça por conta da Lei Complementar 173. O que acontece? Essa lei diz que era proibido dar qualquer aumento para o pessoal. O Tribunal de Contas entendeu que a reposição salarial não estaria dentro das vedações, e o STF disse que não poderia pagar (...) aí virou um monte de ação, porque agora já está pagando servidor, daí é servidor entrando na justiça. Agora entra a discussão porque existe um princípio de que você não pode diminuir salários, aí entra na briga jurídica (Entrevistado(a) 19 - Prefeitura < 500k).

Em um caso específico, um Tribunal de Contas apresentou um entendimento divergente ao Supremo Tribunal Federal (STF). O entendimento deste Tribunal foi divulgado antes do STF emitir o seu posicionamento, dessa forma eles interpretaram a norma para poder conceder aumento aos servidores do estado. Após sua emissão, o Tribunal voltou atrás com esse entendimento. Para o respondente: *“É uma mudança de entendimento do próprio Tribunal de Contas, que uma hora entende uma coisa e depois que o STF disse outra coisa ele voltou atrás (Entrevistado(a) 19 - Prefeitura < 500k)”*. Por outro lado, algumas das interpretações acontecem mesmo quando as normas estão claras. Essas interpretações são motivadas por interesses, como observado por Kelly (2003) e relatado pelos entrevistados.

O Tribunal de Contas excluía do gasto com pessoal os inativos e pensionistas custeados com recurso dos municípios. A questão foi feita exclusivamente para atender a questão política, são atitudes ou pequenas normas que o Tribunal de Contas estabelece, que eu como um contador e estiver endividado vou achar ótimo, só que eu posso achar ótimo, mas não é o correto (Entrevistado(a) 2 - Consultoria).

Muitos Tribunais têm adotado interpretações para acomodar interesses políticos, ou seja, eles computam despesas que não são classificadas como despesas da educação e saúde. Exemplo bem claro é o cômputo de gasto com inativos na educação. O Supremo Tribunal Federal já decidiu sobre isso, é uma questão bem óbvia que aposentado não pode ser considerado despesa por exemplo com educação, eu já cansei de falar isso lá no Tribunal (Entrevistado(a) 35 – MPC).

Na passagem acima, fica evidente que na percepção do(a) entrevistado(a), o Tribunal de Contas teve o intuito de excluir do gasto com pessoal os valores gastos com inativos e pensionistas com objetivos políticos. A passagem do(a) entrevistado(a) evidencia que eventuais divergências, quando percebidas, são utilizadas quando a decisão trouxer favorecimento, e que ambas seriam válidas (reconhecer ou não reconhecer o Imposto de Renda), e poderiam ser utilizadas em eventual necessidade de justificativa posterior. O uso estratégico dos *stakeholder* em interpretar as normas que estão claras para beneficiar políticos fica evidente nesse caso, dado que a LRF é clara no sentido de excluir gastos com inativos e

pensionistas do gasto com pessoal. Além disso, em 2021 foi aprovada a Lei complementar 178, no intuito de esclarecer ainda mais essa regra.

O uso de interpretação para favorecer o lado político vigente no poder ocorre porque os conselheiros dos Tribunais de Contas, encarregados de julgar as contas dos governos, são nomeados por ramos políticos, sendo eles ex-prefeitos e governadores, dessa forma eles interpretam as normas para favorecer aqueles que os indicaram (TEIXEIRA, 2020; NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; LINO, 2019), como também para beneficiar o próprio Tribunal (TEIXEIRA, 2020), como o evidenciado nessa passagem.

Eu lembro que gasto com pessoal do Legislativo o Tribunal de Contas se posicionou que tinha que retirar os pensionistas e os aposentados dos gastos. Por quê? Porque o Tribunal de Contas por exemplo está dentro do gasto do Legislativo, então tem uma tendência política (Entrevistado(a) 11 – Associação de municípios).

As divergências também podem acontecer por falta de conhecimento dos auditores ou conselheiros. Isso ocorre devido à forma de nomeação dos conselheiros e falta de preparo técnico de auditores, que muitas vezes não tem formação adequada.

Você tem dentro do Tribunal de Contas, engenheiro, administrador e advogado. Você tem todas as naturezas de formação que você pode imaginar, e essas pessoas não têm experiência em gestão pública, não tem formação em gestão pública. Então é isso que causa essa divergência de interpretação (...) muitas vezes você chega para fazer uma auditoria, você tem que ensinar o auditor como é formado os índices (Entrevistado(a) 12 - Consultoria).

A própria regra para os critérios de nomeação para o cargo de conselheiro é interpretada para favorecer o ingresso de conselheiros políticos (SPECK, 2000). Ou seja, os entrevistados percebem a indicação política, como mostra a passagem a seguir.

Existe requisitos mínimos de conhecimento que não são muitas vezes observados. Aí se entende que o fato dele ter tido um cargo de deputado é suficiente para se ter conhecimento técnico. E a gente tem aqui muitas normas sobrepostas, de regras que não são fáceis de entender até para os especialistas (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda).

A falta de conhecimento técnico pode ser prejudicial à aplicação das normas no país, pois muitas delas estão sobrepostas e dificultam o seu entendimento. Nesse sentido, responde um entrevistado(a): “*A gente tem aqui muitas normas sobrepostas, de regras que não são fáceis de entender até para os especialistas (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda)*”. Dessa forma, a baixa coerência das normas é evidenciada na passagem, pois a mesma regra pode ser vista como incoerente com as outras normas em vigor, causando a sobreposição delas.

Terceiro, as normas também precisam ter coerência na sua aplicação pelos *stakeholders* que possuem mandato legal (FRANCK, 1990) pois, quando a norma é aplicada de forma injusta, prejudica o senso de obrigação das pessoas em obedecer a elas (JACKSON *et al.*, 2012). Dessa forma, percebe-se que além das divergências entre os Tribunais, que cobram a prestação de contas de forma divergentes (LINO, AQUINO, NEVES, 2021) e entre a STN (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019), há divergências na aplicação das normas dentro de um mesmo estado (LAUREANO *et al.*, 2017), o que é percebido pelos municípios ao comparar os julgamentos de municípios vizinhos, como nos relatos.

O outro município não tinha essa análise de segregação de fonte de recurso e pagava com fonte genérica. O Tribunal permitiu, calculou e abriu uma exceção para eles. Não prejudicou o meu município, mas a gente executava nas fontes correspondentes (Entrevistado(a) 1 - Prefeitura > 500k).

Se você pegar as contas do governador, vai ver que as mesmas coisas que reprovam as contas dos municípios, aprovam as do governador (...) todas as razões que tinham para ser reprovado, que reprovam contas de municípios, para o estado passou de boa (Entrevistado(a) 5 – Associação de municípios).

A divergência não vem só de estado para estado não, hoje se você pegar dez auditores do Tribunal de Contas e fizer dez perguntas idênticas, você vai ter dez relatórios diferentes, então você tem divergências dentro do próprio Tribunal (Entrevistado(a) 12 - Consultoria).

As passagens evidenciam que os municípios e seus consultores percebem a falta de coerência na aplicação das normas no país. Nesse sentido, dentro de um mesmo estado, devido aos divergentes entendimentos dos auditores, conselheiros e a um possível apoio político buscado pelos membros do governo municipal, alguns municípios podem ter suas contas mais facilmente aprovadas. Dessa forma, certos itens a serem observados na análise nas contas são ignorados ou as justificativas que o município apresenta são aceitas com mais facilidade. Além disso, a própria divergência de entendimento entre os estados acarreta diferentes aplicações das normas no país, causando percepção de incoerência.

Por fim, o quarto atributo é a adesão, a capacidade dos formuladores das normas em constituir fiéis seguidores e apoiadores às mesmas (FRANCK, 1990). Nesse sentido, analisou-se que a STN falha algumas vezes em conseguir a adesão dos Tribunais de Contas às suas normativas. Como discutido por Aquino *et al.* (2020), a STN teve contestado seu papel como normatizador de práticas contábeis e fiscais por alguns prefeitos, governadores e Tribunais de Contas, no que resultou em uma longa discussão de qual seria a organização com esse papel. Muitos membros dos Tribunais de Contas não compareciam às reuniões dos grupos técnicos com a STN, mostrando que não havia cooperação entre eles (LINO, 2015).

Na passagem, um(a) entrevistado(a) também relatou que, devido à falta de determinação das normas e ausência de posicionamento da STN, os atores viram espaço para interpretar a respeito, como evidenciado nesse trecho.

Os Tribunais de Contas na verdade, eles estão entrando em uma esfera que não é deles. Quem tem que regulamentar é a União. As leis, normativas e métricas que devem ser aplicadas tem que passar pela STN e pela União. Os formatos de apuração, relatórios, as conferências, o controle externo é um dever dos Tribunais. Só que deram muita liberdade aos Tribunais, e alguns acabaram atravessando a STN e entrando em uma área que não é competência deles. Então não era nem para ter divergências, só que por uma ausência de determinação, de normativa, os Tribunais de Contas viram espaço para soltar a normativa deles (Entrevistado(a) 12 - Consultoria).

Devido a ter havido contestações do papel normatizador da STN e pela ausência de alguns posicionamentos, as normas não têm sido cumpridas integralmente pelos Tribunais de Contas e governos (AQUINO *et al.*, 2020), que desenvolveram suas metodologias próprias e as exigiram perante seus sistemas e coletas de dados (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021). Conforme a lente teórica de *normativity*, a falta de aderência das regras entre os *stakeholders* pode prejudicar a legitimidade.

Outro ponto que emerge das entrevistas é com relação a uma sensação de falta de suporte de alguns *stakeholders* para com os municípios. As leis muitas vezes não são claras e carecem de alguma normativa ou manual posterior para esclarecer as corretas práticas e procedimentos. Nesse sentido, os responsáveis pelo reporte das informações nos municípios, e até mesmo os Tribunais de Contas, são deixados a adivinhá-las. O Brasil contém muitas regras, assim normas muito gerais podem ter interpretações diferentes se não houver suporte, como nessa passagem.

O treinamento é um problema, porque cada sistema leva em consideração uma informação específica, e o que acontece? Muitas vezes você não tem suporte, você abre uma dúvida sobre merenda escolar, o governo federal vai demorar 30 dias para te responder, e você continua com a dúvida. Muitas vezes vai ser aquele copiar e colar do manual. O suporte é uma das situações mais difíceis que o técnico encontra. Treinamento é muito escasso, você não tem tanta informação disponível para te auxiliar, e isso faz muita falta. Então a meu ver, a falta de informação, suporte e treinamento é o grande problema (Entrevistado(a) 10 - Consultoria).

A falta de informações por parte do governo federal e a demora para terem algum retorno das dúvidas também favorecem as reinterpretações. Isso ocorre pela falta de treinamento dos gestores, que são deixados para lerem as regras e interpretarem da forma que entendem. Muitos gestores são mais antigos e não têm um estímulo para se aperfeiçoarem e melhorarem.

Tem muita divergência nos gestores locais, pois ele leu aquilo ali e entendeu de outra forma, e muitas vezes é um servidor mais antigo e não tem um plano de salário, não tem estímulo. Então ele não quer saber de fazer uma atualização (Entrevistado(a) 16 - Consultoria).

Além da falta de conhecimento técnico, a maior parte dos municípios do país são pequenos e não conseguem formar um corpo técnico especializado para seguir a legislação, devido ao limite de gasto com pessoal. “*A legislação é muito complexa (...) os municípios não têm pessoal especializado para isso (...) é todo um entrave que tem nos salários praticados, eles não conseguem formar um corpo técnico (Entrevistado(a) 9 - Consultoria)*”. Esses municípios muitas vezes acabam dependendo das empresas de consultorias.

Dessa forma, esse tópico sugere que a baixa legitimidade normativa se dá pela falta de convergência entre os *stakeholders*, que desenvolveriam diferentes interpretações das normas, fazendo com que os responsáveis pelo reporte das informações não se sintam na obrigação de segui-las, algo também sugerido por Nunes, Marcelino e Silva (2019).

A lei é para ser interpretada! Se há uma decisão a favor ou contra aquele entendimento que nós temos, então a gente já utiliza o que já foi avaliado pelo órgão de controle, pela justiça ou pelos próprios órgãos de controle, Tribunal, CGU, depende do que seja nosso entendimento. Às vezes a gente tem um entendimento que a lei permite, é uma lacuna da lei, que às vezes não passou pela avaliação, então a gente pode utilizar e ver como é que vai ser (Entrevistado(a) 30 - Consultoria).

Os outros atributos discutidos (adesão, coerência e determinação) também contribuem para esse contexto, aumentando ainda mais a sensação de baixa legitimidade do conteúdo das normas. Dessa forma, a atual pesquisa encontrou o entendimento sobre tais atributos nos relatos dos entrevistados (Tabela 6).

Tabela 6 - Legitimidade das normas (*normativity*)

Atributos	Como ocorre?	Evidência
Baixa coerência	No país contém muitas normas sobrepostas e difíceis. Além disso observa-se incoerência na aplicação, julgando e exigindo as regras de forma divergente.	A gente tem aqui muitas normas sobrepostas, de regras que não são fáceis de entender até para os especialistas (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda)”
Baixa adesão	Os formuladores de políticas têm dificuldades em convencer os Tribunais de Contas a darem suporte e apoio.	Os Tribunais de Contas na verdade, eles estão entrando em uma esfera que não é deles. Quem tem que regulamentar é a União (...) Só que deram muita liberdade aos Tribunais, e alguns acabaram entrando em uma área que não é competência deles (Entrevistado(a) 12 - Consultoria).
Baixa determinação	As normas não determinam de forma clara quanto às condutas que são ou não permitidas.	A Lei 173 teve diferentes entendimentos com relação ao empenho ou apenas colocar na contabilidade (...) a lei não era muito clara com relação a isso (entrevistado(a) 4 – Prefeitura < 100k).

Continua

Atributos	Como ocorre?	Evidência
Baixa validação	Os <i>stakeholders</i> que deveriam validar as normas, estão tendo divergentes entendimentos sobre elas.	O nosso Tribunal de Contas de vez em quando faz interpretações de coisas que você não acha em lugar nenhum, e ninguém tem o entendimento dele (Entrevistado(a) 15 - Consultoria).

Fonte: elaborada pelo autor.

A baixa legitimidade do conteúdo das normas deve-se sobretudo à sua baixa validação normativa pelos *stakeholders*, que devem trabalhar para garantir o cumprimento e a efetividade das normas no país, como apontado por Franck (1990). Dessa forma os municípios do país estão imersos em um ambiente de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes, pois cada um *stakeholder* aplica as normas conforme o seu entendimento. A literatura de *accountability*, trata como uma das consequências das expectativas conflitantes é a tensão entre as normas que dificultam o papel dos *account-givers* em conciliá-las (THOMANN *et al.*, 2018), o que também é estudado na literatura de *normativity* ao analisar que as normas precisam de validação entre os *stakeholder* (FRANCK, 1990), o que não acontece no Brasil.

A literatura da legitimidade normativa traz algumas consequências que a baixa legitimidade pode trazer, como o não cumprimento das normas (FRANCK, 1990; JACKSON *et al.*, 2012), o uso de interpretações próprias com o intuito de seguir seus próprios interesses (KELLY, 2003), o uso do contexto de forma estratégica, ao se identificar os movimentos e o contexto para definir as melhores decisões e caminhos para a organização (JARZABKOWSKI; WILSON, 2004), e o uso de manipulação no seu comportamento ou atividade, a fim de produzir uma falsa impressão de desempenho, estratégia essa conhecida como “o Jogo” (Hood, 2006). Além disso na literatura de *accountability*, trata que o contexto de múltiplos fóruns de *accountability*, no qual o Brasil está inserido, pode causar tensões entre várias normas, que dificultam o papel dos atores em conciliá-las (THOMANN *et al.*, 2018). O tópico a seguir apresenta efeitos causados pela baixa legitimidade do conteúdo das normas percebida pelos atores responsáveis pela prestação de contas nos municípios brasileiros.

5.2. Efeitos da baixa legitimidade das normas (*normativity*) nas práticas contábeis e fiscais de municípios

Como visto, no Brasil há um contexto de múltiplos fóruns de *accountability*, que utilizam diversos entendimentos das normas e metodologias de cálculo diferentes em sistemas de coleta de dados próprios (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020). Até este momento, a atual pesquisa mostrou que o ambiente de múltiplos fóruns de *accountability* com interpretações diferentes das normas tem como efeito uma baixa percepção da legitimidade normativa pelos atores que devem prestar contas. Todavia, ainda resta a lacuna de quais são os efeitos que as divergências entre os fóruns de *accountability* causam nas práticas contábeis e fiscais de municípios. Primeiro, as entrevistas evidenciaram que a obrigação de prestar contas a tantos *stakeholders* acarreta sobrecarga e retrabalho (como já discutido por AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2021), como evidenciado na passagem.

O grande desafio hoje é prestar contas para muitos órgãos de maneira fragmentada e nem sempre pelo mesmo formato e metodologia. É muito trabalhoso a gente dominar isso, é muito coisa acontecendo ao mesmo tempo, facilmente se você não acompanha você vai descumprir com a legislação (Entrevistado(a) 9 – Consultoria).

Hoje em dia você tem que alimentar diversos sistemas, o Tribunal de Contas tem um sistema, o SICONFI, tem o SIOPE, SIOPS. Na grande maioria das vezes existe divergências de conceitos sobre a mesma questão, então você tem que fazer um relatório para atender uma situação, outro relatório para atender outra situação (Entrevistado(a) 23 – Consultoria).

Além dos contadores terem retrabalho para alimentar sistemas, eles precisam estar sempre atualizados acompanhando as informações e as exigências de cada fórum de *accountability*. Esse efeito também foi observado por Thomann *et al* (2018), como uma consequência das expectativas conflitante entre os fóruns. Dessa forma, os atores acompanham frequentemente suas próprias contas para verificar se tudo que é colocado no sistema contábil está conforme o exigido.

A gente acompanha mês a mês a evolução da receita e a despesa. O ano de 2020 e esse ano, a gente vai ter de acompanhar muito mais de perto, por quê vai ficar faltando muita aplicação do FUNDEB. Então a gente sempre teve esse cuidado, mês a mês olhando o índice, até naqueles anexos do Tribunal de Contas (Entrevistado(a) 7 – Prefeitura < 500k).

A passagem mostra que o(a) entrevistado(a) acompanha mensalmente os índices para garantir que ele está gastando o valor exigido no FUNDEB. Porém, devido ao contexto de aulas remotas (conforme discutido na seção metodológica), os municípios estão com

dificuldades de aplicar esse recurso, o que vai exigir ainda mais acompanhamento do montante a ser gasto para cumprir a lei, como relatado.

O manual de demonstrativos fiscais (MDF) diz que a receita corrente líquida tem que ser a receita bruta (com o IR) e o Tribunal de Contas deduz o imposto de renda (IR). O contador do município tem a possibilidade de seguir a orientação do tesouro (MDF), mas qual a consequência disso? O TC vai fazer a análise considerando o seu entendimento. Então quando o município decide aplicar as regras da federação para trazer esse elemento conceitual e seguir conforme a lei estabelece, ele não pode descuidar de fazer um acompanhamento gerencial com base nos critérios do Tribunal (Entrevistado(a) 25 – Consultoria).

A empresa durante a licitação entrou com recurso, então a gente não conseguiu fechar essa licitação dentro de 2020 e isso prejudicou a gente. Porque nos 25% do Tribunal de Contas nós conseguimos atingir 25,85%, então para o Tribunal se ele não glosar nada a gente está ainda tranquilo, tem 0,85% que significa um milhão a mais no gasto com educação. No SIOPE a gente conseguiu 24,23% e ficamos preocupados (Entrevistado(a) 7 – Prefeitura > 100k).

O não acompanhamento das divergências e dos próprios gastos pode ocasionar o não cumprimento de alguma obrigação para algum fórum de *accountability*. Dessa forma, as passagens destacadas das entrevistas demonstram que o município deve elaborar o relatório de duas formas para conseguir a aprovação de cada fórum de *accountability*. Mesmo que apresente o relatório de duas formas, corre-se o risco de não cumprir a exigência em algum deles, se alguma conta for desconsiderada no processo.

Segundo, as divergências abrem a possibilidade de interpretação, ao demonstrar que um entendimento favorável encontra respaldo em outros contextos. Um dos impactos da falta de normatividade das regras é que os responsáveis pelo reporte das informações nos municípios podem tentar perseguir seus próprios interesses (FRANCK, 1990), pois acabam concluindo que as normas podem ser interpretadas de forma estratégica, dado que uma determinada interpretação pode não ser válida em um contexto mas é aceita em outro, abrindo espaços para argumentação. Logo, foi observado que os municípios também podem ter entendimentos próprios ou adivinhar qual é a interpretação dos *stakeholders* mais correta para seguir, como relatado.

Acontece muito de a gente colocar todas as situações e de repente o Tribunal está convergente com a União, é o mesmo jeito de pensar, mas o prefeito resolve agir por conta própria, e resolve agir de outra forma, do jeito dele mesmo de pensar (Entrevistado(a) 15 – Consultoria).

Contudo, os municípios tendem a seguir o entendimento do Tribunal de Contas em que estão jurisdicionados para conseguir a aprovação de contas. Isso ocorre pois o Tribunal de Contas tem a função de auditar e verificar as informações declaradas pelas prefeituras. “*Eles seguem o Tribunal de Contas, para ter as contas aprovadas e não ficar inelegível (...) se o TC*

der o parecer pela reprovação, é difícil a Câmara aprovar (Entrevistado(a) 2 - Consultoria)”.

Nos municípios, há o interesse de receber um parecer favorável para não obter penalidades no recebimento de recursos federais que impossibilitariam parcerias e deixariam o prefeito inelegível para as próximas eleições. Dessa forma, no geral os municípios buscam seguir a metodologia que cada fórum de *accountability* exige para não ter futuros problemas como reprovação de contas ou suspensão de transferências.

Entretanto, observa-se que, devido às diferentes interpretações entre os órgãos, se municípios tiverem interesse em receber recursos federais, podem priorizar os entendimentos da STN e justificar desse modo sua metodologia para o Tribunal de Contas. Os responsáveis pelo reporte das informações nos municípios podem assim aderir a entendimentos que estão alinhados com os seus interesses em detrimento de entendimentos que não lhes convêm.

Nos municípios a ideia é obedecer ao Tribunal de Contas (...) mas os municípios que têm interesse no nível nacional com órgão da união, ele sabe que precisa ter as contas analisadas pelo ministério da economia, bem avaliadas (...) ele faz as contas conforme a STN (Entrevistado(a) 2 – Consultoria).

As prestações de contas seguem uma linearidade no tempo, que inicia no registro das informações contábeis, seguido do reporte das informações, defesa prévia após os apontamentos do Tribunal de Contas, aprovação ou reprovação das contas pelo Legislativo e por último, o momento jurídico caso o município conteste alguma decisão dos fóruns de *accountability*. Desse modo, as análises das estratégias dos municípios são apresentadas a seguir, agrupadas de acordo com os momentos em que ocorrem: (i) no momento do registro, (ii) reporte, (iii) defesa prévia, (iv) parecer prévio, (v) defesa jurídica e (vi) no Poder Legislativo.

(i) Estratégias no momento de registro

Nesse primeiro momento, a análise foi desenvolvida pelo parâmetro das estratégias de jogos discutidas na literatura. Conforme Hood (2006), os jogos são estratégias que os municípios desenvolvem para manipular seu comportamento, atividade ou gastos para mostrar aos *stakeholders* um bom desempenho. Os jogos acontecem para que os municípios atinjam os índices constitucionais ou para relaxar esses limites, como evidenciado na passagem.

Merendeiras é um caso grave, porque tem município que gasta um bom dinheiro com esses itens e acaba não somando em lugar nenhum, não pode com FUNDEB, não pode nos 25%, aí acaba gastando com fonte 100 (fonte tesouro geral). É outro entendimento que eles deveriam entrar em um acordo. Por exemplo, o estado X aceita merendeiras, locais de merendas, itens da merenda (Entrevistado(a) 3 – Consultoria).

Eu trabalho em um município que tem uma contadora que está pensando seriamente em 2021 em incluir a folha das merendeiras e nutricionistas nos 30% do FUNDEB e deixar por isso. Se o Tribunal de Contas questionar ela argumentaria que o manual dos demonstrativos fiscais (MDF) considera. Ela acha que como é a FUNDEB nem seria para entrar no 25%, seria porque esse recurso que estaria pagando estes profissionais, poderia estar sendo utilizado para pagar outra coisa qualquer da administração, pois recursos de fontes sem recursos ordinários teria que ser recurso próprio. Então não incluir é prejudicial ao município, pois o município tem que gastar mais recursos dele com educação e mesmo assim não está sendo computado (Entrevistado(a) 2 - Consultoria)

Apesar da legislação que estabelece os gastos mínimos com educação ser nacional (Lei das Diretrizes e Bases da Educação), os Tribunais de Contas divergem em relação à aceitação de gastos com merendeiras e nutricionistas para compor o montante mínimo dos 25% da aplicação. As diferenças na dinâmica dos gastos entre os municípios de diferentes estados podem afetar a própria política pública. Por exemplo, em um dos casos analisados um determinado Tribunal de Contas, são permitidos gastos com merendeiras, nutricionistas e até insumos para a merenda como recursos vinculados específicos. Nesse caso, há maior proporção de recursos disponíveis para os municípios, ao contrário de municípios de outros estados, que têm que custear essa política exclusivamente com recursos próprios. E devido a tais divergências, o município tem a possibilidade de jogar com as normas categorizando os gastos de forma favorável a eles (incluindo o gasto de merenda na educação) e justificar-se perante o Tribunal de Contas com o entendimento de outros Tribunais ou da própria STN.

No momento de definir a estratégia de jogo, o município pode levar em conta a margem disponível em suas contas para conseguir cumprir com a obrigação constitucional se acontecer alguma glosa pelo Tribunal de Contas (para se retirar o gasto do cálculo). Um exemplo dessa dinâmica foi evidenciado no caso relatado pelo(a) entrevistado(a), que demonstrou o interesse em jogar com as divergências e incluir merendeiras e nutricionistas nos gastos com educação. Nesse sentido, no relato abaixo, o município tinha o interesse de incluir merendeira e nutricionista no gasto com educação, e por conta dele ter já cumprido uma margem além do índice mínimo, ele estaria tranquilo em tentar essa estratégia, pois se o Tribunal retirasse tal gasto, o município ainda estaria atendendo o índice mínimo.

Se o Tribunal auditar o município que considerou o pagamento das merendeiras nos 25% (da educação) (...) se ele glosar a despesa e estiver abaixo dos 25% vai prejudicar o parecer do município. Mas esse município que te falei o montante do gasto com merendeiras não é muito relevante, então ela pode correr esse risco porque se o Tribunal encontrar e excluir essa despesa não faz muita diferença. O percentual que normalmente eles aplicam é 28%, eles teriam uma margem de segurança boa para trabalhar com isso, ela (prefeita) pensou nisso (Entrevistado(a) 2 - Empresa consultoria).

Como discutido por Hood (2006), os atores utilizam diferentes estratégias de jogo, entre elas mudança de foco, tempestividade, remoção silenciosa do alvo após uma queda de desempenho, e resultados fabricados. Considerando essas estratégias, as entrevistas indicaram a realização de três tipos: (i) mudança de foco, (ii) tempestividade e (iii) resultados fabricados.

Primeiro, para que os municípios cumpram com os índices constitucionais, os atores podem alocar informações, mudando o foco ou categorizando os gastos de forma criativa para unidades mais favoráveis ao atingimento de metas (HOOD, 2006), como observado nas passagens.

As vezes tem até mesmo nos próprios relatórios reportados que são mandados ao Tribunal de Contas, algumas justificativas, que passa e não se questiona. Tem uma grande parte que eles (Municípios) estão tirando os que estão na ativa (servidores que estão trabalhando), que para não entrar no índice eles mudam o objeto ali, e você vê que é uma forma de burlar (Entrevistado(a) 13 – Prefeitura > 100k).

Em questão de gasto com pessoal é comum acontecer a questão de terceirização de mão de obra. Você pega qualquer atividade que o município possa exercer, como limpeza de vias públicas, encarregado de serviços gerais, enfermagem, equipe de SAMU, contrata o pessoal e joga em alguma coisa fora da apuração de gasto com pessoal, é comum fazer isso (Entrevistado(a) 14 – consultoria).

O nosso Tribunal tinha um entendimento que serviços terceirizados entravam no gasto com pessoal, e o Tribunal X entendia que não entrava. Então a gente tentou pegar o entendimento do Tribunal X para tentar montar uma defesa (Entrevistado(a) 15 – consultoria).

Se eu mantivesse meu Imposto de Renda na folha e meu índice com pessoal ficaria maior ou menor? Se ficar do mesmo tamanho eu vou manter, mas se meu índice passar eu vou tirar! Então possibilitou essa manobra nos municípios (Entrevistado(a) 5 – associação de municípios).

Na mudança de foco, observa-se que alguns contadores e consultores municipais utilizam a categorização criativa de gastos, no qual os atores públicos alocam alguns gastos para contas mais favoráveis para atingir os índices constitucionais (educação, saúde e pessoal). As passagens evidenciam que os atores públicos utilizam entendimentos de outros Tribunais de Contas para categorizar seus gastos em contas que sejam favoráveis ao cumprimento dos índices constitucionais, como exemplo, a exclusão de serviço de terceiros do cálculo do limite de gasto com pessoal. Como alguns Tribunais de Contas aceitam que os

terceirizados não entrem no cálculo índice, possibilita que municípios de outros estados em que o Tribunal que ele é jurisdicionado não compartilha do mesmo entendimento utilize como justificativa para a não inclusão. O mesmo efeito é percebido com relação a exclusão do Imposto de Renda.

O segundo jogo observado é a tempestividade. Nele, há uma movimentação das contas em um dado momento específico para que as metas sejam atingidas, mas sem uma melhoria ao longo do tempo (HOOD, 2006).

Uma decisão do Tribunal de Contas que é estranha é esse índice de 25% no período de pandemia, ele é quase impossível de se atingir. As escolas estão fechadas não tem transporte escolar (...) eu não duvido que tenha município que comprou tablets, comprou coisas desnecessárias no exercício para cumprir o índice (Entrevistado(a) 1 – Prefeitura > 500k).

A gente foi questionar o gestor e ele disse: “A gente está em pandemia e tá tudo parado, você vai se prejudicar não fazendo a aplicação, então corre lá e compra pneu, conserta os ônibus”. Eu acho que foi uma imprudência para atender a um índice, e a gente vai causar um prejuízo ao onerário, porque quando a gente compra um pneu que vai ficar parado uns 6 meses ou até mais, esse pneu vai ressecar, a durabilidade dele não é a mesma (Entrevistado(a) 26 - Prefeitura < 10k).

Observa-se que, devido às medidas de isolamento em combate ao Coronavírus *SARS-coV-2*, os municípios não tiveram muitos gastos com educação no período, pois os estudantes estavam sem aulas presenciais. Nesse contexto, os contadores e consultores municipais optaram por gastar valores com produtos essenciais ou não, apenas com o intuito de gastar o recurso mínimo a ser cumprido com a educação. Por outro lado, alguns entrevistados relataram que o município aproveitou esse momento sem aula para investir em melhorias na estrutura das escolas, para assim possibilitar um ambiente mais agradável para melhorar a qualidade do ensino.

No Brasil, Azevedo, Leroy e Pigatto (2020) identificaram esse movimento na execução dos gastos na educação, como no caso do FUNDEB. Devido à obrigatoriedade de municípios gastarem os valores repassados pelo fundo, os municípios são incentivados a realizarem um gasto forçado e por vezes desnecessário e ineficiente. A atual pesquisa identificou o mesmo efeito, intensificado pela diminuição dos gastos na educação ocorrido após o impedimento das aulas presenciais por conta da Pandemia do coronavírus *SARS-coV-2*.

A literatura aborda que as estratégias são favorecidas quando há crises financeiras ou desaceleração econômica (TROMBETTA; IMPERATORE, 2014; VON HAGEN; WOLFF, 2006), o que é refletido no caso da pandemia do Coronavírus *SARS-coV-2*. Nesse caso, os gestores podem estar mais dispostos a assumir os riscos da manipulação (TROMBETTA; IMPERATORE, 2014). Além disso, como os órgãos que reportam as informações possuem

incertezas sobre o que será efetivamente considerado dentro dos limites fiscais, a estratégia é “gastar a mais”, evitando-se que um eventual corte (ou glosa) apure os percentuais abaixo do mínimo aplicável, podendo levar à reprovação de contas.

O terceiro jogo identificado foi a fabricação de resultados. De acordo com Hood (2006), os atores podem fabricar seus resultados para conseguir atingir metas de desempenho desejadas. Nesse sentido, houve relatos de municípios que fabricaram informações.

Para conseguir atingir a execução do mínimo de 25%, eles pegaram receitas que não são transferências voluntárias (...) como IPTU, Imposto de Renda, e diminui elas na fonte, porque não tem onde cruzar sua informação. Mas ao mesmo tempo ele não pode deixar o valor total diminuir, ele joga essas receitas, por exemplo, em taxas que não entra para base de cálculo dos 25%. Aí com isso você diminui a sua base de cálculo que vai compor 25% a sua despesa se mantém, e seu indicador aumenta, a gente já viu fazer isso (Entrevistado(a) 10 – Consultoria).

O município do relato, com o intuito de conseguir atingir o mínimo constitucional de 25% de gasto com educação, registrou contabilmente determinadas transações de receitas com IPTU e Imposto de Renda, que entram no cálculo do mínimo, e as alocou parcialmente em receitas que não entram no cálculo, fazendo com que a base de cálculo do município fosse diminuída para cumprir o índice. Dessa forma, tem-se uma fabricação de resultados para favorecer o município.

Nos casos da fabricação dos resultados, os índices podem ser atingidos, mas ocorrem de forma fraudulenta e não há uma melhora no desempenho real do município (HOOD, 2006). A fabricação de resultados não é uso estratégico das divergências, pois este acontece quando a interpretação de algum fórum de *accountability* possibilita o registro da informação, sendo um registro válido para um fórum de *accountability* ou em algum contexto.

No caso da fabricação pode ocorrer a fraude de informações para alterá-las e informar uma realidade construída, ou até mesmo trazendo benefícios pessoais aos gestores ou servidores que não são aceitas por nenhum *stakeholder*. “*Tem médico que ganha mais que o prefeito de tanto plantão que ele faz. Além de tudo, ele ainda ganha cargo em comissão (Entrevistado(a) 13 - Prefeitura < 500k)*. Por outro lado, a categorização criativa e a tempestividade são estratégias aceitas por algum fórum ou em algum contexto que dão flexibilização das normas, como relatado.

“Em vez de eu dar um aumento de pessoal que afeta a folha, eu vou dar uma indenizatória, que fica fora do limite de gasto com pessoal”, é uma reclassificação que não é uma burla a regra, é uma alteração da própria regra no seu nível fiscalizador. É um mecanismo mais sutil, porque ele não vai correr o risco de reclassificar e depois ser pego, “ Oh, você reclassificou, então está errado”, ele faz uma coisa que está dentro da interpretação legal possível, ele vai ter argumentos que permite tornar a aplicação da regra mais flexível. É equivalente a você na área de receita fazer planejamento tributário, não é que você esteja fraudando, mas você está ali planejando para pagar menos dentro das regras (Entrevistado(a) 32 - Secretaria Fazenda).

Utilizando as estratégias de jogos desenvolvidas por Hood (2006), os governos podem manipular as informações para melhorar a aparência do orçamento público (ALT; LASSEN; WEHNER, 2014), declarando um bom resultado para receber recursos (HOOD; PIOTROWSKA, 2020). Nesse sentido, os jogos ocorrem devido aos conflitos de entendimentos das normas entre os fóruns de *accountability*, pois os responsáveis pela prestação de contas do município podem se sentir confortável para jogar com as regras no intuito de melhorar a aparência das suas contas, buscando que essas sejam aprovadas pelos Tribunais de Contas e para participar de convênios e transferências de recursos federais. As manipulações nas contas públicas fazem com que as medidas de desempenho (índices) sejam menos relevantes e confiáveis, pois os valores apresentados são manipulados sem que haja alguma melhoria (HOOD; PIOTROWSKA, 2020).

(ii) *Estratégias no momento do reporte*

Após o registro das informações, ocorre o momento do reporte das informações aos múltiplos fóruns de *accountability*. Desde o momento do registro até o reporte, os contadores utilizam sistemas de coleta de dados que recebem as informações contábeis e fiscais de forma padronizada (LINO; AQUINO; NEVES, 2021), o que impõe uma metodologia e padronização das informações de acordo com o entendimento de cada um dos fóruns (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Dessa forma, os municípios ficam à mercê de diferentes critérios de fiscalização (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020), como o evidenciado na passagem.

O problema que a gente vê nisso, é que você acaba prestando a mesma informação em diversos sistemas. Então você presta informação no sistema do Tribunal de Contas, depois você tem a informação semelhante no SIOPE, você tem informação semelhante no SIOPS, então você tem a mesma informação em diversas fontes (Entrevistado(a) 10 - Consultoria).

Dessa forma, como descrito no trabalho mencionado de Lino, Aquino e Neves (2021), os contadores municipais dedicam muito tempo à prestação de contas, o que pode diminuir

sua produtividade. Além disso, devido às divergências de entendimento, ele acaba acompanhando seus desdobramentos, dedicado ainda mais tempo a isso. Esse acompanhamento pode ser utilizado de forma estratégica para localizar possíveis justificativas.

Os responsáveis pelo registro e reporte nos municípios percebem as divergências de entendimento de três formas. Primeiro, pela existência de consultores que lidam com muitos municípios e acabam acompanhando os entendimentos de outros Tribunais de Contas, sendo essa informação relevante para sua atuação e orientação, podendo ser utilizada estrategicamente, como mencionado.

A gente identifica na defesa previa, que é onde a gente pode extrair tanto informações que podemos estar aprimorando, como também utilizar nossos outros relatórios de auditoria anteriores como defesa (...) nós buscamos legislação do próprio Tribunal de Contas e de outros Tribunais também (Entrevistado(a) 30 - Consultoria).

Primeiro na defesa a gente sempre procura utilizar (...) eu dou uma verificada nos municípios vizinhos, as vezes até ligo para eles, que são colegas da mesma área e a gente tenta verificar se tem a jurisprudência. No ano seguinte o Tribunal de Contas acatou aqui, considerou nesse município, mas não considerou aqui, a gente tenta usar a mesma linha de defesa (Entrevistado(a) 4 – Prefeitura < 100k).

Na passagem, o consultor de municípios encarregado de elaborar as defesas relatou que acompanha os outros Tribunais de Contas, o próprio Tribunal e até mesmo decisões anteriores do mesmo município para utilizar na elaboração de defesas das contas. A segunda forma de identificar divergências é pela existência de redes de contadores por meio de grupos de *WhatsApp*, cujas informações e experiências são prontamente compartilhadas entre os participantes

Eu faço parte alguns grupos (Whatsapp). Inclusive tem membros do Tribunal de Contas, tem 256 (contatos no grupo). Eu tenho um contato razoável de troca de comunicação, inclusive de comunicações no Tribunal de Contas. É constante, todo dia tem um questionamento, um colega outro perguntando. Além disso, eu já fui requerido algumas vezes via e-mail perguntando qual é a opinião do município (Entrevistado(a) 1 - Prefeitura > 500k).

A terceira forma em que os responsáveis pelo registro e reporte nos municípios podem identificar as divergências é no próprio momento de reportar as informações aos múltiplos fóruns de *accountability*. Como eles coletam as informações de forma eletrônica, e acabam exigindo que os municípios enviem as informações conforme o seu entendimento, ao enviarem as informações os atores já percebem as divergências. Além disso, elas são identificadas pelos contadores nesse momento através da leitura e comparação das regras divergentes.

A outra forma de estratégia no momento de reporte é a sintetização de informações no relatório. Os responsáveis pelo reporte nos municípios alteram informações no momento de encaminhar os dados da contabilidade para os sistemas dos *stakeholders* com as informações que solicitam. Um contador relatou que ele pode alterar os dados com o intuito de cumprir com as obrigações exigidas pelo fórum de *accountability*.

Eu entrei em contato com uma pessoa que trabalhava com SIOPE em outras prefeituras, e ele falou assim: “A gente fecha o SIOPE de acordo com o Tribunal de Contas. O índice que dá no Tribunal de Contas eu fecho o meu SIOPE”. Eu achei estranho porque a metodologia de uma é diferente da outra, aí ele falou assim: “Eu faço um ajuste e eu chego nesse valor. Você vai jogar numa despesa dos 25%, E não vai ter problema porque o SIOPE ele analisa mais o total, ele pega os blocos, ele não vai analisar a conta, ele vai pegar o global ali” (Entrevistado 7 - Prefeitura < 500k).

Só posso gastar em outros materiais de consumo até 10% do que foi orçado naquela categoria. Se naquela categoria foi orçado 10 mil eu só posso gastar nela 10 mil. Se for gastar 10 mil e um eles me barram, daí eu tenho que achar alguma coisa parecida, ou que não tenha nada a ver com aquilo para escapar da regra (Entrevistado(a) 17 - Empresa software).

Na primeira passagem, o município entrevistado teve uma complicação devido a divergentes entendimentos com relação ao FUNDEB. Nessa situação, o entrevistado entrou em contato com um outro município que sugeriu a alteração de informações para que os índices calculados de forma divergente entre o Tribunal e a União ficassem iguais: “*faço um ajuste e eu chego nesse valor*”. Na segunda passagem, o próprio sistema de coleta de dados do Tribunal de Contas impossibilita o envio de informações exigindo que o município encaminhe os dados nos moldes desejados. Dessa forma, os sistemas acabam incentivando que os municípios realoquem as informações para passar pelo sistema. Como mencionado nos relatos, os responsáveis pelo reporte nos municípios conseguem manipular suas informações do que foi registrado na contabilidade para o que será encaminhado aos fóruns de *accountability*, criando informações duplicadas e incorretas.

Além disso, no relato entende-se que a estratégia é favorecida quando os responsáveis pelo registro e reporte nos municípios não percebe que os fóruns conseguirão localizar a estratégia e aplicar alguma medida coercitiva. Como na passagem: “*o SIOPE analisa mais o total, ele pega os blocos, ele não vai analisar a conta*” (Entrevistado 7 – Prefeitura < 500k)”. Quando nos referimos aos Tribunais de Contas, esse fator varia entre os estados, pois devido ao fato de que os Tribunais têm autonomia para fiscalizar os municípios, há diferentes níveis de monitoramento pelo país.

(iii) Estratégias no momento da defesa prévia

Após o processo de reporte, os municípios recebem o parecer prévio com os primeiros apontamentos em suas contas. Nele, os Tribunais de Contas atestam a regularidade dos municípios em relação à legislação (LRF, art. 57º). Nessa etapa, os consultores, advogados e buscam justificativas para contestar ressalvas apontadas pelos Tribunais. Eles utilizam como argumentos para justificativas, entendimentos de outros Tribunais de Contas: “*O Tribunal X aprovou aquele determinado ponto que o nosso Tribunal divergiu. Aí a gente utiliza aquela decisão do X a nosso favor (Entrevistado(a) 30 - Consultoria)*”. Essa estratégia foi evidenciada em alguns outros relatos.

Chegou nesse ponto, tem que fazer a defesa. Nos municípios que a gente trabalha, a gente elabora a defesa, e ajuda com o Tribunal de Contas nesse sentido. Eu apelaria para essa questão de divergência, pois o MDF considera e o Tribunal de Contas não considera. Por que o MDF considera e o Tribunal não considera? vou tentar procurar levantar as justificativas (Entrevistado 2 - Consultoria).

Procuo pareceres do próprio Tribunal de Contas e de outros com situações idênticas para mostrar "O Tribunal aqui julgou dessa forma, e o mesmo ponto abordado no meu relatório foi julgado de forma pacífica" (Entrevistado(a) 29 - Prefeitura < 50k).

Para se defender a gente usa tudo que é possível, dentro de jurisprudência, como consulta que a gente faz, como interpretação de conselheiro, tudo isso a gente usa em nossas defesas (Entrevistado(a) 26 - Prefeitura < 10k).

Todo mundo quer usar o que é mais benéfico para si mesmo. Isso é uma coisa natural (...) teve uma época que éramos celetistas, não tínhamos um estatuto, isso significa que a gente seguia a CLT, o que implicava isso? os servidores recebiam o FGTS. Havia um entendimento que o FGTS é uma verba indenizatória, que eu estou pagando para cumprir com uma indenização. As verbas indenizatórias conceitualmente não entram como despesa de pessoal. esse é o meu entendimento como contador. Aí meu prefeito também entendeu que não, e fez um questionamento ao TC dizendo que é uma verba indenizatória e não deveria entrar como despesa com pessoal. Então no meu próprio município tentou pegar esse princípio (Entrevistado(a) 25 – Prefeitura < 100k).

Os responsáveis pelo registro e reporte nos municípios registram as informações (primeira estratégia) pensando no momento da defesa. Deste modo, ciente das divergências de entendimento, os atores buscam seguir os entendimentos que sejam mais favoráveis ao município. Assim, no momento do registro das informações, é seguido o entendimento desejado pelo município para que futuramente ele possa utilizar como argumentos os entendimentos divergentes.

Dessa forma, os responsáveis pelo registro e reporte nos municípios podem utilizar o contexto de forma estratégica, identificando as divergências ou decisões anteriores dos Tribunais e antecipando momentos da prestação de contas para o registro e reporte das

informações contábeis e fiscais para garantir aprovação de suas contas ou a não aplicação de penalidades. Como o trazido por Jarzabkowski e Wilson (2004), os atores buscam identificar e entender movimentos para discutir as possíveis escolhas e tomar as melhores decisões de forma estratégica.

Esse movimento estratégico observado na atual pesquisa acontece de forma simultânea no tempo de forma iterativa, projetiva e prático-avaliativa. Os responsáveis pelo registro e reporte das informações nos municípios observam os acontecimentos e decisões dos fóruns de *accountability* no passado para projetar cominhos para seu futuro de forma ajustada à realidade atual, como sugerido por Emirbayer e Mische (1998).

Depende do técnico e do auditor que alguns computam auxílio, e outros não computam. A gente já coloca no nosso calculo o auxílio. As cooperativas, que as cooperativas pelo STN não é para computar, tem técnicos que computa, daí a gente acaba caindo em uma falha gravíssima, mas tem uns 2 anos que nós tivemos essa falha, entramos em defesa e conseguimos tirar (Entrevistado(a) 4 - Prefeitura < 100k).

Outra forma de estratégia que os responsáveis pelo registro e reporte das informações nos municípios podem utilizar nesse momento de defesa é buscar por justificativas no contexto. A estratégia é mudar o foco para outros argumentos que justificam o não cumprimento das obrigações devido ao contexto, como déficit na economia e crises.

Nós não tivemos aula (...) vimos recursos chegando normalmente mas não tinha como estar aplicando gasto com educação. Nosso índice de educação ficou menos que 25% no SIOPE, e eles geraram uma crítica, e na crítica pede vários relatórios para serem enviados para o SIOPE. Eu pensei: “são muitos relatórios para mandar, eu vou tentar comentar alguma coisa” Aí eu fiz um texto falando sobre essa questão (pandemia), e eles me responderam que não podiam fazer nada, que não existia uma lei nova que desse esse amparo legal, mesmo que seja por causa da pandemia (Entrevistado 7 - Prefeitura < 500k).

A primeira passagem é um relato de um(a) contador(a) do município, onde devido a uma divergência de interpretação entre o Tribunal de Contas e o SIOPE, o município conseguiu atingir o índice com o Tribunal e não atingiu segundo a União. Deste modo, para não ter os recursos do município bloqueados, o(a) contador(a) optou por argumentar que, por causa das medidas de isolamento em combate ao Coronavírus *SARS-coV-2*, o município não teve muitos gastos com educação pelos estudantes estarem sem aulas presenciais. Dessa forma, o cumprimento do mínimo constitucional do gasto com educação acabou prejudicado.

(iv) Estratégias no momento do parecer prévio

Após a divulgação do parecer prévio com rejeição ou ressalva, os prefeitos municipais podem ocultar informações que não sejam favoráveis ao município ou a si próprio.

Tem alguns municípios aqui no estado que ele não tem ainda uma atualização no portal transparência, aí eu vejo que esses que não tem muita informação divulgada. O fato é que o prefeito que não quer que as pessoas saibam e outras por desleixo mesmo. As vezes que não quer que a informação esteja lá e tem esse pensamento um pouco bitolado né, de que a informação tem que ser só do município e não tem que ter mais ampla divulgação na internet de todos os atos administrativos (Entrevistado(a) 29 - Prefeitura < 50k).

Na passagem, é discorrido que os prefeitos municipais podem filtrar informações da população com o intuito de garantir uma boa reputação do governo. Dessa forma, os prefeitos podem controlar o que é postado nos sites a respeito dos resultados contábeis e fiscais do município, tendo autonomia total do que é publicado (MAHLER; REGAN, 2007). Além disso, eles podem mudar as informações para divulgar mensagens distorcidas, pois uma informação neutra e sem alterações leva a avaliações negativas da competência do governo (GRIMMELIKHUIJSEN, 2011).

(v) Estratégias no momento da defesa jurídica

No momento de utilizar estratégias para argumentar inconsistências apontadas pelo Tribunal de Contas, lança-se o argumento da autonomia que os Tribunais de Contas detêm para fiscalizar cada um de uma forma, havendo diferentes níveis de coerção e monitoramento em cada estado (LINO; AQUINO, 2018). Nesse sentido, alguns Tribunais de Contas podem aceitar as justificativas e outros não.

Cada um Tribunal de cada estado eles tem entendimentos diferentes mesmo com relação a determinados assuntos. Mas a gente, como é do Tribunal X, a gente tem que seguir o que eles falam, mas a gente pode usar como defesa entendimentos de outros Tribunais, mas o nosso aqui raramente eles aceitam (...) O Tribunal de contas da União é interessante a gente estar usando (Entrevistado(a) 15 - Consultoria).

Já vi em defesas, algumas defesas que a gente faz, de fazer comparação e trazer matéria. A gente já viu alguns municípios que trouxeram em sua defesa matérias do Tribunal de Contas da União, mas foram rejeitadas pelo Tribunal Estadual, porque o recurso era estadual (Entrevistado(a) 16 - Consultoria).

Nos relatos, os entrevistados discorrem que é possível usar um entendimento da União para justificar alguma inconsistência apontada pelo Tribunal de Contas. Entretanto, o aceite da justificativa não seria possível se o recurso utilizado pelo município foi a órgão estadual

por ser competência deste Tribunal de Contas fiscalizar o que foi apontado. Por outro lado, utilizar argumentos de outros estados perante o Tribunal em que o município é jurisdicionado pode não ser aceito, mas o município pode ser favorecido nesse momento se o mesmo tiver apoio político no Tribunal de Contas. O apoio político ocorre quando o município tem algum ator (prefeito, servidor, vereador) com influência sobre conselheiros ou auditores dos Tribunais de Contas. Logo, este teria vantagens na defesa das contas, como relatado.

O político do município grande (...) por conhecer muito deputados, tem uma ligação mais forte com a área política. O nosso Tribunal de Contas ainda tem conselheiros que são indicados diretamente pelo Governador, ele tem um pouco de vies político. O governo deixou de repassar recursos constitucionais e mesmo assim teve a sua prestação de contas aprovadas pelo Tribunal (entrevistado(a) 1 – Prefeitura > 700k).

O município maior vai ter essa ferramenta (uso estratégico) mais palpável, ou o agente político com uma projeção, pelo menos estadual. Em um município pequeno igual tem casos que tem um deputado estadual com presença, e que olha para aquele município por algum motivo, a presença dele junto ao prefeito abre as portas com os conselheiros (Entrevistado(a) 2 - Empresa consultoria).

Eu já vi gente que queria receber um convenio e precisava de certidão do Tribunal de Contas positiva. e esses esperaram trocar o conselheiro para conseguir a certidão, e a única diferença foi a troca do conselheiro (Entrevistado(a) 24 - Prefeitura < 10k).

O município que não tiver algum apoio ou não conseguir justificar suas contas, tendo suas contas reprovadas ou bloqueio de recursos devido aos apontamentos e interpretações do Tribunal de Contas ou União, este pode aderir ao Judiciário na tentativa de reverter a decisão, como relatado por alguns entrevistados.

As vezes acontece de o prefeito ter problema de entendimento, e não conseguir cumprir a certidão perante o Tribunal de Contas. Aí ele vai tentar fazer a defesa perante o Tribunal, e talvez posteriormente até pode entrar com ação judicial para tentar provar que aquele entendimento daquelas despesas que foi executada cumpriu com a normativa que é posta a eles (Entrevistado(a) 11 – Associação de municípios).

Geralmente o que ocorre? geralmente eles não aceitam, mas aí a gente tem a via judicial para estar fazendo algum tipo de recurso, caso eles não aceitem alguma coisa (...) se a gente tem um entendimento e o TC tem outra (...) a gente tem a via judicial para tentar fazer valer o entendimento que a gente está tendo (Entrevistado(a) 15 – Consultoria).

Os relatos discorrem que, se o Tribunal de Contas tiver um entendimento contrário à legislação, os responsáveis pela defesa das prestações de contas nos municípios podem reverter a decisão do Tribunal de Contas recorrendo ao meio judicial. Além disso, os responsáveis também podem entrar na instância jurídica se a STN aplicar alguma sanção quando o município descumpra alguma regra por seguir a decisão do Tribunal de Contas em

que é jurisdicionado, alegando que o papel da STN não é calcular os índices ou julgar as contas.

O tesouro nacional não é uma entidade fiscalizadora, então o município pode sempre alegar que a competência para fiscalizar é do Tribunal. Então se o Tribunal deixa excluir imposto de renda retido na fonte, ele vai dizer assim "Olha, eu estou seguindo a regra do Tribunal", então isso acontece e aí o tesouro fica meio refém disso. Se o tesouro aplica uma daquelas sanções, suspensão de transferência contábil, operação de crédito, garantias, o município pode recorrer a instância judicial para impedir a aplicação das sanções (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda).

Mesmo havendo a possibilidade da anulação das decisões pela via judicial, nos relatos observou-se que essa estratégia não é utilizada de forma deliberativa entre os municípios. “*A defesa no campo jurídico não é para todo mundo (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda)*”. Isso se dá pois ela pode não ser favorável aos prefeitos e aos municípios, como relatado.

O município pode chegar e fazer uma indagação do entendimento do Tribunal, só que muitas vezes o gestor não quer executar e fazer isso porque ele vai entrar em uma linha de Litigio. Virão contas futuras, virão denúncias, processos de inspeção, e daí muitas vezes o prefeito não quer mexer nisso e é melhor ficar quieto, sofrer e esperar passar. Porque senão eu posso ficar sofrendo uma perseguição generalizada, e isso acarretar outros desdobramento (Entrevistado(a) 23 - Consultoria).

Recorrer à justiça gera um stress, gera um stress muito grande ao profissional contábil, porque todo mundo vai querer uma satisfação (Entrevistado(a) 15 - Consultoria).

Como na passagem, os prefeitos muitas vezes optam por tentar reverter as decisões devido ao volume de trabalho do município, que perderia tempo para abrir o processo e fazer as defesas. Há poucos casos conhecidos em que houve a anulação das decisões dos stakeholders. “*É muito difícil, você conta nos dedos realmente os casos em que uma instância superior contraria uma decisão do Tribunal de Contas, mesmo em nível federal (Entrevistado(a) 32 – Secretaria Fazenda)*. Entretanto, ainda que seja difícil, os consultores municipais ou advogados que elaboram as justificativas no município conseguem reverter tal decisão por meio judicial, pode ser uma forma de atrasar a penalidade ou o julgamento do legislativo, como relatado pelos entrevistados.

Você consegue atrasar com o nosso judiciário, você atrasa um 10 ou 20 anos e o prefeito continua se reelegendo, depois vai que o negócio prescreve. Aí é recurso em cima de recurso para quem tem um bom advogado (Entrevistado 32 – Secretaria Fazenda).

A gente tem programas que estão sendo analisados hoje em 2021 prestações de contas de 2011. Então assim às vezes quando vai apurar o que está acontecendo já passou (Entrevistado(a) 10 - Consultoria).

(vi) *Estratégias no Poder Legislativo*

Em caso do prefeito optar por seguir pela via jurídica, um(a) entrevistado(a) relatou que os prefeitos podem ponderar o contexto político local do município. Nesse sentido, o gestor analisa como está sua influência na Câmara Municipal, conforme relatado.

Então é muito mais comum a discussão sobre a prestação de conta ficar entre Tribunal de Contas e o Legislativo do que no Judiciário. Ele pode até entrar no judiciário, para o processo não chegar na câmara. O gestor fala assim: "É péssimo essas contas chegarem agora no legislativo, porque esses vereadores, nenhum deles me apoia, e mesmo se chegar um parecer favorável eles vão dar um jeito de reprovar. Então eu vou tentar segurar e vou ficar discutindo aqui até que se constitua a nova câmara municipal através das próximas eleições" é pura estratégia (Entrevistado(a) 33 – Consultoria). (Entrevistado(a) 33 – Consultoria).

No relato, o(a) consultor(a) discorre que não é comum um prefeito entrar por via judicial para reverter uma decisão do Tribunal de Contas, mas que tal recurso pode ser utilizado com o intuito de atrasar o parecer técnico do Tribunal. Na análise do prefeito, se o momento em que o parecer do Tribunal for encaminhado para o Legislativo (Câmara Municipal - responsável pelo julgamento das contas) for desfavorável ao governo, ele pode buscar por recursos judiciais para atrasar a chegada do parecer à Câmara e conseguir tempo para que, por meios políticos, mude a opinião da Câmara.

Todavia, pode também ocorrer o contrário. O prefeito pode ter elementos para convencer a Câmara a aprovar as contas mesmo com um parecer desfavorável do Tribunal de Contas. Dessa forma, é percebido se o número de vereadores a favor do prefeito influencia na aprovação das contas na Câmara Municipal, mesmo tendo o TCE recomendado sua rejeição (MARTINS *et al.*, 2020). Esse movimento é evidenciado no relato.

Muitas vezes essa situação (contas reprovadas ou com ressalvas) sai do Tribunal de Contas, mas não chega na justiça. O que acontece é que o Tribunal emite um parecer desfavorável e o responsável pelas contas, o agente político analisa qual o cenário "Bom aqui, dentro do âmbito do Tribunal de Contas cabe um pedido de reexame (...) em razão de tudo que foi considerado e construído aqui no processo, eu não vou conseguir atuar para convencer o Tribunal de Contas do contrário, mas eu tenho elementos para convencer o meu julgador que é o legislativo (os vereadores) (Entrevistado(a) 33 – Consultoria).

Como evidenciado na passagem, mesmo tendo suas contas com ressalvas ou reprovadas pelo Tribunal de Contas, os prefeitos podem conseguir a aprovação das contas pelo Legislativo. Isso é possível pois o prefeito pode ter maioria na Câmara Municipal, logo ele pode ter apoio político para aprovar as decisões que tenha tomado para os gastos relatados em suas contas. Se a Câmara mantiver a decisão do Tribunal, o prefeito pode ter o interesse

em entrar na via jurídica para atrasar o processo, reverter a penalidade ou até mesmo anular a decisão do Tribunal/Câmara, como evidenciado nas discussões.

É importante salientar que a rejeição dos pareceres prévios pelo Poder Legislativo pode-se dar por questões de natureza política e desprovidos de fundamentos técnicos e legais. O uso político não é deliberativo, pois a maioria dos julgamentos das contas não ocorre por um julgamento propriamente dito, mas sim durante o processo interno do município, que aprova as contas seguindo o parecer do Tribunal de Contas. Dessa forma, quando há o uso político no processo de análise dos pareceres, esse se dá de forma indireta nesses processos internos (ALBUQUERQUE; SILVA; OLIVEIRA, 2017).

Outra estratégia que envolve o Poder Legislativo do município emergiu em um estado analisado. Nele, o governo estadual buscou utilizar um entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) de que os Tribunais de Contas não podem apreciar a constitucionalidade dos atos dos jurisdicionados. Esse entendimento é desde então utilizado por um estado para aprovar leis que possam ser consideradas inconstitucionais, como excluir pensionistas e inativos do gasto com pessoal. Assim, estados e municípios podem aprovar leis que facilitem o cumprimento de suas obrigações, já que os Tribunais de Contas analisarão as contas dos entes de acordo com a legislação aprovada pelo próprio ente, como evidenciado na passagem.

O Supremo vem formando um entendimento de que os Tribunais de Contas não podem mais apreciar constitucionalidade (...) se o Tribunal não pode apreciar constitucionalidade vai ter que dizer que dentro daquele quadro normativo, a situação está correta. (...) Por mais estapafúrdio que venha para a corte de contas, mas se estiver amparado em lei, o Tribunal de Contas vai entender regular porque ele adota como parâmetro de controle a lei e não mais a constituição. Então isso pode dar margem, como tem dado, a muita coisa irregular. Se o prefeito ou o governador, obtém a aprovação de uma lei dizendo que inativo é computado como gasto com educação (...) basta uma manipulação legislativa, que sabemos que no âmbito municipal é extremamente fácil, assim como também no estado (Entrevistado(a) 35 – MPC).

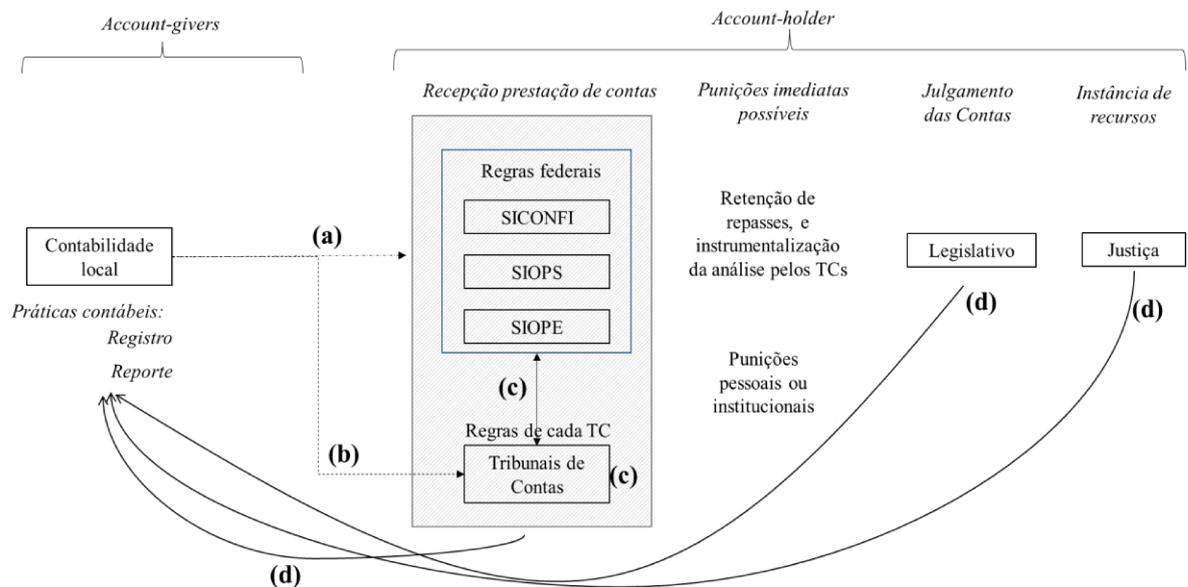
As estratégias captadas nas entrevistas sugerem que tanto os atores responsáveis pelas prestações de contas, em conjunto com aqueles que atuam com o registro das transações na contabilidade, percebem margens disponíveis no contexto. A partir delas, ponderam eventuais riscos de detecção de elementos para reprovação das contas e antecipam justificativas que podem ser utilizadas caso a manobra seja detectada. Caso seja verificado pelo município que um determinado entendimento está em operação em outros Tribunais de Contas, ou mesmo da STN, a regra presente no conteúdo da norma perde legitimidade na percepção do ator, o que abre possibilidade de geração de estratégias. Assim, abre-se espaço para outras estratégias, dado que a transação específica acaba sendo percebida como ‘válida’ em alguns contextos, e

tais justificativas podem ser utilizadas nas outras instâncias do fórum de *accountability*, argumentando que o ponto questionado não é necessariamente um entendimento ‘pacificado’.

6. DISCUSSÃO

A presente pesquisa discute que os atores responsáveis pelo registro e pela prestação de contas visualizam todo o fórum de *accountability* que estão inseridos, e para executar alguma ação estratégica, como discutido por Emirbayer e Mische (1998), no qual os atores responsáveis pelo registro e reporte das informações antecipam riscos de detecção e coerção, criando de forma imaginativa eventuais justificativas. A Figura 1 apresenta o fórum de *accountability* no contexto dos municípios, demonstrando o fluxo das informações contábeis e fiscais nas prestações de contas.

Figura 1 - Fóruns de *accountability* na prestação de contas com informações contábeis e fiscais



Notas. (a) Momento de reporte das informações contábeis e fiscais pelos sistemas de coleta de dados federais (b) Momento de reporte das informações contábeis e fiscais para o Tribunal de Contas por meio do sistema próprio (c) Cada sistema de coleta de dados tem diferentes metodologias e interpretação das normas – entre os 33 Tribunais de Contas e entre os Tribunais e a STN (d) Os municípios antecipam momentos da prestação de contas para todos os *stakeholders* no fórum de *accountability* (TC, Legislativo e Justiça). As linhas pontilhadas representam o envio das informações aos *stakeholders*. Já as linhas contínuas representam a antecipação da prestação de contas para o uso estratégico das divergências.

Fonte: elaborada pelo autor.

Os responsáveis pelo registro das informações contábeis e fiscais registram as informações na contabilidade. As informações registradas na contabilidade são estruturadas de acordo com regras padronizadas de prestação de contas, em geral automatizadas no Brasil por meio de sistemas de coletas de dados (LINO, AQUINO, NEVES, 2021), cujos dados são enviados para os múltiplos fóruns de *accountability* (a e b).

Cada fórum exige dos municípios as informações contábeis e fiscais seguido a sua metodologia utilizada na prestação de contas (c) (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). Os Tribunais de Contas desenvolveram diferentes interpretações das normas (c) (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019) para atender às pressões políticas locais (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; LAUREANO *et al.*, 2017); para que o próprio Tribunal de Contas não tenha que reduzir gastos (TEIXEIRA, 2020); pela contestação por alguns auditores e conselheiros dos Tribunais sobre o papel normatizador atribuído à STN, dada a ausência do conselho de gestão fiscal (CGF) prevista pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (AQUINO *et al.*, 2020); pelas restrições impostas pelas regras fiscais com o uso da interpretação e “contabilidade criativa” (MELO; PEREIRA; SOUZA, 2014); e a necessidade por parte de diferentes atores e níveis institucionais de conciliar interesses diversos (MELO; PEREIRA; SOUZA, 2014).

Desse modo, os responsáveis pelo registro e reporte das contas municipais devem prestar contas em diversos sistemas com diferentes metodologias e interpretação das normas (c) (LINO; AQUINO; NEVES, 2021). O excesso de prestação de contas e sistemas traz sobrecarga aos municípios, que devem elaborar a prestação de contas e consolidar todas as informações (LINO; AQUINO; NEVES, 2021), dificultando a parametrização das informações nos sistemas (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021) em processo que acaba deixando os dados com baixa precisão (LINO; AQUINO; NEVES, 2021).

Após o momento do registro e reporte das informações contábeis e fiscais aos *stakeholders*, inicia-se o momento de análise das contas. Nesse momento, os consultores, advogados e contadores devem justificar as contas do município para que os Tribunais de Contas desenvolvam o parecer técnico. O parecer é utilizado pelo Poder Legislativo (Câmara Municipal) para a aprovação das contas. Entretanto, esse fluxo de prestação de contas é impactado pelas divergentes interpretações das normas pois, devido a elas, há a percepção pelos atores que deveriam segui-las de que elas têm baixa legitimidade, como apontado por Franck (1990). A percepção ocorre, sobretudo, devido a uma baixa validação normativa pelos *stakeholders* que tem *pedigree* para validar as normas. Deste modo, devido à falta de harmonização, os Tribunais de Contas e a STN refletem em um ambiente de baixa legitimidade normativa.

A baixa legitimidade normativa também é agravada pelo contexto de baixa coerência das normas contábeis, algo que prejudica a sua aplicação, pois no país tais normas acabam sobrepostas em sua competência. Além disso, observa-se incoerência na sua aplicação, julgando e exigindo as regras de forma divergente pela baixa adesão dos atores a elas, pois os

formuladores de políticas têm dificuldades em convencer os Tribunais de Contas a darem suporte, apoio e baixa determinação, pois as normas não são determinantes de forma clara quanto às condutas que são ou não permitidas.

O contexto de baixa legitimidade do conteúdo das normas tem efeito nas práticas dos municípios, como retrabalho na prestação de contas, pois por haver diferentes metodologias exigidas por cada um dos múltiplos fóruns de *accountability*, os municípios estão imersos em um ambiente de excesso de prestação de contas e sistemas. Por esse motivo, os municípios devem acompanhar todos os sistemas e alimentá-los com informações, resultando em retrabalho, como apontado por Aquino, Lino e Azevedo (2021).

Além desses pontos, há o risco de municípios não conseguirem cumprir com suas obrigações perante algum fórum de *accountability*. Isso ocorre pois em algum momento um fórum exigirá que as informações sejam apresentadas de alguma forma não aceita por outro e, ao seguir a exigência, automaticamente o município descumprirá alguma regra para o outro fórum, como sugerido por Schillemans e Bovens (2011). Para não haver esse risco, gestores e consultores municipais devem acompanhar os mesmos índices, calculados de formas diferentes.

Esse cenário reflete em uma diminuição da qualidade da informação contábil, pois as divergências acabam desenvolvendo informações duplicadas e diferentes, fazendo com que as mesmas sejam errôneas e não mostrem a realidade. Dessa forma, os gestores poderão tomar decisões com base em dados incorretos, como também podem fazer com que a prestação de contas tenha um papel mais simbólico e cerimonial (SCHILLEMANS; BOVENS, 2011), não resultando em instrumento concreto para tomar decisões. Além disso, os interessados nas informações, como a própria população, não saberão qual informação é a verídica para analisar a situação do município.

A literatura de *normativity* trata desse fenômeno como efeitos da baixa legitimidade das normas, onde os atores que devem segui-las podem se sentir confortáveis para seguir seu próprio interesse (FRANCK, 1990). Logo, é possível que os municípios utilizem de interpretações próprias. Esse cenário é favorecido quando o estado entende que o Tribunal de Contas não pode auditar a constitucionalidade das normas criadas pelo Legislativo do município. Nesse sentido, se o legislativo do município aprovar alguma norma para flexibilizar os índices constitucionais, o Tribunal terá que analisar as contas dentro da realidade e das normas aprovadas por ele.

Dessa forma, percebe-se que as regras são mais propensas a serem utilizadas de forma estratégica pelos atores, podendo desenvolver algumas respostas ao interpretar as normas,

como apontado por Bebbington, Kirk e Larrinaga (2012), ou jogando com elas (KROLL; VOGEL, 2021). Desse modo, a presente pesquisa identificou que as divergências metodológicas observadas pelos múltiplos fóruns de *accountability* podem permitir que os municípios gerenciem suas informações contábeis e fiscais para jogar e usar as diferentes interpretações de forma estratégica (**d**). Isso acontece pois os responsáveis pelo reporte das informações nos municípios (contadores, advogados e consultores) podem não se sentir na obrigação de seguir as normas, tendo a percepção de que é possível descumpri-las.

Isso acontece no país, sobretudo, devido à baixa validação normativa pelos *stakeholders*, que deveriam trabalhar para garantir o cumprimento e a efetividade das normas no país, conforme os atributos trazidos por Franck (1990) para garantir a legitimidade das normas. Os municípios podem manipular seus comportamentos, atividades e contas para produzir uma falsa impressão de desempenho para os *stakeholders* (TAYLOR, 2020).

A percepção da baixa legitimidade pode fazer com que os atores se sintam mais confortáveis em seguir seus próprios interesses para garantir um bom resultado (FRANCK, 1990). Sendo assim, a atual pesquisa buscou entender se os municípios antecipam momentos da prestação de contas (**d**) para o registro e reporte das informações contábeis e fiscais para garantir que suas contas sejam aprovadas. Observou-se que as diversas estratégias empregadas para esse fim emergem em vários momentos (Tabela 7).

Tabela 7 – Estratégias desenvolvidas pelos municípios

Momentos	Estratégias	Como ela ocorre? (efeito nas práticas contábeis)	Atores
1. Registro	Mudança de foco (reclassificação)	Os atores categorizam as receitas e despesas em contas mais favoráveis para cumprir com suas obrigações. Nesse momento é buscado interpretações das leis para que a categorização seja possível.	Contador; Prefeito; Consultor
	Tempestividade (acúmulo apressado)	Os atores fazem altos gastos em um curto período para conseguir atingir os índices constitucionais.	Contador; Prefeito; Consultor
	Resultados fabricados	Os atores fabricam informações para conseguir atingir os índices constitucionais. Dessa forma é registrado valores superiores ou inferiores das receitas, despesas, materiais e serviços.	Contador; Prefeito; Consultor
2. Reporte	Acompanhamento	Os atores acompanham as prestações de contas de outros municípios, trocam informações e dúvidas. Também pode ser realizada consultas nos sites dos Tribunais de Contas.	Contador; Consultor
	Sintetização no relatório para a parametrização	Os atores alteram informações no processo de parametrização nos sistemas para encaminhar ao Tribunal de contas. Dessa forma é possível ver indícios que os municípios também podem trocar dados apenas com o intuito de cumprir com as obrigações.	Contador; Consultor

Continua

Momentos	Estratégias	Como ela ocorre? (efeito nas práticas contábeis)	Atores
3. defesa prévia no processo	Busca por justificativas em divergências	Os atores utilizam como argumento para justificativa, entendimentos de outros Tribunais de Contas, da Secretaria do Tesouro Nacional ou decisões anteriores do próprio Tribunal de Contas para outros entes, com decisões divergentes.	Contador; Consultor; Advogado
	Busca por justificativas no contexto local	Mudança do foco para outros argumentos. Dessa forma os atores justificam o não cumprimento das obrigações devido ao contexto.	Contador; Consultor; Advogado
4. Parecer prévio	Divulgação das boas notícias e ocultação dos apontamentos	Após a divulgação do parecer prévio com rejeição ou ressalva, os gestores municipais podem ocultar informações que não sejam favoráveis ao município ou ao próprio prefeito.	Prefeito
5. Julgamento do Legislativo	Busca pela aprovação das contas pela câmara municipal	O prefeito pode ter elementos para convencer a câmara a aprovar as contas mesmo com um parecer desfavorável do Tribunal de Contas	Prefeito
	Aprovações de normas	Os gestores utilizam dos entendimentos que os Tribunais não podem julgar a constitucionalidade. Dessa forma os municípios e estados aprovam leis que facilitem o cumprimento de suas obrigações.	Legislativo Prefeito
6. Defesa: campo jurídico	Abrir processo judicial	Após a divulgação do parecer prévio com rejeição ou ressalva, o município que tem entendimento divergente do Tribunal de Contas ou STN, busca pela via judicial anular a decisão utilizando justificativas ressaltadas nas leis (ou brechas).	Consultor; Advogado
	Aposta na morosidade	É muito difícil um município entrar por via judicial, é algo que acontece, mas são poucos casos específicos. Entretanto pode ser uma forma de atrasar a penalidade e ainda apostar na prescrição do caso.	Prefeito; Advogado

Fonte: dados da pesquisa.

No momento do registro das informações contábeis e fiscais, os municípios imersos em um ambiente com baixa legitimidade das normas podem se sentir confortáveis para jogar com as normas. O jogo funciona como uma manipulação nas informações ou no comportamento para produzir um resultado desejado pelo município, conforme Taylor (2020). Dentro do jogo, há três formas de estratégia identificadas nos municípios, sendo elas: (i) mudança de foco; (ii) tempestividade; (iii) resultados fabricados (HOOD, 2006).

Pela estratégia de mudança de foco, os municípios podem categorizar gastos e receitas em unidades mais favoráveis com o objetivo de cumprir com os índices constitucionais ou para conseguir flexibilidade no orçamento. Essa estratégia é denominada como categorização criativa de gastos por Hood (2006). Nos municípios, são utilizadas interpretações dos outros Tribunais de contas ou da própria STN para justificar a categorização das receitas e despesas.

Os municípios antecipam questionamentos que podem surgir, desenvolvendo argumentos que ficam pré-elaborados mas ainda não são encaminhados. Caso a estratégia

adotada seja questionada no fórum, tais argumentos podem ser apresentados. Porém, os atores elaboram diferentes argumentos, de modo a utilizá-los mediante a etapa em que são requeridos.

Devido à exigência de tempestividade nos gastos obrigatórios, como ocorre principalmente no gasto com o FUNDEB (AZEVEDO; LEROY; PIGATTO, 2020), os municípios podem realizar grandes gastos em um curto período pelos incentivos para se cumprir com um mínimo de gasto. Em um contexto mais atual, devido às restrições impostas pela pandemia do Covid-19, muitos municípios tiveram dificuldades em cumprir com o gasto mínimo na educação, o que pode tê-los incentivado a forçarem gastos em um curto período para atingir o mínimo quando perceberam que poderiam não o atingir. Além disso, os gastos podem ter sido realizados de forma ineficiente e sem que contribuíssem de forma concreta ao desenvolvimento das políticas públicas de educação.

A última estratégia no momento de registro é a fabricação de informações. Nesse jogo, os municípios fabricam as informações para conseguir cumprir com os índices constitucionais (mínimo de gasto com saúde e educação) concedendo benefícios aos servidores e políticos do município. Dessa forma, são alterados valores de receitas e despesas de forma fraudulenta. A fabricação de resultados não é o uso estratégico das divergências, pois o uso estratégico acontece quando a interpretação de algum fórum de *accountability* possibilita o registro da informação, sendo este um registro válido para um fórum ou em algum outro contexto. Enquanto isso, a categorização criativa e a tempestividade são estratégias aceitas por um fórum ou em determinado contexto que da flexibilização às normas e possibilitam escolhas e estratégias para garantir que as contas do município sejam bem quistas.

O termo “fraude” é desenvolvido por Rezaee (2005), como uma tentativa das organizações em tentar enganar os interessados nas informações ou até mesmo a induzir os interessados a terem uma interpretação errônea. A fraude pode ser vista por quatro óticas como, (i) manipulação das informações, (ii) falsificação das informações, (iii) gerenciamento de resultados e (iv) a má interpretação intencional e execução indevida de padrões, princípios, políticas e métodos contábeis (REZAE, 2005). Dessa forma, as fraudes identificadas na pesquisa se apresentam de duas formas.

Em uma primeira, a ‘fraude’ é relativa ao contexto, pois ela é uma ação válida em outros fóruns de *accountability*. Ou seja, o ator tem conhecimento de que determinada transação ou forma de prestação de contas é aceita por *stakeholders* em outros fóruns, mas que estão sujeitos à mesma legislação geral. Isso gera um efeito de relativização do não *compliance*, pois os atores percebem que a transação seria irregular apenas no contexto em

que ele opera. Assim, acaba não entendendo que a transação é uma fraude, pois sua validade ou não depende de um entendimento, sendo mais próxima de execução indevida de políticas e métodos. Em uma segunda ótica, pode ser considerado como fraude propriamente dita, dado que o ator tem o conhecimento de que a transação é irregular, e não existe entendimento divergente que suportaria, dessa forma ela seria uma falsificação de acordo com Rezzae (2005).

Em ambos os casos, o ator utiliza uma forma de dimensão projetiva de *agency* (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998), em que antecipa de forma imaginativa as consequências da decisão. O ator considera quatro aspectos: (i) riscos de detecção e coerção, (ii) possibilidade de justificativa, (iii) apoio político e (iv) margens nas contas para cumprir com os índices constitucionais. Primeiro, se o risco de detecção for considerado como baixo ou intermediário, e houver a possibilidade de justificar a eventual detecção, o registro ou a prestação de contas poderiam ser realizados. Ainda, se o risco for baixo, como por exemplo, com a dificuldade de cruzamento de informações pelos órgãos de controle, como é o caso da alteração do registro de receitas locais em outras classificações, ele poderá ter incentivos para a realização.

Segundo, para o uso estratégico das divergências o município deve captar as diferentes interpretações das normas para conseguir montar uma justificativa com base nessas divergências. Terceiro, o apoio político que o município tem pode ser levado em consideração se o município tiver algum ator com estreita relação com o Tribunal de Contas ou até mesmo com o poder legislativo. No último aspecto os municípios analisam a margem que eles têm para atingir os índices constitucionais. Nesse sentido, se o município que gastou mais na educação ou saúde utilizou de alguma estratégia, e o Tribunal de Contas ou a STN retirar algum gasto do município (glosa), ele ainda estaria cumprindo com a sua obrigação devido à margem obtida anteriormente.

Os municípios estariam interessados em aderir ao jogo devido à necessidade de declarar um bom resultado, ou mesmo para ocultar aos fóruns de *accountability* um mau desempenho (ALJINOVIC BARAC; VUKO; SODAN, 2017) para não sofrer sanções e seguir recebendo recursos financeiros a fim de melhorar os serviços públicos, como sugerido por Hood e Piotrowska (2020). Dessa forma, os municípios procuram identificar e entender os movimentos e o contexto para definir as melhores decisões e caminhos para a organização (ver Jarzabkowski e Wilson, 2004). Logo, os municípios percebem o contexto de múltiplas prestações de contas com metodologias diferentes e identificam estratégias baseadas nas divergências em decisões anteriores dos múltiplos fóruns de *accountability*.

A literatura de *accountability* trata que os múltiplos fóruns de prestação de contas com expectativas conflitantes podem dar oportunidade aos gestores de aderirem ao “jogo da culpa” (HOOD, 2002). Nesse sentido, os gestores públicos gerenciam informações e justificativas delegando a culpa a outros atores, ao próprio contexto das divergências de entendimento e à falta de harmonização entre os *stakeholders*, ou até mesmo em crises mais agudas, como o caso da pandemia da Covid-19. O “jogo da culpa” é observado no momento de defesa das contas perante os múltiplos fóruns de *accountability*, que utilizam de justificativas pelo contexto ou interpretações de outros fóruns para sua defesa.

Para utilizar tais estratégias, os municípios identificam as possibilidades e as divergências de três formas. Primeiro, através de contatos com consultores, que acompanham a prestação de contas e julgamentos de vários municípios, e em diferentes Tribunais de Contas, e acabam percebendo com maior reflexividade as divergências. Depois, pela existência de redes de comunicação informais entre os contadores dos municípios, por meio de grupos de *WhatsApp*, cujas informações e experiências são prontamente compartilhadas entre os participantes. E por último, pela identificação dos contadores no próprio momento de reportar as informações aos múltiplos fóruns de *accountability*, através da leitura e comparação das regras divergentes.

Após as etapas de registro e reporte das informações contábeis e fiscais, o município que não conseguir justificar suas contas perante algum fórum de *accountability* e tiver um parecer desfavorável ou aplicação de penalidades, pode buscar anular a decisão por via judicial. Nessa etapa, o município pode utilizar como argumentos os entendimentos de outros fóruns ou até mesmo questionar o processo de prestação de contas. No entanto, há evidências de que o meio jurídico não é utilizado com deliberação nos municípios. As discussões e justificativas normalmente ficam entre o Tribunal de Contas ou a Câmara Municipal (Poder Legislativo).

O meio judicial poderia ser utilizado para atrasar o processo de aprovação das contas. Essa estratégia normalmente é utilizada quando o prefeito não tem uma maioria favorável ao seu governo na Câmara. Logo, mesmo com um parecer favorável, a Câmara reprovava as contas. Por outro lado, se o prefeito tiver apoio da maioria da Câmara Municipal, mesmo que o Tribunal de Contas elabore um parecer desfavorável, a mesma ainda aprovaria as contas, o que poderia inviabilizar a possibilidade de tentar aprovação das contas por via judicial, devido à morosidade e retrabalho para elaborar defesas.

A estratégia de aprovar as contas no Legislativo ao tentar argumentar com eles é possível, pois pesquisas anteriores já trataram que, nas Câmaras Municipais, as decisões são

muitas vezes tomadas por punho político (ALBUQUERQUE; SILVA; OLIVEIRA, 2017), sendo que o cenário para aprovação das contas é favorável quando o prefeito tem a maioria dos vereadores a seu favor (MARTINS *et al.*, 2020).

Como discorrido anteriormente, a estratégia projetiva de *agency* acontece no momento de registro e reporting das informações contábeis e fiscais por meio de análise do possível risco de detecção, possíveis justificativas, apoio político e margem. Entretanto as estratégias utilizadas são construídas de fora simultaneamente no tempo, e não apenas pensando nos possíveis caminhos futuros (projetiva). Os atores responsáveis pelo registro e reporte das informações analisam de forma iterativa os padrões passados das prestações de contas, como: apontamentos levantados pelo Tribunal de Contas, ressalvas em contas, reprovação de contas e decisões tomadas pelos *stakeholder* com outros municípios ou estados.

Além disso ocorre a análise prática-avaliativa no qual os atores buscam justificativas no contexto atual para defender suas decisões contábeis e fiscais como no caso da tempestividade incentivada pelo contexto da pandemia covid-19. Outra estratégia prática-avaliativa acontece de forma simultânea com as outras estratégias, pois os atores ao analisar de forma projetiva e iterativa buscam ajustar ao cenário presente do município para tomar decisões. Dessa forma, as estratégias desenvolvidas são construídas simultaneamente no presente, passado e futuro, pois os municípios avaliam o presente para contextualizar hábitos passados e projetos futuros, como sugerido por Emirbayer e Mische (1998).

7. CONCLUSÃO

A pesquisa buscou analisar como as práticas contábeis e fiscais de municípios são afetadas no contexto de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes. Pesquisas anteriores foram desenvolvidas mostrando as divergências nas interpretações das normas entre os Tribunais de Contas e a STN, sobretudo a LRF, assim como também discutiram a falta de harmonização e subordinação dos Tribunais de Contas (NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; TEIXEIRA, 2020; LAUREANO *et al.*, 2017; OGATA *et al.*, 2021; FERNANDES; TEIXEIRA, 2020), restando a lacuna de como as práticas contábeis e fiscais dos municípios são afetadas por essas divergências de entendimento.

Primeiro, partindo da literatura anterior, a presente pesquisa discute que as divergências trazem como efeito a diminuição da legitimidade do conteúdo presente nas normas para os atores que deveriam cumpri-las, o que gera efeitos sobre as práticas contábeis e fiscais dos municípios. Devido à falta de harmonização e coordenação entre os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional, que são considerados atores com *pedigree* para legitimar as normas no país, há uma percepção de baixa legitimidade normativa nos municípios. Na perspectiva dos atores responsáveis pelas prestações de contas, ambos os critérios de cada fórum são válidos, o que abre espaço para uso local das diferentes interpretações. Essa percepção também ocorre pela criação de normas sem determinação e com incoerências relativas a outras normas.

Entre os reflexos causados pela baixa legitimidade das normas, a pesquisa identificou efeitos de diminuição da qualidade da informação contábil ao gerar informações divergentes para os diferentes fóruns de *accountability*, retrabalho na prestação de contas, risco de não atingimento dos índices constitucionais para algum *stakeholder* e espaços para interpretações próprias dos municípios.

Segundo, as divergências não passam despercebidas pelos municípios afetados. As divergências acabam sendo percebidas e difundidas, sobretudo: (i) por meio de contatos com consultores, que acompanham a prestação de contas e julgamentos de vários municípios e em diferentes Tribunais de Contas, onde percebem com maior reflexividade as divergências; (ii) pela existência de redes de comunicação entre os contadores dos municípios, por meios informais (grupos de *WhatsApp*), cujas informações e experiências são prontamente compartilhadas entre os participantes; (iii) pela identificação no próprio momento de reportar

as informações aos *stakeholders*, através da leitura e comparação das regras divergentes por parte dos contadores.

Terceiro, devido ao interesse pela aprovação de contas, os atores nos municípios buscam obter um parecer favorável pelo Tribunal de Contas, o que acaba incentivando o município a seguir o entendimento do Tribunal de Contas em que é jurisdicionado. Entretanto, os responsáveis pelo registro e reporte das informações nos municípios podem não se sentir na obrigação de seguir as normas, pois ao existirem entendimentos divergentes entre os múltiplos fóruns de *accountability* com competência legal para fazer valer as normas, os responsáveis pelo registro e reporte das informações contábeis e fiscais dos municípios procuram gerenciar suas informações contábeis para seguir os entendimentos que favoreçam o município, ou jogando com as regras contábeis e fiscais de modo que determinada estratégia acaba sendo válida em um dos fóruns.

Como os múltiplos fóruns de *accountability* atuam de forma assíncrona, os atores nos municípios antecipam eventual risco de detecção e coerção presente nas etapas do fórum de *accountability* ao agir estrategicamente. Assim, pode-se adotar estratégias como a de registrar uma transação em uma determinada classificação contábil/fiscal, ou realizar a elaboração de um reporte com outro entendimento, já considerando os riscos de identificação e tipos de coerção que isso poderia trazer.

Por meio de uma *agency* prospectiva (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998), os atores antecipam questionamentos que podem surgir, desenvolvendo argumentos que ficam pré-elaborados mas que não são encaminhados nas primeiras etapas de prestações de contas, aguardando eventual detecção. Caso a estratégia adotada seja identificada e questionada no fórum, os argumentos assim podem ser apresentados. Os atores elaboram diferentes argumentos, e os utilizam mediante a etapa de prestação de contas em que se encontra a prestação de contas. Caso percebam que não será possível justificar com argumentos naquela etapa, restam ainda as etapas de aprovação pelo Legislativo e, por fim, eventual discussão judicial.

Alguns fatores contextuais mostraram-se relevantes para o surgimento de estratégias. Por exemplo, caso tenha apoio político, a propensão ao uso de estratégias é maior (o município tem algum ator envolvido com algum contato com os conselheiros ou auditores dos Tribunais de Contas). O uso de margens extras para cumprimento dos índices constitucionais é estratégia comumente adotada (se o Tribunal de Contas glosar as contas do município, o município ainda conseguiria satisfazer os índices constitucionais devido à margem anterior). Dessa forma, percebe-se que o uso dessas estratégias não é generalizado nem usado de forma

única por todos os atores, e a sua intensidade e frequência de uso também podem variar dependendo do nível de monitoramento e coerção do Tribunal de Contas sobre as contas do município.

Os responsáveis pelo registro e reporte das informações também analisam de forma iterativa os padrões passados das prestações de contas, como: apontamentos levantados pelo Tribunal de Contas, ressalvas em contas, reprovação de contas e decisões tomadas pelos *stakeholder* com outros municípios ou estados. Além disso ocorre a análise prática-avaliativa no qual os atores buscam justificativas no contexto atual para defender suas decisões contábeis e fiscais como no caso da tempestividade incentivada pelo contexto da pandemia covid-19. Dessa forma, as estratégias desenvolvidas são construídas simultaneamente no presente, passado e futuro, pois os municípios avaliam o presente para contextualizar hábitos passados e projetos futuros, como sugerido por Emirbayer e Mische (1998).

Os resultados da pesquisa possuem cinco implicações. Primeira, ao apresentar os efeitos do contexto de múltiplos fóruns de *accountability* com expectativas conflitantes, contribui-se com resultados empíricos para a literatura de legitimidade normativa (*normativity*). As discussões sugerem que os municípios brasileiros estão sujeitos a esses múltiplos fóruns de *accountability* com diversas interpretações das normas, o que se reflete em baixa legitimidade normativa no contexto brasileiro. Como reflexo da baixa legitimidade normativa, os dados analisados evidenciam que contadores, advogados, consultores e prefeitos de municípios podem estar utilizando as normas e o contexto de forma estratégica, dado que mesmo que em um fórum específico a estratégia possa ser considerada inválida e até ilegal, por ela ser aceita em outros fóruns abre-se espaço para argumentações e justificativas.

Segunda, há uma implicação direta sobre a discussão da qualidade da informação contábil. A existência de múltiplos fóruns (que apresentam interpretações diferentes das normas) faz com que as informações contábeis e fiscais sejam registradas e apresentadas em relatórios dos municípios brasileiros de forma diferente. As divergências prejudicariam a tomada de decisão dos gestores municipais, pois influenciam o registro e reporte das informações, fazendo com que ocorram informações duplicadas e inválidas. O uso de estratégias como a manipulação das informações torna a análise de desempenho dos municípios algo menos confiável e consistente ao longo do tempo (HOOD; PIOTROWSKA, 2020). Consequentemente, isso pode afetar as decisões dos gestores municipais, pois a base da informação contábil a qual será utilizada para tomar decisões pode não estar correta.

Terceira, as divergências de entendimento exigem que o município atenda diferentes expectativas, sendo assim muitas vezes o município tem um percentual a cumprir nos índices

constitucionais para o Tribunal de Contas e outro para a STN – o que traz implicações para o controle social. Os interessados em analisar a situação do município (sociedade) vão se deparar com um conjunto de informações no site da STN e outro conjunto no site do TC, e talvez um terceiro no site da prefeitura. Se há o intuito de controlar os gastos e entender as políticas do município, os interessados nas informações ficam sem saber qual é a informação “correta” ou “real”. Com o tempo, as divergências tendem a tornar-se ‘aceitas’ no campo, como é o caso da divulgação do relatório do Boletim de Finanças Públicas da STN que apresenta as divergências na apuração de pessoal entre estados e a apuração federal (STN, 2021). Por exemplo, na apuração de gastos com pessoal do Estado do Rio de Janeiro para 2020, tanto o percentual de 67% apurado de acordo com as regras da STN quanto o percentual de 54,7% apurado de acordo com o entendimento local acabam sendo válidos.

Quarta, traz implicações para o contexto atual de sobreposição de sistemas de coleta de dados, que têm sido criados por diversos *stakeholders*, muitas vezes solicitando a mesma informação, como SIOPS, SIOPE, SICONFI e Tribunais de Contas. Os resultados indicando uso de estratégias no processo de registro e geração das informações para os diferentes fóruns de *accountability* devem ser consideradas ao se propor novas formas de prestação de contas eletrônicas, buscando-se, sempre que possível, compartilhamento de informações pelos processos automatizados. E quinta, traz implicações para as pesquisas que analisam os pareceres dos Tribunais de Contas como *outputs* das suas atividades. Como os auditados podem estar adotando estratégias de selecionar o fórum de *accountability* para o envio de suas justificativas, o parecer prévio pode não ser comparável.

Os resultados abrem possibilidades para pesquisas futuras. Primeiro, seria possível analisar de forma quantitativa os reflexos das divergências apontados na pesquisa. Pode-se analisar fatores que estejam associados com o uso de estratégias, e quantos em algum momento tiveram que escolher alguma interpretação deixando de atender outro *account-holder*. Com esses objetivos, é possível analisar se o uso estratégico é usado mais pelos municípios onde há alguma pressão/incentivo, ou se o melhor alinhamento entre os fóruns de *accountability* está causado informação contábil com menor divergência. Analisar se o alinhamento entre os Tribunais de Contas e STN leva a melhores prestações de contas, auxiliando os jurisdicionados a tomarem melhores decisões, dada a ausência de margem para o uso estratégico é uma questão relevante. Na mesma linha, pesquisas quantitativas podem analisar os efeitos da divergência em informações divulgadas pelos governos locais, como por exemplo, qual é o impacto nos limites constitucionais e legais (saúde, educação, gastos com

peçoal), indicando quais são os impactos, e buscando fatores (organizacionais ou contextuais) relacionados com os resultados.

Ainda, futuras pesquisas podem analisar se nos estados onde o processo de prestação de contas dos Tribunais de Contas é mais transparente (onde são divulgadas todas as etapas da prestação de contas municipal) os efeitos das divergências ocorrem da mesma forma que nos estados com menor transparência do processo.

Pesquisas internacionais tratam das motivações que levam os gestores a tomar decisões estratégicas no contexto de baixa legitimidade das normas contábeis. Isso pode ser importante de ser conhecido, pois os normatizadores devem elaborar políticas com toda informação possível a respeito das motivações/suposições internas que estimulam a ação para desenhar e implementar as melhores práticas (LEGRAND, 2003), visando a harmonização dos procedimentos a serem seguidos. Pesquisas podem analisar se os gestores tomam decisões do uso estratégico das divergências por interesse público em declarar um bom resultado para receber recursos, por motivos políticos (HOOD; PIOTROWSKA, 2020), ou até mesmo por interesse dos gestores em conseguir algum benefício a si próprios (LEGRAND, 2003). Pesquisas podem identificar o que leva o gestor a tomar a decisão de seguir tais estratégias no Brasil (fatores que estariam presentes nessa motivação/decisão) e os motivos, no ponto de vista dos gestores, do porquê determinados municípios se utilizam das estratégias. Além disso, cabe identificar como as consultorias influenciam no momento da decisão sobre uso dessas estratégias.

Em uma visão alternativa, com menor agency dos atores, em uma abordagem de materialidade de artefatos digitais (LEONARDI, 2010), algoritmos automatizados utilizados pelos governos podem estar contribuindo tanto para ampliar quanto para diminuir o uso de estratégias informacionais, o que pode ser mais bem explorado nesse contexto de prestação de contas, informação pouco conhecida na literatura.

A pesquisa trouxe algumas formas com que os municípios percebem as divergências de entendimento (pelos consultores, no reporte das informações pelos SCD e por meio de redes e grupos de contatos). Percebe-se que as informações transitam entre os municípios e estados. Por fim, futuras pesquisas podem analisar com maior profundidade como os municípios utilizam essas redes de contatos, quais redes o município frequenta e os atores participantes. Diferentes formas de interação nas redes podem levar a diferentes tipos de difusão e uso das estratégias, o que pode ser melhor investigado.

REFERÊNCIAS

- AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. de.; LIMA, I. A. de. A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superavit primário. **Reunir Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 4, p. 127-147. 2013. <https://doi.org/10.18696/reunir.v3i4.167>.
- ALBUQUERQUE, C. C. B.; SILVA, M. V. G.; OLIVEIRA, A. G. Governabilidade e desenvolvimento local: o caso do julgamento das contas municipais no estado do Paraná. **Revista Informe GEPEC**, v. 21, n. 2, p. 102-121. 2017. <https://doi.org/10.48075/igepec.v21i2.16331>.
- ALEKSOVSKA, M.; SCHILLEMANS, T. Dissecting multiple accountabilities: A problem of multiple forums or of conflicting demands? **Public Administration**, v. 99, n. 2. 2021. <https://doi.org/10.1111/padm.12763>.
- ALEKSOVSKA, M.; SCHILLEMANS, T.; GRIMMELIKHUIJSEN, S. Lessons from five decades of experimental and behavioral research on accountability: A systematic literature review. **Journal of Behavioral Public Administration**, v. 2, n. 2. 2019. <https://doi.org/10.30636/jbpa.22.66>.
- ALJINOVIC BARAC, Z.; VUKO, T.; ŠODAN, S. What can auditors tell us about accounting manipulations? **Managerial Auditing Journal**, v. 32, n. 8, p. 788-809. 2017. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2017-1534>.
- ALT, J.; LASSEN, D. D.; WEHNER, J. It Isn't Just about Greece: Domestic Politics, Transparency and Fiscal Gimmickry in Europe. **British Journal of Political Science**, v. 44, n. 04, p. 707–716. 2014. <https://doi.org/10.1017/S0007123414000064>.
- ANDRADE, V. M. N.; SOARES, C. S.; NEVES, F. R. Efeitos da automatização do envio de dados para consolidação contábil nacional nos processos internos de prefeituras municipais: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 250, p. 25-40. 2021.
- AQUINO, A. C. B. de.; AZEVEDO, R. R. de.; LINO, A. F. Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...São Paulo: USP**. 2016.
- AQUINO, A. C. B. de.; AZEVEDO, R. R. de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 580-595. 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612163584>.
- AQUINO, A. C. B. DE.; BATLEY, R. A. Pathways to hybridization: Assimilation and accommodation of public financial reforms in Brazil. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26. 2021. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101297>.
- AQUINO A. C. B de.; LINO A. F.; AZEVEDO R. R de. A integração de infraestruturas digitais para coleta de dados pelo Tribunais de Contas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 88, p. 46-62. 2021. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>.

AQUINO, A. C. B. DE.; LINO, A. F.; AZEVEDO, R. R. DE. Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 88. 2021. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>.

AQUINO, A. C. B.; LINO, A. F.; CARDOSO, R. L.; GROSSI, G. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms, **Public Money & Management**, v. 40, n. 7. 2020. doi: 10.1080/09540962.2020.1769381.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público, Brasília: Enap**, v. 56, n. 1, p. 57-85. 2005.

ASHFORTH, B. E.; GIBBS, B. W. The double-edge of organizational legitimation. **Organization Science**, v. 1, p. 177-194. 1990. Disponível em: <https://pubsonline.informs.org/doi/abs/10.1287/orsc.1.2.177>. Acesso em: 15 fev. 2021.

ATRICON. Quem são e o que pensam os Conselheiros/ Ministros dos Tribunais de Contas e seus Substitutos. **Relatório de Pesquisa ATRICON**. 2019. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/01/Relat%C3%B3rio-Pesquisa-Atricon-Quem-s%C3%A3o-e-o-que-pensam-osconselheirosministros-dos-Tribunais-de-Contas-do-Brasil-e-seus-substitutos.pdf>. Acesso em: 11 out. 2021.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. e149212. 2018. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.149212>.

AZEVEDO, R. R. de.; AQUINO, A. C. B. de.; LINO, A. F.; CAVALMORETTI, G. The worthless information in brazilian governmental fiscal risk reports. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, n. 2, p. 4–22. 2019.

AZEVEDO, R. R. de.; AQUINO, A. C. B. de. Eu resisto, eu Postergo, eu Aceito: Efeitos da Complexidade Institucional na Adoção de Novas Práticas de Reporting em Municípios. In **XIX USP International Conference in Accounting**. São Paulo/SP. 2019.

AZEVEDO, R. R. de; LINO, A. F. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 9-27. 2018. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução de Rego, L. A.; Pinheiro, A. Edições 70. 2006.

BEBBINGTON, J.; KIRK, E. A.; LARRINAGA, C. The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 2, p. 78-94. 2012. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>.

BLUME, L.; VOIGT, S. Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment (March 2007). **ICER Working Paper**, n. 3. 2007. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.965434>.

BOGNER, A.; LITTIG, B.; MENZ, W. Introduction: Expert interviews – An introduction to a new methodological debate. In: BOGNER, A.; LITTIG, B.; MENZ, W. (eds) *Interviewing*

experts. **Research Methods Series**, p. 1–13. London: Palgrave Macmillan. 2009. https://doi.org/10.1057/9780230244276_1.

BOVENS, M. Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. **European Law Journal**, v. 13, n. 4, p. 447–468. 2007. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>.

BOVENS, M. Analyzing and Assessing Public Accountability. A Conceptual Framework. **European Governance Papers (EUROGOV)**, n. 06-01. 2006. Disponível em: <http://www.connex-network.org/eurogov/pdf/egp-connex-C-06-01.pdf>.

BOVENS, M. The Concept of Public Accountability. **The Oxford Handbook of Public Management**. cap. 8, p. 182. 2009.

BOVENS, M. Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946-967. 2010. <https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486119>.

BOVENS, M.; WILLE, A. “Indexing Watchdog Accountability Powers, A Framework for Assessing the Accountability Capacity of Independent Oversight Institutions” **Regulation & Governance**. 2020. <https://doi.org/10.1111/rego.12316>.

BOZEMAN, B.; YOUTIE, J. Robotic bureaucracy: Administrative burden and red tape in university research. **Public Administration Review**, v. 80, n. 1, p. 157–162. 2020. <https://doi.org/10.1111/puar.13105>.

BRANDÃO, G. **A quem prestam contas os tribunais de contas? Transparência, politização e governismo na accountability**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Instituto de Ciência Política da Universidade de Brasília. Universidade de Brasília (UNB). 2017.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar, nº 4.320, 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, Brasília. 1964.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar, nº 101, 4 maio 2000. **LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal**, Brasília. 2000.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar, nº 173, 27 de maio de 2020. **Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências**, Brasília. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar, nº 178, 13 de janeiro de 2021. **Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal**, Brasília. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 11.494, 20 de junho de 2007. **Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições**

Constitucionais Transitórias; altera a Lei n° 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências, Brasília. 2007.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei n° 14.113, 25 de dezembro de 2020. **Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o art. 212-A da Constituição Federal; revoga dispositivos da Lei n° 11.494, de 20 de junho de 2007; e dá outras providências, Brasília. 2020.**

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

BRAUN, V.; CLARKE, V. Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology**, v. 3, n. 2, p. 77-101. 2006. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>.

BRUSCA, I.; GROSSI, G.; MANES-ROSSI, F. Setting consolidated reporting standards for local government. **Public Money & Management**, v. 38, n. 7, p. 483-492. 2018. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1524199>.

BUSUIOC, M.; LODGE, M. “The Reputational Basis of Public Accountability.” **Governance**, v. 29, n. 2, p. 247–63. 2016. <https://doi.org/10.1111/gove.12161>.

CABRAL, C.; BUENO, J. E.; SOUSA, D. B. SIMEC: Uma mudança na cultura de gestão. In (MESQUITA, C. S. F.; BRETAS, N. L. E. D.). Panorama da interoperabilidade no Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. 2010. Disponível em: <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/39805.pdf>.

CHAUVEY, J. N.; GIORDANO-SPRING, S.; CHO, C. H.; PATTEN, D. M. The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. **Journal of Business Ethics**, v. 130, p. 789-803. 2015. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2114-y>.

CRESWELL, J. *Qualitative inquiry & research design: Choosing among five approaches*. 3 ed. Thousand Oaks, USA: SAGE, 2013.

DANTAS JUNIOR, A. F.; GONÇALVES, R. V.; DINIZ, J. A. A aderência do julgamento das câmaras municipais ao parecer prévio dos tribunais de contas: um estudo no Estado da Paraíba. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 105-121. 2020. <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i1.603>.

DEEPHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. Legitimacy in organizational institutionalism. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY, R. **The SAGE handbook of organizational institutionalism**. London: Sage. 2008.

DOBBIN, F.; SUTTON, J. R. The Strength of a Weak State: The Rights Revolution and the Rise of Human Resources Management Divisions. **American Journal of Sociology**, v. 104, n. 2, p. 441-476. 1998. <https://doi.org/10.1086/210044>.

DONATELLA, P. Is political competition a driver of financial performance adjustments? An examination of Swedish municipalities. **Public Money & Management**, p. 1–9. 2019. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1667684>.

DOUGLAS, J. W.; FRANKLIN, A. L. Putting the Brakes on the Rush to Spend Down End-of-Year Balances: Carryover Money in Oklahoma State Agencies. **Public Budgeting and Finance**, v. 26, n. 3, p. 46–64. 2006. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2006.00854.x>.

EMIRBAYER, M.; MISCHÉ, A. What Is Agency? **American Journal of Sociology**, v. 103, n. 4, p. 962–1023. 1998. <https://doi.org/10.1086/231294>.

FERNANDES, G. A. A; TEIXEIRA, M. A. C. Prestação de Contas ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunal de Contas: examinando diferentes visões sobre o papel das agências reguladoras nos municípios brasileiros. **Revista de administração e contabilidade da Unisinos**, v. 17, n. 3. 2020. <https://doi.org/10.4013/base.2020.173.04>.

FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International Norm Dynamics and Political Change. In: KATZENSTEIN, P. J.; KEOHANE, R. O.; KRASNER, S. D. **International Organization at Fifty: Exploration and Contestation in the Study of World Politics**, v. 52, n. 4, p. 887-917. San Diego: University of California. 1998. <https://doi.org/10.1162/002081898550789>.

FLICK, U. The SAGE handbook of qualitative data analysis. **Sage**. 2013.

FRANCK, T. M. **The power of legitimacy among nations**. Oxford University Press on Demand. 1990.

FREITAS, L. B.; BRANDÃO, V. A. B. Os limites à flexibilidade da execução orçamentária: a abertura de créditos suplementares pelo estado de goiás e o controle realizado pelos tribunais de contas. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 6, n. 2, p. 98-114. 2020. <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2020.v6i2.7021>.

GIOIA, D. A.; CORLEY, K. G.; HAMILTON, A. L. Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research. **Organizational Research Methods**, v. 16, n. 1, p. 15–31. 2012. doi: 10.1177//1094428112452151.

GRIMMELIKHUIJSEN, S. Being transparent or spinning the message? An experiment into the effects of varying message content on trust in government. **Information Polity**, v. 16, n. 1, p. 35–50, 2011. <https://doi.org/10.3233/IP-2011-0222>.

GRUPO 1, Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal. 1º Relatório Parcial. **Instituto Rui Barbosa**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-file-download/gt1-harmonizacao-de-conceitos-e-procedimentos-de-gestao-fiscal/>. Acesso em: 06 jun. 2020.

HALACHMI, A. Accountability overloads. In The Oxford handbook of public accountability (pp: 560-573). **Oxford University**. 2014. doi: 10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0011.

HANDCOCK, M. S.; GILE, K. J. Comment: On the Concept of Snowball Sampling. **Sociological Methodology**, v. 41, n. 1, p. 367–371. 2011. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9531.2011.01243.x>.

- HENDRY, J. Strategic Decision Making, Discourse, and Strategy as Social Practice. **Journal of Management Studies**, v. 37, n. 7, p. 955–978. 2000. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00212>.
- HIDALGO, F. D.; CANELLO, J.; LIMA-DE-OLIVEIRA, R. Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence from Brazil's Audit Courts. **Comparative Political Studies**, v. 49, n. 13, p. 1739–1773. 2016. doi: <https://doi.org/10.1177/0010414015626436>.
- HYNDMAN, N.; JONES, R.; PENDLEBURY, M. An Exploratory Study of Annuality in the UK Public Sector: Plus Ça Change, Plus C'Est La Même Chose? **Financial Accountability & Management**, v. 23, n.2, p. 215–238. 2007.
- HOOD, C. Gaming in Targetworld: The Targets Approach to Managing British Public Services. **Public Administration Review**, v. 66, n. 4, p. 515–521. 2006. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00612.x>.
- HOOD, C.; PIOTROWSKA, B. Goodhart's Law and the Gaming of UK Public Spending Numbers. **Public Performance & Management Review**, p. 1–22. 2020. doi:10.1080/15309576.2020.1749092.
- HOOD, C. The Risk Game and the Blame Game. **Government and Opposition**, v. 37, n. 01, p. 15–37. 2002. <https://doi.org/10.1111/1477-7053.00085>.
- JACKSON, J.; BRADFORD, B.; HOUGH, M.; MYHILL, A.; QUINTON, P.; TYLER, T. R. Why do People Comply with the Law? Legitimacy and the Influence of Legal Institutions. **The British Journal of Criminology**, v. 52, n. 6, p. 1051-1071. 2012. <https://doi-org.ez34.periodicos.capes.gov.br/10.1093/bjc/azs032>.
- JARZABKOWSKI, P.; WILSON, D. C. Pensando e agindo estrategicamente: novos desafios para a análise estratégica. **Revista de Administração de Empresas**, v. 44, n. 4, p. 11-20. 2004.
- JOHNSON, C.; DOWD, T. J.; RIDGEWAY, C. L. Legitimacy as a Social Process. **Annual Review of Sociology**, v. 32, n. 1, p. 53–78. 2006. <http://doi.org/10.1146/annurev.soc.32.061604.123101>.
- JOHNSON, J. M.; ROWLANDS, T. The interpersonal dynamics of in-depth interviewing. **The SAGE Handbook of Interview Research: The complexity of the craft**, p. 99-113. 2012.
- JONES, R.; PENDLEBURY, M. A theory of the published accounts of local authorities. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 3, p. 305–325. 2004. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00386.x>.
- KELLY, E. L. The strange history of employer sponsored childcare: interested actors, uncertainty, and the transformation of law in organizational fields. **American Journal of Sociology**, v, 109, n. 3, p. 606-649. 2003. <https://doi.org/10.1086/379631>.

KOPPELL, J. G. Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94-108. 2005. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>.

KROLL, A.; VOGEL, D. Why public employees manipulate performance data: prosocial impact, job stress, and red tape. **International Public Management Journal**, v. 24, n. 2, p. 164-182. 2021. <https://doi.org/10.1080/10967494.2021.1874579>.

KRONBAUER, C; KRÜGER, G; OTT, E; NASCIMENTO, C. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71. 2011. <https://doi.org/10.11606/rco.v5i12.34794>.

LAUREANO, R. V.; WARTCHOW, D.; ROSSO, V. P.; MACAGNAN, C. B. Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 10, n. 1, p. 91-109. 2017.

LEGRAND, J. **Motivation, Agency and Public Policy**. Oxford: Oxford University Press. 2003.

LEONARDI, P. M. Digital materiality? How artifacts without matter, matter. **First Monday**, v. 15, n. 6, 2010. <https://doi.org/10.5210/fm.v15i6.3036>.

LEVI, M.; SACKS, A.; TYLER, T. Conceptualizing Legitimacy, Measuring Legitimizing Beliefs. **American Behavioral Scientist**. v. 52, n. 3, p. 354-375, 2009. <https://doi.org/10.1177/0002764209338797>.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, Ribeirão Preto, v. 29, n. 76, p. 26-40. 2018. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>.

LINO, A. F. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social**. 2019. 111 f. TESE (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade Federal De São Paulo (USP), Ribeirão Preto. 2019. <https://doi.org/10.11606/T.96.2020.tde-22112019-162646>.

LINO, A. F. de.; AZEVEDO, R. R. de.; AQUINO, A. C. B.; STECCOLINI, I. Fighting or supporting corruption? The role of public sector audit organizations in Brazil. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 102384. 2021. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102384>.

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. 2015. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015. [10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641](https://doi.org/10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641).

LINO, A. F.; AQUINO, A, C. B. de. Práticas não adequadas nos tribunais de contas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 220-242. 2020. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270>.

- LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R. Accountants postures under a compulsory digital transformation on government oversight. **Financial Accountability & Management**, p. 1–20. 2021. <https://doi.org/10.1111/faam.12313>.
- LINO, A. F.; CARVALHO, L. B. DE.; AQUINO, A. C. B. DE.; AZEVEDO, R. R. DE. Lack of institutional work and organizational change failure in Brazilian local governments. **Brazilian Journal of Public Administration**, v. 53, n. 2, p. 375-391. 2019. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220170404>.
- LINS, C. M. **Divergências entre o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o resultado do julgamento das contas anuais de prefeitos em Pernambuco**. 2012. 132 f. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Fundação Getulio Vargas (FGV). 2012.
- LIVELY, C. J.; FALLON, L.; SNOOK, B.; FAHMY, W. Seeking or controlling the truth? An examination of courtroom questioning practices by Canadian lawyers, *Psychology, Crime & Law*. 2019. <https://doi.org/10.1080/1068316X.2019.1669595>.
- LOUZANO, J. P. O.; TAVARES, B.; COSTA, T. M. T. DA.; FARIA, E. R. D. Accountability dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos Municipais em Minas Gerais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 109–122. 2018. http://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.14118.
- LUZ, B. B. C.; SOUSA, M. M.; GUARIDO FILHO, E. R. 'Legitimacy Accounts' no Debate sobre a Reforma dos Tribunais de Contas Brasileiros. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 23, n. 3, p. 311-330. 2019. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2019180300>.
- MAHLER, J.; REGAN, P. M. Crafting the message: Controlling content on agency Web sites. **Government Information Quarterly**, v. 24, n. 3, p. 505–521. 2007. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2006.06.008>.
- MALSCH, B.; SALTERIO, S. E. “Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, v. 35, n. 1, p. 1–22. 2016. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51170>.
- MARTINS, L. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; FREITAS, M. A. L. Controle Externo das Contas Públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2. 2020.
- MEDEIROS, K. R. de.; TADEU, G.; DINIZ, N.; ANTÔNIO, R.; TAVARES, W. Bases de dados orçamentários e qualidade da informação: uma avaliação do Finanças do Brasil (FINBRA) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS). **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1113–1133. 2014. <http://doi.org/10.1590/0034-76121483>.
- MELO, M. A.; PEREIRA, C.; SOUZA, S. Why do some governments resorts to ‘creative accounting’ but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation. **International**

Political Science Review, v. 35, n. 5, p. 595–612. 2014.
<https://doi.org/10.1177/0192512114543160>.

MILANEZI, A. R.; MONTE-MOR, D. S. O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas. **In: Anais do XI Congresso ANPCONT**. Belo Horizonte/MG, 11. 2017.

MILESI-FERRETTI, G. Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting. **Journal of Public Economics**, v. 88 n. 1–2, p. 377–394. 2003.
[https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00076-2](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00076-2).

MOTTA, F. Despesas com pessoal e criatividade contábil. **Revista Consultor Jurídico**, 5 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.brackebarbi.com.br/blog/despesa-com-pessoal-na-lrf/>. Acesso em: 05 de fevereiro. 2021.

NOWELL, B.; ALBRECHT, K. A Reviewer’s Guide to Qualitative Rigor. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 29, n. 2, p. 348–363. 2019.
<https://doi.org/10.1093/jopart/muy052>.

NUNES, S. P. P. **A Dinâmica Institucional da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma Análise na Perspectiva Institucionalista**. 2018. 69 f. Tese (Doutorado em Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT), Universidade de Brasília (UnB), Brasília. 2018.

NUNES, S. P. P. N.; MARCELINO, G. F.; SILVA, C. A. T. Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, p. e145151. 2019. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.145151>.

OCDE. Auditoria de Políticas Públicas Descentralizadas no Brasil: Abordagens Colaborativas e Baseadas em Evidências para Melhores Resultados, **OECD Publishing**, Paris. 2020.
<https://doi.org/10.1787/f02bdf5e-pt>.

OGATA, A. K. K.; PINOCHET, L. H. C.; GAMA, M. F. L.; LEISTER, A. C. C. C. Assimetrias no conteúdo informacional das súmulas dos Tribunais de Contas Brasileiros e seus impactos no princípio da isonomia. **Rev. direito GV**, v. 17, n. 1. 2021.
<https://doi.org/10.1590/2317-6172202113>.

OLIVEIRA, O. C. Diante do princípio federativo, seria constitucional uma lei nacional de processo dos tribunais de contas? **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 40, n. 113, p. 13–32. 2008.

OLSEN, J. P. The institutional basis of democratic accountability. **West European Politics**, v. 36, n. 3, p. 447–473. 2013.

PAIVA, N.; SAKAI, J. Quem são os conselheiros dos tribunais de contas. São Paulo, SP: **Transparência Brasil**. 2014.

PATRICK, B. A.; PLAGENS, G. K. Cooking the Books: The Ethical Implication of Performance Management on Timely Services for Veterans. **Public Integrity**, v. 20, n. 2, p. 150–162. 2017. <https://doi.org/10.1080/10999922.2017.1281701>.

PEREIRA, J. R. T. **Gestão e controle de recursos públicos um estudo sobre a rejeição de prestação de contas nos governos municipais do estado da Bahia**. 2010. 112 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia. 2010.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO, J. B. F. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? **Revista de Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 33-43. 2012.

PICCOLI, M. R.; ARPINI, M. A accountability e os motivos que ensejaram a rejeição de contas dos municípios catarinenses. **Revista de Administração e Contabilidade**, Feira de Santana, v. 10, n. 1, p. 36-47. 2018.

PIERRE, J.; LICHT, J. F. Collaborative gaming: When principals and agents agree to game the system. **Public Administration**, v. 99, n. 4. 2021. <https://doi.org/10.1111/padm.12720>.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Rio Grande do Sul: FEEVALE. 2013.

RAPLEY, T. Sampling Strategies in Qualitative Research. In Flick (Ed.), **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**, p. 49–63. 2013.

RASHID, Y.; RASHID, A.; WARRAICH, M. A.; SABIR, S. S.; WASEEM, A. Case Study Method: A Step-by-Step Guide for Business Researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, v. 18, p. 1–13, 2019. <https://doi.org/10.1177/1609406919862424>.

REZAEI, Z. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 3, p. 277-298. 2005. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00072-8](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00072-8).

RIBEIRO, R. B.; MIRANDA, G. J.; AZEVEDO, R. R. DE. A baixa legitimação da qualificação econômico-financeira (QEF) percebida pelos stakeholders nas licitações públicas. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 13, n. 3, p. 185–205. 2020. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130310>.

ROSA, M. V. F. P. C.; ARNOLDI, M. A. G. C. **A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para avaliação dos resultados**. São Paulo: Autêntica. 2006

SAKAI, J; PAIVA, N. Quem são os conselheiros dos tribunais de contas. São Paulo, SP: **Transparência Brasil**. 2016.

SANTOS, J. dos.; DINIZ, J. A.; CORRAR, L. J. Gestão dos gastos de pessoal na administração pública brasileira: avanços após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Administração em Diálogo**, v. 8, n. 1, p. 1-16. 2006. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=534654837002>. Acesso em: 18 abr. 2021.

SANTOS, P. S. A.; BOHN, R. M.; HONGYU, K.; PEREIRA, J. M. Probabilidade de sucesso ou fracasso na prestação de contas públicas: uma análise logística com dados painel. **In: 15º Observatorio iberoamericano de Contabilidad de Gestión (RIGC)**, Enero-Junio, v. XVI, n. 31. 2018.

SCHILLEMANS, T.; BOVENS, M. The challenge of multiple accountability: does redundancy lead the overload. 2011.

SCHILLEMANS, T.; OVERMAN, S.; FAWCETT, P.; FLINDERS, M.; FREDRIKSSON, M.; LAEGREID, P.; MAGGETTI, M.; PAPADOPOULOS, Y.; RUBECKSEN, K.; RYKKJA, L. H.; SALOMONSEN, H. H.; SMULLEN, A.; VERHOEST, K.; WOOD, M. Conflictual Accountability: Behavioral Responses to Conflictual Accountability of Agencies. **Administration & Society**, v. 53, n. 8, p. 1232–1262. 2021. <https://doi.org/10.1177/00953997211004606>.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). **Boletim de finanças dos entes subnacionais**. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais-conteudos-relacionados>. Acesso em: out. 2021.

SILVA, F. A.; MORETTO, L. N. Trajetórias institucionais, Controle Social e Rejeições de Contas Municipais. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2. 2018. http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13900.

SPECK, B. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União. São Paulo: **Konrad Adenauer**. 2000.

SPECK, B. W. Auditing Institutions. In Power, T.; & Taylor, M. (coord.). *Corruption and Democracy in Brazil: **Struggle for Accountability***. (pp 127-161). University of Notre Dame Press. 2011.

STRATHERN, M. “Improving ratings”: audit in the British University system. **European Review**, v. 5, n. 03, p. 305. 1997. doi: [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1234-981X\(199707\)5:3<305::AID-EURO184>3.0.CO;2-4](https://doi.org/10.1002/(SICI)1234-981X(199707)5:3<305::AID-EURO184>3.0.CO;2-4).

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610. 1995. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>.

TALBOT, C. UK public services and management (1979-2000): evolution or revolution? **The International Journal of Public Sector Management**, v. 14, n. 4/5, p. 281-303. 2001. <https://doi.org/10.1108/09513550110396318>.

TAYLOR, J. Public Officials’ Gaming of Performance Measures and Targets: The Nexus between Motivation and Opportunity. **Public Performance & Management Review**, v. 1, n. 22. 2020. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1744454>.

TEIXEIRA, H. V.; TEIXEIRA, M. G; Financiamento da saúde pública no Brasil: a experiência do Siops. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 8, p. 379-391. 2003. <https://doi.org/10.1590/S1413-81232003000200005>.

TEIXEIRA, M. A. Os tribunais de contas brasileiros e o controle dos controladores. In M. A. ALVES, J. I. M; BRIGAGÃO, F; BURGOS (Eds.), **Por uma gestão pública democrática:**

25 anos do Centro de Estudos em Administração Pública e Governo (pp. 203-218). São Paulo, SP: FGV EAESP. 2017.

TEIXEIRA, M. S. Courts of accounts divergent methodologies and its impacts on personnel expenditure rules. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 6, p. 1747-1759. 2020. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190310>.

THOMANN, E.; HUPE, P.; SAGER, F. Serving many masters: Public accountability in private policy implementation. **Governance**, v. 31, n. 2, p. 299–319. 2018. doi: <https://doi.org/10.1111/gove.12297>.

TROMBETTA, M.; IMPERATORE, C. The dynamic of financial crises and its non-monotonic effects on earnings quality. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 33, n. 3, p. 205–232. 2014. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2014.02.002>.

VOORN, B; VAN GENUGTEN, M; VAN THIEL, S. Multiple principals, multiple problems: Implications for effective governance and a research agenda for joint service delivery. **Public Administration**, v. 97, n. 3, p. 671-685. 2019. <https://doi.org/10.1111/padm.12587>.

VON HAGEN, J.; WOLFF, G. B. What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. **Journal of Banking & Finance**, v. 30, n. 12, p. 3259–3279. 2006. doi:10.1016/j.jbankfin.2006.05.011.

WATKINS, D. C. Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis: The “RADaR” Technique for Applied Research. **International Journal of Qualitative Methods**, v. 16, n. 1, p. 1–9. 2017. <https://doi.org/10.1177/1609406917712131>.

YANG, K. Further understanding accountability in public organizations: Actionable knowledge and the structure–agency duality. **Administration & Society**, v. 44, n. 3, p. 255-284. 2012. <https://doi.org/10.1177/0095399711417699>.

APÊNDICE A: instrumento de coleta

PROTOCOLO – Instrumento de coleta de dados

Entrevistas semiestruturadas

Objetivos: a pesquisa busca responder à questão: como as práticas contábeis e fiscais de municípios são afetadas por múltiplos fóruns de prestação de contas com expectativas conflitantes? A pesquisa identifica como as diferentes interpretações dos Tribunais de Contas e STN, prejudicam a legitimidade das normas contábeis e fiscais, refletindo nas práticas dos municípios com relação às decisões de contabilização e divulgação de resultados. Como objetivos secundários, a pesquisa busca identificar:

Respondentes: Atores envolvidos na execução, reporte, e defesa das contas de governo (contadores, advogados, consultores).

Bloco 1 – Informações gerais do entrevistado e dos objetivos da pesquisa

Esse bloco tem como objetivo: (i) introduzir o entrevistado ao assunto e objetivos da pesquisa, (ii) iniciar com perguntas básicas de suas experiências e conhecimentos para nivelamento do respondente, (iii), criar um ambiente agradável que permita ao entrevistado responder as questões desejadas. Logo mantemos as perguntas amplas para deixar os entrevistados contarem suas experiências.

- 1) Pode comentar um pouco sobre sua experiência no setor público?
 - a. Captar: Conhecer as experiências e as “histórias do entrevistado”
- 2) Como funciona a dinâmica de aprovação de contas entre os jurisdicionados e TCs?
 - a. Captar: Qual a participação do entrevistado no processo
 - b. Captar: Quais são as principais dificuldades dos municípios com a prestação e contas.

Bloco 2 – Como as divergências são percebidas

Esse bloco tem como objetivo analisar se: (i) o entrevistado tem consciência das divergências de interpretação das leis entre o STN e Tribunais de Contas, (ii) identificar quais são as principais divergências entre decisões do TC, entre diferentes jurisdicionados, (iii) identificar quais são as principais divergências entre entendimentos dos TCs em relação aos entendimentos da STN.

- 3) Existem diferenças de entendimento entre STN e Tribunais de Contas? Comente sobre elas.
 - a. Captar: Se o entrevistado tem ciência das diferenças
 - b. Captar: Quais as opiniões do entrevistado pela existência das diferenças

- 4) Existem diferenças de entendimento das normas ou legislações entre os Tribunais de Contas? Comente sobre elas.
 - a. Captar: Se o entrevistado tem ciência das diferenças
 - b. Captar: Quais as opiniões do entrevistado pela existência das diferenças

- 5) Com base na sua experiência, quais as principais divergências?
 - a. Captar: Exclusões da receita corrente líquida não expressamente previstas na LRF.
 - b. Captar: Exclusões das despesas com pessoal não expressamente previstas na LRF.
 - c. Captar: Porcentagem de limites de pessoal por poder diferentes da LRF.
 - d. Captar: Contingenciamento necessário para o cumprimento das metas fiscais.
 - e. Captar: Não contabilização de passivos, fazendo com que deixe de ser evidenciada a situação da dívida e das operações de crédito.
 - f. Captar: Tratamento dos passivos financeiros/ restos a pagar.
 - g. Captar: Admissão que alguns jurisdicionados não cumpram as metas fiscais.
 - h. Captar: limites de educação e saúde (FUNDEB).

Bloco 3 – Como as divergências são utilizadas estrategicamente

Esse bloco tem como objetivo, (i) investigar como as divergências afetam as transações de gestão dos jurisdicionados, (ii) investigar como as divergências são utilizadas estrategicamente pelos jurisdicionados para aprovação de contas.

- 6) O município é afetado pela divergência de entendimento? Como?
 - a. Captar: Retrabalho dos servidores públicos com a prestação de contas
 - b. Captar: Falta de preparo técnico dos funcionários
 - c. Captar: Falta de suporte dos Tribunais aos municípios
 - d. Captar: Entendimentos que prejudiquem as contas publicas

- 7) Como as divergências refletem nas prestações de contas das prefeituras? Existe alguma influência?
 - a. Captar: Se os municípios percebem alguma influência das divergências na hora de prestar contas: se tem contas reprovadas por utilizar outras metodologias, ou dificuldades de fazer prestação de contas.

- 8) Como o município consegue cumprir com os índices constitucionais calculados por diferentes metodologias?
 - a. Captar: categorização criativa de gastos
 - b. Captar: retrabalho

- 9) O município conseguiria utilizar entendimentos de outros Tribunais de contas? Como? É utilizado?
 - a. Captar: Se o TC aceita o uso de outras metodologias com justificativas
 - b. Captar: forma de fiscalização do TC.

- 10) Quando há divergências, qual entendimento vocês seguem? Há alguma preferência? Como é decidido isso?
- Captar: Se o município segue entendimentos favoráveis a ele
 - Captar: Como os municípios tomam decisões.
- 11) O município já teve alguma interpretação própria, ou divergência de entendimento com outros órgãos?
- Captar: Se devido à falta de legitimidade os municípios estão interpretando as regras em benefício próprio
 - Captar: Se pela falta de conhecimento e suporte, os municípios não entendem as regras
- 12) Se o município quiser utilizar o entendimento de outro Tribunal de contas ele consegue por via judicial? Como isso ocorreria?
- Captar: se o município consegue por meio judicial utilizar outras interpretações
 - Captar: o que faz um município buscar pela via judicial outros entendimentos
 - Captar: Atributos que favoreça o município para buscar por via judicial a aprovação
- 13) Na hora de tomar decisões, se for utilizar de alguma forma outro entendimento, o município pensa na morosidade do julgamento das contas? De que forma?
- Captar: Se os gestores têm ciência da demora de receber alguma penalidade, sendo incentivados a utilizar de forma estratégica as divergências, ou categorização de gastos de forma criativa.
- 14) Na sua opinião, por que as divergências ocorrem?
- Captar: atributo de legitimidade
 - Captar: falta de validação pelos Tribunais de Contas
- 15) Você percebe alguma influência de porte ou importância econômica de municípios em relação a uma maior flexibilidade para a aprovação de contas por exemplo?
- Captar: Contexto político ou capacidade técnica
- 16) Você tem algum contato de alguém atuante nesse tema para indicar que possa conversar comigo sobre esses pontos que abordamos aqui?