

As aparências enganam? uma análise sobre as táticas de gerenciamento de impressão utilizadas nas defesas das prestações de contas públicas anuais dos municípios¹

Do appearances deceive? an analysis of the impression management tactics used in the defenses of municipalities' annual public accountability reports

¿Las apariencias engañan? un análisis sobre las tácticas de gestión de impresiones utilizadas en las defensas de las rendiciones de cuentas públicas anuales de los municipios

Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira e Fátima de Souza Freire

<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v18i33.767>

Resumo: O objetivo deste trabalho foi analisar a utilização de táticas de gerenciamento de impressão - GI nas respostas das prefeituras dos municípios pernambucanos aos apontamentos dos órgãos de controle na análise de prestação de contas públicas anuais. A relevância deste estudo consiste na investigação dos fenômenos relacionados ao GI dentro do processo de *accountability* governamental no âmbito dos processos regulares de prestação de contas públicas anuais. Trata-se de um estudo exploratório de abordagem qualitativa. A análise dos dados foi realizada com o emprego da técnica de análise de conteúdo por meio da utilização do software NVivo®. Os resultados sugerem que a tática defensiva de GI predominante nas defesas prévias em relação ao auditor e seu relatório é a tática de explicação, utilizando-se de quatro tipos de retóricas principais: contestação técnica, acusar o auditor de imperícia, desqualificação dos argumentos apresentados e ironia em relação aos achados do auditor.

Palavras-Chave: *accountability*, controle externo, relatórios

Abstract: The objective of this study was to analyze the use of impression management (IM) tactics in the responses of Pernambuco municipal governments to the findings of control bodies during the analysis of annual public accountability. The relevance of this study lies in the investigation of phenomena related to IM within the government *accountability* process in the context of regular annual public accounting procedures. This is an exploratory study with a qualitative approach. Data analysis was conducted using the content analysis technique with the support of NVivo® software. The results suggest that the predominant defensive IM tactic in the preliminary defenses regarding the auditor and their report is the “explanation” tactic, utilizing four main types of rhetoric: technical contestation, accusing the auditor of malpractice, disqualification of the arguments presented, and irony regarding the auditor’s findings.

Keywords: accountability, external control, reports

1. Artigo submetido em 18/08/2024 e aceito em 14/04/2026.

Resumen: El objetivo de este trabajo fue analizar el uso de tácticas de gestión de la impresión (GI) en las respuestas de las alcaldías de los municipios de Pernambuco a las observaciones de los órganos de control en el análisis de la rendición de cuentas públicas anuales. La relevancia de este estudio consiste en la investigación de los fenómenos relacionados con la GI dentro del proceso de rendición de cuentas gubernamental en el ámbito de los procesos regulares de cuentas públicas anuales. Se trata de un estudio exploratorio con enfoque cualitativo. El análisis de los datos se realizó mediante la técnica de análisis de contenido con el uso del software NVivo®. Los resultados sugieren que la táctica defensiva de GI predominante en las defensas previas en relación con el auditor y su informe es la táctica de explicación, utilizando cuatro tipos principales de retórica: contestación técnica, acusación de impericia al auditor, descalificación de los argumentos presentados e ironía en relación con los hallazgos del auditor.

Palabras clave: rendición de cuentas, control externo, informes

1. Introdução

A busca pela aceitação social por meio da adoção de comportamentos premeditados (legítimos ou simulados), ao contrário do que possa parecer, não é uma prática exclusiva dos indivíduos. As organizações na busca por aquisição e manutenção de legitimidade social como fonte de recursos econômicos (receitas, lucros) e simbólicos (legitimidade, prestígio) também se engajam no uso de táticas e estratégias de Gerenciamento de Impressão – GI. (Mendonça & Amantino-de-Andrade, 2003).

O desenvolvimento de estudos sobre esse fenômeno, inicialmente restritos ao campo da psicologia (Goffman, 1985; Leary & Kowalski, 1990), ganhou espaço, também, no campo organizacional (Snider & Copeland, 1989; Gardner & Paolillo 1999, (Mendonça & Amantino de Andrade, 2003). Resultados de estudos analisando táticas de GI das organizações públicas em resposta a processos de fiscalização conduzidos por órgãos de controle sugerem que elas se engajam em táticas de gerenciamento de impressão defensivas de explicação, alerta, *handicapping*, desculpa, restituição e ação pró-social. (Caldas, 2020).

O gerenciamento de impressão nos governos locais manifesta-se por meio de diversas estratégias linguísticas e tecnológicas, desde a manipulação da extensão e do tom dos relatórios anuais (Mgoyana & Phesa, 2023; Phesa & Mgoyana, 2025) até o uso estratégico de redes sociais para moldar a percepção pública (DePaula & Dincelli, 2016; Rahmanto et al., 2022). A eficácia dessas táticas em promover ou obstruir a *accountability* é condicionada pelo ambiente institucional: enquanto em sistemas com forte supervisão o *feedback* de desempenho motiva melhorias reais (Hong, Ji & Kim, 2024), em contextos de baixa fiscalização o GI é frequentemente utilizado para obscurecer resultados negativos e ampliar a assimetria informacional (Mgoyana & Phesa, 2023).

Nesse sentido, a literatura indica que a transparência, por si só, pode ser insuficiente se não for acompanhada de mecanismos de verificação rigorosos, podendo inclusive estimular comportamentos defensivos e diálogos meramente performáticos (Pernelet & Brennan, 2023). A funcionalidade do GI — se informativa ou meramente estratégica — é moderada por fatores como o nível educacional da população (Fan, Zheng & Liang, 2022) e a proximidade do período eleitoral (Hong, Ji & Kim, 2024). Portanto, para que a prestação de contas seja efetiva, é fundamental que a publicidade dos dados esteja atrelada a consequências eleitorais e auditorias que limitem a deturpação estratégica das informações públicas.

Neste trabalho, adota-se como escopo a manifestação desse fenômeno no processo de *accountability* governamental, mais especificamente como ele influencia o processo de prestação e julgamento de prestações de contas públicas anuais dos governos locais. Para isso, serão analisados os conteúdos das narrativas contidas nas defesas prévias apresentadas pelos municípios em resposta aos apontamentos dos órgãos de controle competentes no âmbito desses processos.

O presente trabalho pretende responder à seguinte questão de pesquisa: *Como os governos locais utilizam táticas de gerenciamento de impressão nas suas respostas aos apontamentos dos órgãos de controle na análise de prestação de contas públicas anuais?* O objetivo do estudo é analisar a utilização de táticas de gerenciamento de impressão nas respostas das prefeituras dos municípios pernambucanos aos apontamentos dos órgãos de controle na análise de prestação de contas públicas anuais.

A relevância desta pesquisa consiste na investigação dos fenômenos relacionados ao GI dentro do processo de *accountability* governamental no âmbito dos processos regulares de prestação de contas públicas anuais, que diferem dos processos pontuais

de fiscalização em relação à abrangência, periodicidade e da relevância político eleitoral do incumbente tendo em vista que a rejeição de contas anuais pode conduzir à inelegibilidade. Pretende-se contribuir ao identificar a manifestação do fenômeno de GI no processo de *accountability* governamental ordinário, se na sua ocorrência prevalecem as mesmas táticas defensivas observadas em processos de fiscalização pontuais ou se os gestores estabelecem um processo de comunicação diferente do observado nos estudos anteriores.

2. Revisão da literatura

2.1. Gerenciamento de impressão

Os primeiros estudos sobre gerenciamento de impressão – GI tem origem na psicologia (Goffman, 1985; Leary & Kowalski, 1990), e dedicaram-se ao estudo dos fenômenos relacionados à disposição dos indivíduos em adequar seu comportamento de forma legítima ou simulada com o propósito de controlar a impressão sobre si e suas ações. Estudos posteriores no campo organizacional foram conduzidos para compreender como esse fenômeno se manifesta nas organizações (Snider & Copeland, 1989; Gardner & Paolillo 1999, Mendonça & Amantino de Andrade, 2003, Caldas 2020).

Os governos locais empregam diversas táticas de gerenciamento de impressão, incluindo a manipulação da extensão do texto (Phesa & Mgoyana, 2025), o uso de sentimentos de tom positivo (Mgoyana & Phesa, 2023), construções passivas (Phesa & Mgoyana, 2025) e o uso estratégico das redes sociais (DePaula & Dincelli, 2016; Rahmanto et al., 2022), sendo que essas táticas afetam a prestação de contas (*accountability*) por meio de mecanismos distintos, dependendo do contexto institucional. Em cenários com forte supervisão e responsabilidade eleitoral — como o sistema de avaliação de integridade da Coreia do Sul (Hong, Ji & Kim, 2024) — o feedback de desempenho impulsiona melhorias reais em localidades com desempenho abaixo da média (Hong, Ji & Kim, 2024), com a responsabilidade política e gerencial operando como mecanismos que se reforçam mutuamente (Hong, Ji & Kim, 2024; Ji, 2022).

Inversamente, em contextos com supervisão formal fraca como nos governos locais sul-africanos, o gerenciamento de impressão compromete a *accountability* ao obscurecer o desempenho insatisfatório por meio da divulgação seletiva e ao criar assimetrias de informação que comprometem a tomada de decisão das partes interessadas (Mgoyana & Phesa, 2023). Exigências de transparência isoladas mostram-se insuficientes e podem, paradoxalmente, reduzir a *accountability* ao induzir um gerenciamento de impressão defensivo, como demonstrado nos conselhos do *National Health System (NHS)* inglês, onde os requisitos de reuniões públicas levaram a uma “encenação” da prestação de contas em vez de um diálogo genuíno (Pernelet & Brennan, 2023).

A relação entre o GI e a *accountability* depende criticamente de o GI servir a funções informativas (transmitindo dados substantivos de desempenho) ou funções estratégicas (gerenciando aparências sem informações precisas), com o nível de escolaridade dos cidadãos moderando essa relação (Fan, Zheng & Liang, 2022) e a proximidade eleitoral amplificando os efeitos da responsabilidade (Hong, Ji & Kim, 2024). Uma *accountability* eficaz exige o emparelhamento da transparência com mecanismos de verificação e consequências eleitorais que restrinjam a deturpação estratégica.

2.2. Estratégias e táticas de gerenciamento de impressão

Para Mendonça e Amantino de Andrade (2003) o GI é o processo no qual os indivíduos ou organizações adequam seu comportamento para atingir objetivos específicos em relação aos demais agentes por meio da utilização de estratégias assertivas ou táticas defensivas. Enquanto o controle de impressões de natureza assertiva visa aproveitar uma oportunidade, o controle de impressões defensivo visa responder a uma ameaça (Mendonça & Amantino de Andrade, 2003; Caldas, 2020). A tabela 3 relaciona os tipos de GI utilizados pelas organizações.

TABELA 01 • ESTRATÉGIAS E TÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO ORGANIZACIONAIS

TIPO	CATEGORIA	FINALIDADE
Estratégia Assertiva	Insinuação	Tornar a organização atrativa para os outros.
	Intimidação	Imposição de poder organizacional.
	Promoção	Gerar atributos de competência.
	Exemplificação	Projeção de integridade organizacional.
	Súplica	Projetar dependência e fraqueza.
Tática Defensiva	Explicação	Negar responsabilidade sobre fato.
	Alerta	Antecipar informações negativas.
	<i>Handicapping</i>	Projetar um quadro desfavorável de sucesso.
	Desculpa	Apresentar desculpas.
	Restituição	Disposição para compensação de danos.
	Ação Pró-Social	Demonstração de engajamento em ações sociais.

Fonte: Adaptado de Penteado (2013)

Segundo Mendonça e Amantino de Andrade (2003) as estratégias assertivas consistem em ações de longo prazo realizadas com o objetivo de induzir a percepção de reputação com base nas ações de insinuação, intimidação, promoção, exemplificação e súplica. Estas estratégias ou táticas são promovidas pelas organizações de forma ativa para atingir propósitos específicos. Para Mohamed et al. (1999) a utilização da estratégia de insinuação consiste em apresentar comportamentos que destacam o poder da organização e sua capacidade de impor sofrimento sobre todos que contrariem seus objetivos e ações. Os tribunais de contas, por exemplo, podem adotar essa estratégia para promover nos jurisdicionados o temor quanto ao não atendimento das determinações ou recomendações contidos nas suas resoluções, auditorias, julgamentos e penalidades

As táticas defensivas por sua vez consistem em respostas de curto prazo às situações adversas impostas à organização (Mendonça & Amantino de Andrade, 2003). Nesta categoria estão inclusas as táticas de explicação, alerta, *handicapping*, desculpa, restituição e ação pró-social. A tática de explicação consiste na negação ou busca pela mitigação da gravidade dos fatos imputados à uma organização (Mohamed et al, 1999; Mendonça & Amantino de Andrade, 2003; Penteado, 2013). Já a tática de desculpa se baseia na admissão de culpa de um evento negativo, construindo uma narrativa que emprega expressões relacionadas a pedidos de perdão e sentimento de remorso pelo ato cometido organização (Mohamed et al, 1999; Mendonça & Amantino de Andrade, 2003; Penteado, 2013). Exemplos do emprego dessas táticas de explicação e/ou desculpa podem ser encontradas nas narrativas dos municípios em

resposta à relatórios de auditorias produzidos por órgãos de controle externo (Caldas, 2020).

2.3. Accountability

O termo *accountability* não possui uma tradução exata, embora frequentemente tenha sido empregado no Brasil dentro de uma perspectiva jurídico-legal como sinônimo de prestação de contas. No entanto, seu significado é muito mais abrangente e complexo considerando as relações que estabelece entre a organização e seus *stakeholders*. Segundo (Cooper & Owen, 2007; Messner, 2009) *accountability* significa também ser capaz e obrigado a explicar, justificar e assumir responsabilidade sobre eventos e ações que estão direta ou indiretamente sob sua responsabilidade.

Ainda para (Messner, 2009) tem aumentado os apelos por um maior nível de *accountability* dos gestores das organizações nas diferentes esferas de atuação, em razão dos limites impostos pelas ferramentas tradicionais de “prestação de contas”. No entanto, o autor defende que existem limites inerentes a *accountability* e que devem ser reconhecidos, e que, portanto, ela será sempre vista como insuficiente do ponto de vista dos *stakeholders* das organizações.

Uma das possíveis limitações para que a *accountability* se manifeste de forma plena se refere ao comportamento dos indivíduos, que sob diferentes incentivos tendem a se comportar de forma a maximizar a própria utilidade (*agency*), desencadeando comportamentos relacionados ao gerenciamento de impressão (*impression management*) tanto na esfera privada como na pública.

2.4. Processo de prestação de contas públicas anuais - artigo 70 (CF/88)

A *accountability* se consubstancia sob diferentes formas dentro do ordenamento jurídico nacional. Dentre essas formas destaca-se o dever de prestação de contas públicas anuais impostas aos chefes dos poderes executivo, legislativo e judiciário nas diferentes esferas.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Brasil, 1988)

No sentido do dispositivo constitucional apresentado, o dever de fiscalizar e analisar a prestação de contas é de competência do poder legislativo, mediante o seu poder de controle externo, sendo auxiliado pelos respectivos tribunais de contas. O inciso II do Artigo 71 da CF/88 reforça a competência do legislativo e dos tribunais de contas para o exercício controle externo, assim como dispõe sobre o julgamento das prestações de contas apresentadas.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do

Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Segundo Pereira e Cordeiro Filho (2012) cabe aos tribunais de contas uma análise técnica sobre as prestações de contas apresentadas pelos entes e gestores públicos alcançados pela legislação e o julgamento sobre a aprovação ou rejeição delas. No entanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF com relação a este dispositivo foi pautado em 2016 no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 848826, firmando a jurisprudência que mais tarde assumiu repercussão geral, de que no caso das prestações apresentadas pelos chefes do poder executivo o julgamento das contas compete ao poder legislativo (câmaras, assembleias e congresso nacional).

2.5. Principais componentes dos processos de prestação de contas municipais

No âmbito dos processos de prestação de contas municipais disciplinados pela Resolução nº 04/2014 do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco – TCE/PE, o processo de prestação de contas está amparado nas constituições federal e estadual e na Lei Estadual nº 12.600 de junho de 2014 e estabelece, dentre outros, os seguintes termos:

TABELA 02 - PRINCIPAIS TERMOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

TERMOS	SIGNIFICADO
Unidades jurisdicionadas	Órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Tribunal de Contas, Defensoria Pública, Ministério Público e demais unidades que, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao TCE-PE.
Prestação de Contas Anual de Governo	Prestação de contas que os Prefeitos e o Governador enviam anualmente, como chefes do Poder Executivo, ao respectivo Poder Legislativo, que, por sua vez, são encaminhadas ao TCE-PE, para fins de emissão de Parecer Prévio.
Prestação de Contas Anual de Gestão	Prestação de contas que os administradores e demais responsáveis por recursos públicos enviam anualmente ao TCE-PE, inclusive Prefeitos e Governador, quando atuarem como ordenadores de despesas.
Relevância	Aspecto ou fato considerado importante, no contexto do objetivo delineado, ainda que não seja material ou economicamente significativo.
Materialidade	Representatividade dos valores ou do volume de recursos efetivamente geridos.

TERMOS	SIGNIFICADO
Risco	Possibilidade de prejuízo à legalidade, à economicidade, à eficiência, eficácia e à efetividade dos órgãos e das entidades jurisdicionados em razão da ausência, da insuficiência ou da ineficácia dos controles e do gerenciamento, bem como por indícios de irregularidades na gestão de recursos públicos.
Matriz de Risco	Instrumento que tem por objetivo subsidiar o planejamento das ações de controle externo por meio da mensuração sistematizada do grau de risco dos órgãos e das entidades jurisdicionadas, que possibilita a escolha dos procedimentos mais adequados e efetivos de controle sobre as contas dos gestores públicos dos Municípios e do Estado de Pernambuco.
Seletividade	Priorização de ações de fiscalização mais efetivas, considerando o potencial de risco.
Oportunidade	Indica a conveniência para a realização de determinada ação de controle, quando verificado que tal atividade possa trazer aperfeiçoamento à gestão e à governança pública.

Fonte: TCE-PE (2021, 2-3)

A tabela acima descreve os entes e agentes responsáveis pela apresentação de prestações de contas, designados como unidades jurisdicionadas. Nela são apresentados dois tipos de prestação de contas: contas anuais de governo (governadores e prefeitos) e contas anuais de gestão (administradores e demais alcançados). Apresenta também uma definição dos conceitos que norteiam a análise e julgamento de contas e de gerenciamento de risco e governança envolvidas nesse processo, tais como: relevância, materialidade, risco, matriz de risco, seletividade e oportunidade.

As prestações de contas municipais de governo e gestão são compostas por aproximadamente 51 anexos contendo: informações contábeis, fiscais, financeiro-orçamentárias, previdenciárias e legais sobre o exercício financeiro encerrado. As informações são enviadas eletronicamente para o TCE/PE em data definida na resolução de prestação de contas (geralmente até o término do primeiro trimestre do ano subsequente). Após análise do corpo técnico é emitido um relatório de auditoria com a finalidade de subsidiar a emissão do respectivo

parecer prévio, na forma do art. 86, § 1º, inciso III, da Constituição Estadual e do art. 2º, inc. II, da Lei Estadual nº12.600/2004, contendo os principais apontamentos e recomendações referentes ao processo. O conteúdo do relatório atende ao previsto na Resolução TC nº 13/1996 contendo as seguintes informações.

- Análise quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- Análise dos resultados consolidados da entidade e dos instrumentos de planejamento governamental;
- Verificação quanto à conformidade às normas constitucionais, legais e regulamentares, bem como observância de limites estabelecidos nas normas constitucionais e infraconstitucionais;
- Observância às normas legais vigentes, incluídas as resoluções e decisões do Tribunal;
- Análise das peças que integram a prestação de contas, bem como dos demais documentos posteriormente juntados ao processo.

O corpo do texto dos relatórios apresentados segue a seguinte sequência contida na tabela 03.

TABELA 03 • CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS MUNICIPAIS

SEÇÃO	CONTEÚDO
Introdução	Apresentação geral do relatório
Resumo do Relatório	Resumo dos apontamentos e recomendações para cada uma das seções analisadas.
Orçamento	Receita arrecadada Despesa realizada Execução orçamentária
Finanças e Patrimônio	Controle por fonte/destinação dos recursos Aspectos relacionados ao ativo Dívida ativa Aspectos relacionados ao passivo Provisões matemáticas previdenciárias Recolhimento de contribuições previdenciárias Capacidade de pagamento de dívidas de curto prazo
Repasse de Duodécimos à Câmara de Vereadores	Análise dos repasses
Responsabilidade Fiscal	Despesa total com pessoal do poder executivo Dívida consolidada líquida Operações de crédito Restos a pagar do poder executivo Resultado primário Resultado nominal
Educação	Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino Aplicação na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica Limite do saldo da conta do Fundeb
Saúde	Aplicação nas Ações e Serviços Públicos de Saúde
Previdência Própria	Equilíbrio financeiro Equilíbrio atuarial Recolhimento das contribuições previdenciárias Alíquotas de contribuição

Fonte – Dados da Pesquisa (2022)

Observa-se que apesar de não cobrir plenamente todo escopo de funções da administração pública o relatório aborda os principais aspectos da gestão municipal. Logo após a emissão e a ciência do relatório, é facultado o direito de apresentação de defesa prévia sobre os apontamentos e recomendações contidos no mesmo. As defesas elaboradas pelos municípios não possuem um formato definido. Nesse sentido, essas peças de defesa assumem diferentes formatos e conteúdo, possibilitando que este documento além da sua finalidade principal, sirva como um espaço de construção de narrativas alinhadas às diferentes estratégias de GI por parte dos municípios. No caso de não apresentação de defesa o Tribunal de Contas pode elaborar diretamente o parecer prévio (supramencionado) para julgamento da prestação de contas.

3. Procedimento metodológico

Trata-se de um estudo exploratório de abordagem qualitativa. A análise dos dados foi realizada com o emprego da técnica de análise de conteúdo desenvolvida por Bardin (1977). Em virtude do significativo número de documentos a serem analisados (aproximadamente 17 mil páginas) optou-se pela utilização do software NVivo®, uma vez que a análise mecanicista inviabilizaria o alcance dos objetivos pretendidos no estudo.

Na fase de pré-análise foram selecionados *a priori* os documentos a serem analisados. São duas peças que integram o processo de prestação de contas anuais dos municípios pernambucanos junto ao Tribunal de Contas do Estado (TCE-PE) no ano de 2019, o Relatório de Auditoria - RA produzido pelo corpo técnico do tribunal e a Defesa Prévia - DP

elaborada pelo corpo técnico da gestão municipal. Ambas as peças se encontram disponíveis para o público em formato eletrônico no portal “Tome Conta” gerido pelo TCE-PE. O critério temporal foi definido em razão da maior probabilidade das peças em análise neste estudo já terem sido anexadas aos processos de prestação de contas e para compreender o fenômeno estudado no período pré-pandemia da Covid-19 para evitar os vieses inerentes a esse momento atípico da administração pública municipal.

Segundo Bardin (2011) após a seleção dos documentos é necessária a constituição do *corpus* de pesquisa, ou seja, o conjunto de documentos que serão submetidos ao procedimento de análise. No caso, serão constituídos dois *corpus* teóricos distintos: O primeiro se refere ao conjunto de todos os RA produzidos pelo corpo técnico do TCE-PE rela-

cionados aos processos de prestação de contas dos 184 municípios pernambucanos. O segundo é constituído por todas as DP produzidas pelo corpo técnico dos municípios em resposta aos apontamentos contidos nos respectivos relatórios de auditoria do TCE-PE. Os *corpus* foram delimitados pela regra de exaustividade com base em um critério temporal, ou seja, todos os documentos referentes ao exercício de 2019, totalizando 184 RA e 118 DP. A diferença entre o número de RA e DP deveu-se a ausência de apresentação de DP por um número considerável de municípios (66; (35,8%)). Também foram atendidos os critérios de homogeneidade e pertinência para os documentos que integraram o *corpus*. A tabela 04 apresenta a matriz de amarração metodológica do estudo.

TABELA 04 • MATRIZ DE AMARRAÇÃO METODOLÓGICA.

OBJETIVO GERAL /ABORDAGEM ABORDAGEM METODOLÓGICA	OBJETIVOS ESPECÍFICOS/ MÉTODO DE PESQUISA	TÉCNICAS DE ANÁLISE
<p>O objetivo do estudo é analisar a utilização de táticas de gerenciamento de impressão nas respostas dos governos locais aos apontamentos dos órgãos de controle na análise de prestação de contas públicas anuais.</p> <p>Abordagem Qualitativa</p>	<p>Objetivo Específico 1 - Identificar os principais apontamentos contidos nos relatórios de auditoria.</p> <p>Análise de Conteúdo (Bardin, 1977)</p>	PRÉ-ANÁLISE
		Constituição do <i>Corpus 1</i> por meio da técnica de pesquisa documental e leitura flutuante do material.
		EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
		Nuvem de Palavras – Organiza as palavras graficamente em função da sua frequência. (Camargo & Justo, 2013)
		Análises lexicográficas - Quantidade de palavras, frequência média e redução das palavras ao nível de suas raízes. (Camargo & Justo, 2013)
		Análise de cluster (ou agrupamento) de palavras - Técnica estatística e computacional que organiza um grande volume de termos em grupos (nuvens ou ramos) com base na sua similaridade ou proximidade.
	<p>Objetivo Específico 2 - Analisar as táticas defensivas de gerenciamento de impressão contidas nas defesas prévias.</p> <p>Análise de Conteúdo (Bardin, 1977)</p>	PRÉ-ANÁLISE
		Constituição do <i>Corpus 2</i> por meio da técnica de pesquisa documental e leitura flutuante do material.
		EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
		Nuvem de Palavras – Organiza as palavras graficamente em função da sua frequência. (Camargo & Justo, 2013)
		Análises lexicográficas - Quantidade de palavras, frequência média e redução das palavras ao nível de suas raízes. (Camargo & Justo, 2013)
		Análise de cluster (ou agrupamento) de palavras - Técnica estatística e computacional que organiza um grande volume de termos em grupos (nuvens ou ramos) com base na sua similaridade ou proximidade.
Árvore de Palavras (ou <i>Word Tree</i>) - Técnica de visualização de dados textuais que permite explorar como uma palavra ou expressão específica é utilizada em um grande corpo de texto.		

Fonte: Elaboração Própria (2022)

TABELA 05 • ANÁLISE LEXICOGRÁFICA DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

TEMA	LÉXICO	Nº DE OCORRÊNCIA	FREQUÊNCIA PONDERADA
Juízo Negativo	irregularidades	3639	5%
	insuficiências	2401	4%
	deficiências	1960	3%
	déficit	1817	3%
	ausência	1597	2%
	falhas	1568	2%
	descumprimento	1503	2%
	ressalvas	1446	2%
	desequilíbrio	1394	2%
	perdas	1288	2%
	incapacidade	1171	2%
	riscos	1030	2%
	excesso	941	1%
	fracasso	917	1%
	deficiente	878	1%
	inapropriado	684	1%
	superestimadas	680	1%
	graves	671	1%
	deficitário	637	1%
	Apontamentos	dano	633
sanção		619	1%
rejeição		617	1%
piores		603	1%
desvios		568	1%
responsabilidade		4555	7%
recomendações		1329	2%
deverá		1276	2%
ajuste		1246	2%
determinações		1091	2%
apontadas		1090	2%
transparência		1047	2%
atender		1046	2%
responsáveis	833	1%	
responsável	700	1%	
recomendendo	655	1%	
deverão	622	1%	

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Os resultados da análise lexicográfica da tabela 05 revelam a presença de palavras que remetem diretamente ou por similitude à apreciações negativas nos RA analisados, remetendo à presença tanto de irregularidades (“irregular”, “desvios”, “dano”) como de má gestão e desperdício de recursos (“deficiência”, “falha”, “descumprimento”, “fracasso”, “perda”) dentre outros juízos negativos. Ao todo são

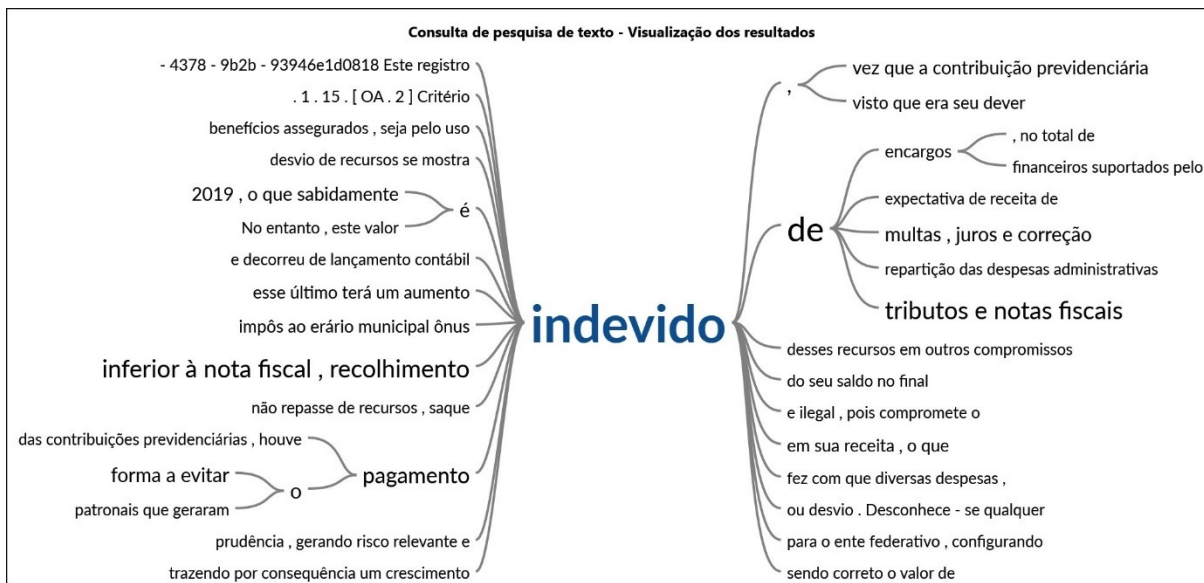
29.826 ocorrências. O que representa na média 162 ocorrências por RA. Embora a presença desses léxicos represente um percentual inferior a 5% da frequência ponderada, sugerem uma presença significativa dessas apreciações nos relatórios analisados.

A análise também revela a presença de palavras que indicam diretamente ou por similitude a recomendação para regularização de achados de audi-

toria, tais como: “recomendação”, “ajuste”, “apontadas”, “recomendado”, “responsabilidade”. Ao todo são 15.490 ocorrências, representando na média 84 ocorrências por RA. A frequência ponderada desses termos é proporcional às identificadas para os termos relacionados à irregularidade e má gestão. Apesar de não poder afirmar se as frequências pon-

deradas são elevadas ou reduzidas em comparação aos municípios ou entes da federação, é possível afirmar que a média geral com que tais itens estão presentes nos relatórios justifica a análise proposta nesse estudo de que os municípios podem se utilizar de táticas defensivas de gerenciamento de impressão nas suas defesas prévias.

FIGURA 02 • ÁRVORE DE PALAVRAS - INDEVIDO

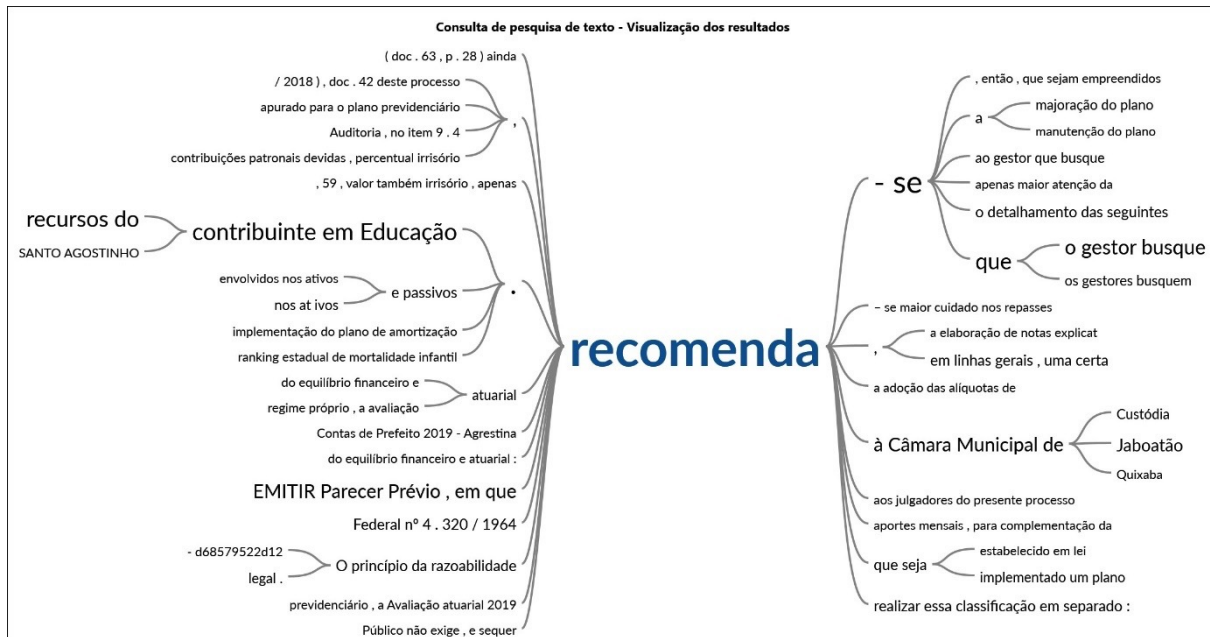


Fonte: Output NVivo (2022)

Com o objetivo de obter uma maior compreensão sobre o contexto no qual algumas das palavras da tabela 5 são utilizadas, foram construídas as árvores das palavras: “irregular”, “indevido” e “recomendação”. Em razão das dimensões do gráfico produzido para a árvore da palavra “irregular” não ser suportada do corpo do texto, o contexto de uso está relacionado à: repasse de duodécimo, previdência,

fonte de recursos, limite de despesa total, contratações, processos e documentos. A análise da figura 02 também aponta dentre outros aspectos a situação de pagamentos indevidos dentre outros. Nesse sentido a análise confirma o contexto negativo de relação com situações de irregularidade presentes nos RAs com relação à esses léxicos.

FIGURA 03 • ÁRVORE DE PALAVRAS - RECOMENDA



Fonte: Output NVivo (2022)

No que concerne à natureza das recomendações, a análise da figura 03 remete novamente à questões de natureza previdenciária, educação e de direcionamento para o executivo e legislativo. Como a construção das árvores de palavras não analisam por similitude lexical os termos recomendação, responsabilidade e outros. Não se pode afirmar que estes são os únicos aspectos alvos de recomendação.

Sendo necessária a construção de árvores para cada uma das palavras constantes na tabela 05. No entanto é possível destacar os principais temas abordados negativamente nos relatórios: saúde, educação, previdência, despesa de pessoal, dívidas, repasse de duodécimo, previdência, fonte de recursos, limite de despesa total, contratações, processos e documentos.

Essas relações foram confirmadas por meio de análise de clusters para a maioria dos termos acima.

4.2. Táticas defensivas de gerenciamento de impressão contidas nas defesas prévias

Nesta seção, foram analisadas todas as DP produzidas pelo corpo técnico dos municípios em resposta aos apontamentos contidos nos respectivos relatórios de auditoria do TCE-PE referentes à prestação de contas de 2019. Ao todo foram coletadas 118 DPs, a diferença entre o número de RA e DP deveu-se a ausência de apresentação de DP por um número considerável de municípios (66; 35,8%). Apesar da diferença numérica, na seção anterior foram destacados os principais apontamentos e recomendações, auxiliando na construção de um quadro geral da atuação do TCE-PE com relação aos principais temas presentes nesses relatórios. Nesta etapa, busca-se um quadro geral sobre as táticas defensivas de gerenciamento de impressão e não uma análise individual por município.

TABELA 06 - SÍNTESE DAS TÁTICAS DEFENSIVAS ADOTADAS NAS DPS

TÁTICA DEFENSIVA	FRAGMENTO DO TEXTO DA ÁRVORE DE PALAVRAS DIRIGIDO AO AUDITOR	RETÓRICA ADOTADA
Explicação	...que fundamente a pretensão do auditor	Ironia
	...que sustente a pretensão do auditor	Ironia
	...demonstrado o equivocado apontamento do auditor	Acusação de Imperícia
	...resta demonstrado o equívoco do auditor	Acusação de Imperícia
	...de um juízo pessoal do auditor	Desqualificação
	... em mera avaliação pessoal do auditor	Desqualificação
	... opinião e suposição pessoal do auditor	Desqualificação
	... que segundo entendimento pessoal do auditor	Desqualificação
	...ser desconsiderados os apontamentos do auditor	Contestação Técnica
	... um equívoco por parte do auditor	Acusação de Imperícia
	... em apertada síntese, o digno auditor	Desqualificação
	...alega o ilustre auditor	Ironia
	... premissa vênua, discordamos do ilustre auditor	Contestação Técnica
	... houve um equívoco do nobre auditor	Acusação de Imperícia /Ironia
	... equívoco por parte do nobre auditor	Acusação de Imperícia /Ironia
	... insinua o relatório do nobre auditor	Acusação de Imperícia /Ironia
	... à sua equivocada análise	Acusação de Imperícia
	... ora, mais uma vez o auditor	Ironia
	... não conseguimos identificar onde o auditor...	Contestação Técnica
	... quer fazer crer o auditor	Desqualificação
	... foi deduzido equivocadamente pelo auditor	Acusação de Imperícia
	... que foram equivocadamente capturados pelo auditor	Acusação de Imperícia
	... também o equívoco cometido pelo auditor	Acusação de Imperícia
	... discordamos da conclusão evidenciada	Contestação Técnica
	... que pretende legislar por meio de	Ironia
	... refuta-se veementemente a presente	Contestação Técnica
	... sem qualquer amparo legal	Contestação Técnica
	... o auditor a uma conclusão errônea	Acusação de Imperícia
	...comete equívoco	Acusação de Imperícia
	... comete uma falha formal, pois	Acusação de Imperícia
... considerou equivocadamente os valores das	Acusação de Imperícia	
... deixa de lado o conjunto	Contestação Técnica	
... em desconsiderar toda a metodologia	Contestação Técnica	
... Se equivocou em seu relatório	Acusação de Imperícia	
Alerta	Não utilizada	
Handicapping	Não utilizada	
Desculpa	Não utilizada	
Restituição	Não utilizada	
Pró- social	Não utilizada	

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Os resultados apresentados na tabela 06 sugerem que a tática defensiva de GI predominante nas defesas prévias em relação ao auditor e seu relatório é a tática de explicação, que consiste na negação dos apontamentos imputados ao processo de prestação de contas. Os resultados apontam também que as defesas prévias se utilizam de quatro tipos de retóricas no emprego desta tática: contestação técnica, acusação de imperícia, desqualificação dos argumentos apresentados e ironia em relação aos achados do auditor. Esses achados confirmam a utilização de táticas defensivas de GI nos relatórios de prestação de contas anuais dos municípios, no entanto avança na literatura ao demonstrar que diferente da tática defensiva de desculpa, empregado na defesa dos achados e recomendações de auditorias especiais, nas DPs relativas aos processos de prestação de contas anuais a principal tática defensiva empregada é a de explicação.

5. Discussão dos resultados

Os resultados do estudo apontam que os principais apontamentos e recomendações contidos nos relatórios de auditoria das prestações de contas dos municípios pernambucanos contemplam as políticas públicas de saúde e educação, Com relação aos aspectos fiscais os temas mais abordados por esses relatórios estão alinhados aos dispositivos da LRF tais como: despesa de pessoal, previdência, arrecadação e endividamento dos municípios.

A análise lexicográfica dos relatórios confirma a presença de apontamentos de irregularidade, má gestão e desperdício de recursos públicos, embora a presença desses léxicos represente um pequeno percentual de frequência ponderada dos relatórios, estes resultados são aderentes à pesquisas que investigaram a presença de termos relacionados à corrupção em relatórios de auditoria (Pereira & Cordeiro Filho, 2012; Dias, Matias-Pereira, Farias & Pamplona, 2013 Caldas, 2020). As principais irregularidades detectadas com relação às prestações de contas estão relacionadas ao repasse de duodécimo, previdência, fonte de recursos, limite de despesa total, contratações, processos e documentos.

A análise também revela a presença de palavras que indicam diretamente ou por similitude a recomendação para regularização de achados de auditoria, justificando a análise proposta nesse estudo de que os municípios podem se utilizar de táticas

defensivas de gerenciamento de impressão nas suas defesas prévias.

Os resultados sugerem que as defesas prévias analisadas procuraram abordar todos os temas contidos nos relatórios de auditoria. A análise revela ainda que a tática defensiva de GI predominante nas defesas prévias em relação ao auditor e seu relatório é a tática de explicação, utilizando-se de quatro tipos de retóricas principais: contestação técnica, acusação de imperícia, desqualificação dos argumentos apresentados e ironia em relação aos achados do auditor.

Esses achados confirmam a utilização de táticas defensivas de GI nos relatórios de prestação de contas anuais dos municípios, no entanto avança na literatura ao demonstrar que diferente da tática defensiva de desculpa, empregado na defesa dos achados e recomendações de auditorias especiais (Pereira & Cordeiro Filho, 2012; Dias, Matias-Pereira, Farias & Pamplona, 2013 Caldas, 2020), a tática de explicação é a mais utilizada no processo regular de prestação de contas anuais.

No entanto, reconhece-se como limitação do estudo a impossibilidade de controle total sobre o contexto semântico de cada termo. Dado que o sentido de uma expressão pode variar conforme a estrutura argumentativa do gestor, a análise baseou-se na identificação de padrões de expressões recorrentes que, fundamentadas na literatura de Gerenciamento de Impressão, denotam a negação dos apontamentos de auditoria. Assim, as conclusões aqui apresentadas refletem as evidências extraídas da amostra de dados disponível, admitindo-se que variações contextuais específicas, inerentes ao discurso jurídico-administrativo, podem oferecer nuances que a análise léxica e de árvores de palavras, isoladamente, pode não capturar em sua totalidade.

Para superar as limitações apontadas e avançar na compreensão do Gerenciamento de Impressão em contextos de controle externo, recomenda-se que estudos futuros adotem uma abordagem metodológica mista, combinando a análise léxica automatizada com a Análise de Conteúdo qualitativa ou a Análise do Discurso. Essa integração permitiria capturar as nuances semânticas e a intenção persuasiva que métricas isoladas de frequência e árvores de palavras podem omitir.

6. Referências

- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo* (4ª ed.). Lisboa: Edições 70. (Trabalho original publicado em 1977).
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília, DF.
- Caldas, O. V. (2020). *Falhas administrativas ou indícios de corrupção? Gerenciamento de impressões no conteúdo das manifestações dos gestores públicos municipais* (Tese de doutorado). Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade de Brasília (UnB), Brasília.
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2013). IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. *Temas em psicologia*, 21(2), 513-518.
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 649-667. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.001>
- DePaula, N., & Dincelli, E. (2016). An empirical analysis of local government social media communication: Models of e-government interactivity and public relations. *Digital Government Research*. <https://doi.org/10.1145/2912160.2912174>
- Dias, N. S. L., Matias-Pereira, J., Farias, R. S., & Pamplona, M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela União aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 24(63), 206-218.
- Fan, J., Zheng, H., & Liang, W. K. (2022). How to enhance government trust and social cohesion: Evidence from China. *Frontiers in Psychology*, 13, 816019. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.816019>
- Gardner, W. L., & Paolillo, J. G. P. (1999). A taxonomy of organizational impression management tactics. *Advances in Competitiveness Research*, 7(1).
- Goffman, E. (1985). *A representação do eu na vida cotidiana*. Vozes.
- Hong, S., Ji, S., & Kim, T. K. (2024). Performance management and political accountability: How local governments respond to performance feedback. *Asia Pacific Journal of Public Administration*. <https://doi.org/10.1080/23276665.2024.2329922>
- Ji, S. (2022). Role of managerial and political accountability in improving performance of local governments. *Public Performance & Management Review*, 45(4), 819-845. <https://doi.org/10.1080/15309576.2022.2062608>
- Leary, M. R., & Kowalski, R. M. (1990). Impression management: A literature review and two-component model. *Psychological Bulletin*, 107(1), 34-47.
- Mendonça, J. R. C., & Amantino-de-Andrade, J. (2003). Gerenciamento de impressões: Em busca de legitimidade organizacional. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 43(1), 36-48.
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 918-938. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.003>
- Mgoyana, S., & Phesa, M. (2023). Positive tone sentiment and readability as impression management tactics used by district municipalities in South Africa. *Journal of Business and Social Review in Emerging Economies*, 9(4). <https://doi.org/10.26710/jbsee.v9i4.2883>
- Mohamed, A. A., Gardner, W. L., & Paolillo, J. G. (1999). A taxonomy of organizational impression management tactics. *Journal of competitiveness studies*, 7(1), 108-130
- Pereira, R. J., & Cordeiro Filho, J. B. (2012). Rejeições de prestação de contas de governos municipais: O que está acontecendo? *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 33-43.
- Pernambuco. (1996). Resolução TC nº 13/1996. Estabelece normas e procedimentos gerais para o desempenho das atribuições relacionadas ao controle externo. *Revista do TCE-PE*, 7(7).
- Pernambuco. (2021). Resolução TC nº 148, de 2021. Define os documentos para prestações de contas anuais do exercício de 2021 de diversos órgãos estaduais. *Revista do TCE-PE*.
- Pernelet, H. R., & Brennan, N. M. (2023). Impression management at board meetings: Accountability in public and in private. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(9), 1-28. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2022-6050>
- Phesa, M., & Mgoyana, S. (2025). Assessing impression management in South African district municipalities' annual reports: A textual characteristics analysis of mayor's foreword. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 6(1). <https://doi.org/10.61194/ijtc.v5i4.1548>
- Rahmanto, A., Yuliarti, M. S., & Albert Muhammad, I. N. (2022). Social media and impression management of governors during the COVID-19 pandemic. *KnE Social Sciences*, 7(5). <https://doi.org/10.18502/kss.v7i5.10579>
- Snider, M., & Copeland, J. (1989). Self-monitoring process in organizational settings. In R. A. Giacalone & P. Rosenfeld (Eds.), *Impression management in the organization*. LEA.
- Supremo Tribunal Federal. (2016). Recurso Extraordinário 848.826/DF. Tema 835 da Repercussão Geral. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Redator para o acórdão: Min. Luiz Fux. Julgado em 10 de agosto de 2016. stf.jus.br

**Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira**dimmitre.morant@academico.ufpb.brORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9535-7883>

Universidade Federal da Paraíba

Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP

Doutor em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB) - Área de Concentração: Contabilidade e Finanças Públicas. Professor de Gestão Orçamentária e Governança Pública do PROFIAP/UFPB.

**Fátima de Souza Freire**ffreire@unb.brORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1133-5087>

Universidade de Brasília

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade PPGCont-UnB

Doutora e Mestre em Economia pela Universidade de Toulouse I, França. Esp. em Matemática Aplicada em Finanças e Economia pela UnB, Bacharel em Contabilidade pela UFC. Pós-Doutora em Contabilidade Socioambiental pela Univesrity of Saint Andrews, Escócia. Professora Titular da UnB.