

O parecer semestral das contas anuais de gestão como instrumento de controle interno municipal: análise documental longitudinal e proposta de modelo padronizado.

The semiannual opinion on annual management accounts as an instrument of municipal internal control: longitudinal document analysis and proposal for a standardized model.

David Marques de Queiroz¹

RESUMO

O Parecer Semestral das Contas Anuais de Gestão constitui instrumento relevante para a consolidação das análises do controle interno municipal, mas sua utilidade depende da estabilidade de critérios, da rastreabilidade das evidências e da capacidade de produzir informação comparável. Este estudo analisa a evolução documental de 19 pareceres emitidos entre 2017 e o primeiro semestre de 2026 por um sistema municipal de controle interno, com o objetivo de identificar continuidades, mudanças estruturais e elementos capazes de subsidiar um modelo padronizado atualizado. Trata-se de pesquisa qualitativa, aplicada e descritivo-analítica, desenvolvida como estudo de caso único longitudinal e análise documental sistemática. O corpus foi codificado mediante 28 critérios relacionados a planejamento, contabilidade, gestão financeira e patrimonial, auditoria, riscos, governança, recomendações e controle externo. Os resultados indicam trajetória gradual, organizada em cinco fases analíticas, com ponto de inflexão documental no segundo semestre de 2025 e consolidação técnico-auditiva no primeiro semestre de 2026. Identificou-se também oscilação terminológica entre “Contas de Gestão” e “Contas Anuais de Gestão” em parte do corpus. Propõe-se modelo flexível de dez blocos, alinhado ao

¹Mestre em Contabilidade e Auditoria (UNISAL/Paraguai, 2016, reconhecido pela UFPR, 2026). Graduado em Direito e Ciências Contábeis (UNEMAT). Professor na SECITEC-MT e Controlador-Geral de Barra do Bugres-MT, Brasil, CEP 78390-000, e-mail: mdavidmqueiroz@gmail.com, ORCID: [0009-0006-7090-367X](https://orcid.org/0009-0006-7090-367X).

Declara-se a utilização do ChatGPT, da OpenAI, como ferramenta auxiliar de revisão linguística, organização textual, sistematização e verificação de consistência do manuscrito. O conteúdo produzido com auxílio da ferramenta foi integralmente revisado e conferido pelo autor, que assume total responsabilidade pela definição metodológica, seleção e conferência das fontes, interpretação dos documentos, resultados e conteúdo científico final, nos termos da Portaria CNPq nº 2.664, de 6 de março de 2026.

referencial do TCE-MT e orientado à comparabilidade, rastreabilidade, auditoria, riscos e monitoramento. Conclui-se que a padronização flexível pode oferecer melhores condições documentais para continuidade institucional e accountability, sem substituir o julgamento técnico da unidade de controle interno.

Palavras-chave: Controle interno municipal. Contas Anuais de Gestão. Padronização documental. Accountability pública. Auditoria governamental.

ABSTRACT

The Semiannual Opinion on Annual Management Accounts is a relevant instrument for consolidating municipal internal control analyses, but its usefulness depends on stable criteria, evidence traceability, and the ability to produce comparable information. This study analyzes the documentary evolution of 19 opinions issued between 2017 and the first half of 2026 by a municipal internal control system, aiming to identify continuities, structural changes, and elements capable of supporting an updated standardized model. This is a qualitative, applied, descriptive-analytical study, developed as a longitudinal single-case study and systematic document analysis. The corpus was coded using 28 criteria related to planning, accounting, financial and asset management, auditing, risks, governance, recommendations, and external control. The results indicate a gradual trajectory organized into five analytical phases, with a documentary turning point in the second half of 2025 and technical-audit consolidation in the first half of 2026. A terminological oscillation between “Management Accounts” and “Annual Management Accounts” was also identified in part of the corpus. A flexible ten-block model is proposed, aligned with the TCE-MT framework and oriented toward comparability, traceability, auditing, risks, and monitoring. The study concludes that flexible standardization may provide better documentary conditions for institutional continuity and accountability without replacing the technical judgment of the internal control unit.

Keywords: Municipal internal control. Annual Management Accounts. Documentary standardization. Public accountability. Government auditing.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988) atribuiu ao sistema de controle interno funções que ultrapassam a verificação formal da legalidade, incluindo a avaliação do cumprimento de metas, da execução dos programas governamentais e da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. No plano municipal, essa arquitetura constitucional ampliou a importância de instrumentos capazes de transformar dados administrativos e contábeis em evidências úteis à gestão, ao controle externo e à prestação de contas.

Nesse contexto, o Parecer Semestral das Contas Anuais de Gestão constitui produto técnico relevante do controle interno. O documento consolida informações provenientes de diferentes sistemas administrativos, interpreta resultados à luz de critérios normativos e

registra achados, orientações, recomendações e conclusões. Sua utilidade não decorre apenas da existência formal do parecer, mas da clareza do escopo, da estabilidade dos critérios de análise, da rastreabilidade das evidências e da possibilidade de comparação entre períodos.

No Estado de Mato Grosso, a Resolução Normativa TCE-MT nº 33/2012 aprovou referenciais para os pareceres da Unidade Central de Controle Interno relativos às Contas Anuais de Gestão e às Contas Anuais de Governo. São regimes distintos de contas públicas, com objetos e finalidades próprias (Furtado, 2007). O presente estudo concentra-se nas Contas Anuais de Gestão e na periodicidade semestral do parecer. O próprio desenho da RN nº 33/2012 admite adaptação ao contexto institucional, pois estabelece orientações macro e atribui à UCI a definição da pertinência e da extensão das análises. Assim, o problema não é a inexistência absoluta de referência normativa, mas a forma como esse referencial é operacionalizado, atualizado e institucionalizado nas rotinas municipais.

A literatura sobre controle interno municipal examina estrutura, funcionamento, aderência normativa, relatórios e relações com auditoria e controle externo (Araújo et al., 2016; Duarte, 2023; Maia et al., 2021; Oliveira, 2023; Souza; Gonçalves; Ferreira, 2026). O COSO (2013) enfatiza processos integrados, informação, comunicação e monitoramento. No setor público, clareza de papéis, gestão de riscos e transformação de achados em ações de melhoria também são relevantes para governança e accountability (IIA, 2026; Pinho; Sacramento, 2009). Permanece menos explorada, contudo, a evolução longitudinal do próprio parecer das Contas Anuais de Gestão enquanto produto documental recorrente da UCI, especialmente quanto à estabilidade de critérios, comparabilidade, rastreabilidade e incorporação progressiva de auditoria, riscos e governança.

O problema de pesquisa é, portanto: como evoluíram, entre 2017 e o primeiro semestre de 2026, a estrutura e o conteúdo dos pareceres semestrais relativos às Contas Anuais de Gestão de um sistema municipal de controle interno e de que modo as evidências dessa trajetória podem subsidiar um modelo padronizado atualizado? O objetivo geral é analisar longitudinalmente a evolução documental desses pareceres e, a partir das evidências empíricas e do referencial normativo, propor uma estrutura padronizada aplicável ao contexto municipal.

Especificamente, busca-se: examinar o papel institucional do parecer; identificar continuidades e mudanças estruturais no corpus; verificar a presença de dimensões relacionadas a planejamento, contabilidade, gestão financeira e patrimonial, auditoria, riscos, governança e accountability; e sistematizar os elementos que devem integrar um modelo padronizado flexível. Em vez de pressupor causalidade, o estudo trabalha com a proposição analítica de que maior estabilidade de estrutura e maior explicitação de critérios favorecem comparabilidade, rastreabilidade e memória institucional.

A contribuição do estudo é dupla. Empiricamente, oferece análise longitudinal de 19 pareceres semestrais produzidos ao longo de quase uma década, permitindo observar a evolução de um instrumento concreto do controle interno municipal. Aplicadamente, transforma essa trajetória documental em proposta de estrutura replicável, atualizada e compatível com a lógica de padronização sem engessamento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL COMO SISTEMA ORGANIZACIONAL

O controle interno contemporâneo é compreendido como processo integrado à gestão, concebido para oferecer segurança razoável quanto ao alcance de objetivos relacionados às operações, à informação e à conformidade. O modelo do COSO organiza essa lógica em ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento (COSO, 2013). Essa concepção afasta a visão do controle como evento episódico e destaca a importância de rotinas, responsabilidades e fluxos informacionais estáveis.

No âmbito municipal, a institucionalização dessas rotinas é especialmente relevante em razão da diversidade de sistemas administrativos, da limitação de equipes e da necessidade de responder simultaneamente a demandas internas e externas. Estudos brasileiros evidenciam diferenças de estrutura e aderência entre controladorias municipais (Maia et al., 2021), bem como a presença de constatações relacionadas às perspectivas do COSO em relatórios de unidades municipais de controle interno (Araújo et al., 2016). Pesquisa recente também identifica associação entre características da estrutura de controle interno e a opinião de auditoria no setor público municipal (Souza; Gonçalves; Ferreira,

2026). Esses achados reforçam a necessidade de examinar o parecer como produto institucional do sistema de controle.

A Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 reforça essa perspectiva sistêmica ao estabelecer requisitos, conceitos e estrutura de referência para os sistemas de controle interno e ao aproximar o modelo estadual da abordagem integrada de controles. Para o parecer de contas de gestão, isso significa que o documento deve ser compreendido como uma das manifestações de um sistema mais amplo, articulado ao planejamento anual, às auditorias, às recomendações e ao monitoramento.

O Modelo das Três Linhas também contribui para essa leitura ao distinguir responsabilidades da gestão, funções de apoio e supervisão e auditoria interna, enfatizando coordenação, assecuração e aconselhamento em suporte à governança efetiva (IIA, 2026). Embora estruturas municipais apresentem diferentes graus de maturidade, a lógica de clareza de responsabilidades é útil para evitar que o parecer seja confundido com mera reprodução contábil ou com fiscalização desconectada dos processos de gestão.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL, RASTREABILIDADE E COMPARABILIDADE

A contabilidade aplicada ao setor público fornece base informacional para o acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Entretanto, registros e demonstrações não se convertem automaticamente em informação útil ao controle. O Conceptual Framework do IPSASB relaciona a informação contábil de propósito geral à prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão, destacando características qualitativas como relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (IPSASB, 2023). A edição consolidada de 2026 mantém o Conceptual Framework no conjunto atual de pronunciamentos do IPSASB (IPSASB, 2026). No Brasil, a NBC TSP Estrutura Conceitual (R1) atualiza esse referencial para os relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público (CFC, 2026).

A comparabilidade é particularmente importante em análises longitudinais. A literatura sobre IPSAS mostra que harmonização e padronização podem favorecer comparabilidade, mas não se confundem com uniformidade rígida nem garantem, por si mesmas, resultados equivalentes entre entidades (Mattei; Jorge; Grandis, 2020; Schmidhuber; Hilgers; Hofmann, 2022). Aplicada ao objeto deste estudo, essa perspectiva permite tratar a estabilidade documental como condição potencialmente favorável à

comparação temporal, sem atribuir às normas contábeis uma regra específica para a estrutura dos pareceres da UCI.

Essa lógica é compatível com o referencial do TCE-MT para as contas de gestão. A RN nº 33/2012 e seu Anexo I apresentam blocos de análise e orientações sobre receitas, despesas, licitações, contratos, encargos previdenciários, dívida ativa, restos a pagar, educação, saúde, patrimônio, obras, prestação de contas, sistema de controle interno, recomendações e conclusão. O caráter referencial do modelo permite que a unidade de controle interno adapte o conteúdo, mas preserva uma arquitetura capaz de apoiar consistência e rastreabilidade.

2.3 ACCOUNTABILITY, GOVERNANÇA E PADRONIZAÇÃO DOCUMENTAL

Accountability envolve mais do que disponibilizar dados: pressupõe prestação de contas, explicação e possibilidade de responsabilização. Bovens (2007) oferece referencial analítico para examinar relações de accountability, enquanto Pinho e Sacramento (2009) discutem sua consolidação no contexto brasileiro. Estudos nacionais também relacionam práticas de governança, transparência e accountability no setor público (Colombo et al., 2023). Para o controle interno municipal, esses referenciais permitem analisar o parecer como meio de organizar e comunicar evidências, juízos e recomendações.

No controle interno, a padronização documental pode contribuir para essa finalidade ao registrar de forma recorrente escopo, fontes, achados, responsáveis, recomendações e situação das providências. Esse registro reduz a perda de memória institucional e facilita o acompanhamento por gestores, controladorias e tribunais de contas. Ao mesmo tempo, a padronização precisa ser suficientemente flexível para incorporar mudanças normativas, novos riscos e particularidades do período analisado.

A governança pública acrescenta a necessidade de direção, supervisão, integridade, accountability, controles proporcionais e gestão de riscos. O framework de governança pública da IFAC e da CIPFA enfatiza princípios aplicáveis a entidades do setor público e admite adaptação a diferentes estruturas e jurisdições (IFAC; CIPFA, 2026). Documentos de controle que evoluem de uma lógica predominantemente descritiva para uma estrutura que explicita riscos, responsáveis, evidências e recomendações tendem a aproximar o parecer da função de instrumento de governança. A questão empírica, contudo, deve ser demonstrada no corpus, e não presumida teoricamente.

3 METODOLOGIA

A pesquisa adota abordagem qualitativa, natureza aplicada e finalidade descritivo-analítica. Quanto ao procedimento, configura-se como estudo de caso único com perspectiva longitudinal (Yin, 2018), baseado em análise documental sistemática. A unidade de análise é o parecer semestral relativo às Contas Anuais de Gestão produzido pelo sistema de controle interno municipal. A análise documental foi utilizada como procedimento de exame de registros institucionais, considerando contexto, autoria, natureza, conteúdo e lógica interna dos documentos (Cellard, 2008; Bowen, 2009).

O corpus é censitário em relação ao acervo localizado para o período de 2017 a 2026: foram identificados 19 pareceres semestrais, correspondentes aos dois semestres de 2017 a 2025 e ao primeiro semestre de 2026. A opção pelo universo documental, em vez de amostra, foi possível em razão do número manejável de documentos e permite preservar a continuidade temporal da série. O primeiro semestre de 2019 permaneceu parcialmente limitado para codificação automatizada em razão da ausência de camada textual utilizável no arquivo disponível, sendo tratado como dado não determinado nos critérios que dependiam dessa leitura, sem imputação artificial de ausência.

A coleta envolveu organização cronológica dos pareceres, identificação de período, data, extensão, estrutura e conteúdos centrais, seguida de codificação sistemática. Foram definidos 28 critérios documentais a partir do referencial normativo do TCE-MT, da literatura sobre controle, auditoria e governança e da leitura sistemática do corpus. Os critérios abrangeram identificação e base normativa; responsáveis; PPA, LDO e LOA; receitas e despesas; restos a pagar e dívida; educação, saúde e pessoal; duodécimo; diárias; patrimônio; licitações e contratos; sistema de controle interno; auditoria; riscos; recomendações; determinações do TCE; conclusão; fontes e evidências; tesouraria e conciliações; DCASP; governança; transparência e prestação de contas.

A codificação registrou presença, ausência ou impossibilidade de determinação do critério. Esse procedimento tem finalidade descritiva: a presença de um elemento não foi interpretada automaticamente como evidência de qualidade, maturidade ou efetividade. A análise qualitativa examinou também a posição do elemento na arquitetura do parecer, sua recorrência e o grau de explicitação, especialmente nos temas auditoria, riscos, governança, demonstrações contábeis, conciliações e recomendações.

A organização e a categorização do material foram subsidiadas por Bardin (2016), sem pretensão de reproduzir integralmente todas as etapas de uma análise de conteúdo clássica. A leitura documental foi articulada aos procedimentos propostos por Cellard (2008) e Bowen (2009). A triangulação ocorreu entre os pareceres, a legislação e os referenciais técnicos aplicáveis, buscando reduzir interpretações baseadas apenas na forma ou na extensão dos documentos.

Como cautela metodológica, o estudo não busca provar que mudanças no formato do parecer causaram melhora na gestão municipal. O que se examina são mudanças documentais observáveis e suas implicações potenciais para comparabilidade, rastreabilidade, memória institucional e accountability. A posição do pesquisador em relação ao contexto institucional também recomenda prudência interpretativa; por isso, os resultados são sustentados por critérios explícitos e documentos verificáveis.

Tabela 1. Composição do corpus documental

Período	Semestres analisados	Nº de pareceres	Situação
2017–2022	1º e 2º semestres	12	Série contínua; 1º/2019 com limitação de camada textual
2023–2025	1º e 2º semestres	6	Série contínua e integralmente codificável
2026	1º semestre	1	Documento mais recente do corpus
Total	2017–1º/2026	19	Universo documental localizado

Fonte: elaboração própria a partir dos pareceres semestrais relativos às Contas Anuais de Gestão (2017–2026).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 TRAJETÓRIA DOCUMENTAL DOS PARECERES

A análise longitudinal revelou que a série não se divide de forma simples entre documentos “sem padrão” e “com padrão”. Há continuidade estrutural desde o início do corpus, combinada com mudanças graduais de conteúdo, densidade e explicitação metodológica. Esse achado modifica a formulação inicial do projeto: em vez de tratar o período como uma oposição binária antes/depois, a evidência recomenda interpretar a trajetória como processo de institucionalização e refinamento do instrumento.

Em 2017 e 2018, os pareceres já apresentam planejamento orçamentário, responsáveis, políticas públicas, temas financeiros e patrimoniais, além de registros da atuação do sistema de controle interno. O segundo semestre de 2018 se destaca pela

presença de relatórios de auditoria e denúncias apuradas, demonstrando que a dimensão auditiva não surge apenas no final da série. A principal diferença posterior está no modo como auditoria, riscos e conclusões passam a integrar a arquitetura do documento.

Entre 2019 e 2022 observa-se maior estabilização de uma estrutura recorrente, com PPA, LDO, LOA, políticas ou índices setoriais, duodécimo, diárias, patrimônio e conclusão. A recorrência desses blocos revela maior estabilidade estrutural, potencialmente favorável à comparação temporal, enquanto a auditoria aparece com menor autonomia estrutural na maior parte dos documentos legíveis. Essa fase evidencia que a padronização documental não deve ser medida apenas pelo número de seções, mas pela estabilidade do núcleo analítico e pela relação entre evidência, análise e conclusão.

De 2023 ao primeiro semestre de 2025 ocorre ampliação do componente contábil-documental. Os pareceres passam a destacar de modo mais sistemático a análise dos atos de gestão, balancetes, dívidas, resultados e orientações técnicas. No segundo semestre de 2023, as recomendações aparecem como seção específica. A leitura identificou ainda oscilação terminológica: em documentos de 2023, o título utiliza “Contas de Gestão”, enquanto a identificação interna emprega “Contas Anuais de Gestão”. O achado evidencia oportunidade de uniformização documental segundo a nomenclatura adotada no Anexo I da RN TCE-MT nº 33/2012.

O ponto de inflexão mais visível ocorre no segundo semestre de 2025. O parecer passa a apresentar arquitetura técnico-analítica mais extensa, com responsáveis por governança, demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, resultado orçamentário, execução financeira, conciliações, restos a pagar, fundamentação normativa, riscos e conclusões por blocos. No primeiro semestre de 2026, essa tendência é consolidada pela explicitação de análises e conclusões de auditoria, conclusão geral, recomendações da unidade de controle interno e parecer técnico conclusivo.

Quadro 1. Fases analíticas identificadas na evolução documental

Fase	Período	Traço dominante	Interpretação
1. Formação e expansão	2017–2018	Estrutura semestral já estabelecida, com variação de extensão e registros de auditoria/atuação da CGCI.	Consolidação inicial do instrumento e experimentação de conteúdos.
2. Estabilização	2019–2022	Repetição de blocos de planejamento, índices, gestão financeira/patrimonial e conclusão.	Aumento da continuidade e comparabilidade estrutural.

3. Ampliação contábil-documental	2023–1º/2025	Maior destaque a atos de gestão, balancetes, dívidas, resultados e orientações.	Aprofundamento da mediação entre informação contábil e controle.
4. Redesenho técnico	2º/2025	Governança, DCASP, conciliações, risco fiscal, recomendações e conclusões por bloco.	Mudança mais intensa da arquitetura do parecer.
5. Consolidação técnico-auditiva	1º/2026	Auditoria explicitada como eixo, com conclusões e recomendações estruturadas.	Integração mais visível entre parecer, auditoria, risco e governança.

Fonte: elaboração própria com base na Matriz-Mestra dos Pareceres 2017–2026.

4.2 PADRONIZAÇÃO, COMPARABILIDADE E MEMÓRIA INSTITUCIONAL

A principal evidência do corpus é que a padronização se desenvolve por camadas. Alguns elementos permanecem recorrentes durante praticamente toda a série, enquanto outros são incorporados ou ganham maior densidade em momentos específicos. Isso reforça a ideia de padronização flexível: um núcleo estável garante comparabilidade, e módulos variáveis permitem responder a alterações normativas, riscos emergentes e prioridades do controle.

Esse resultado converge com a concepção sistêmica do COSO (2013), segundo a qual informação, comunicação e monitoramento são componentes articulados do controle. Um parecer semestral recorrente pode funcionar como mecanismo de monitoramento ao registrar, em ciclos sucessivos, temas comparáveis e providências recomendadas. A utilidade aumenta quando os critérios são explicitados e quando achados anteriores podem ser revisitados.

Também se observa aderência progressiva à lógica do referencial do TCE-MT. A RN nº 33/2012 não impõe um formulário rígido; fornece orientação macro para que a UCI defina a extensão da análise. A trajetória observada demonstra justamente esse processo de adaptação: o documento preserva blocos recorrentes, mas incorpora novas dimensões, sobretudo contabilidade patrimonial, governança, riscos e auditoria. A proposta de padronização decorrente deste estudo deve, portanto, evitar tanto a ausência de critérios quanto o engessamento.

4.3 AUDITORIA, RISCOS, GOVERNANÇA E ACCOUNTABILITY

A auditoria está presente em diferentes momentos da série, porém sua função documental se altera. Nos pareceres iniciais, aparece associada a atividades específicas, relatórios ou registros do sistema de controle interno. Nos documentos mais recentes,

especialmente a partir do segundo semestre de 2025, a lógica auditiva passa a organizar blocos de análise, conclusões e recomendações. A diferença é qualitativa: não se trata simplesmente de maior frequência da palavra auditoria, mas de sua incorporação à estrutura argumentativa do parecer.

O mesmo ocorre com riscos e governança. Em fases anteriores, riscos aparecem predominantemente de forma incidental ou vinculados a aspectos fiscais. No redesenho recente, passam a integrar a fundamentação e a análise de áreas como tesouraria, conciliações, demonstrações contábeis e responsabilidades. Essa evolução é compatível com a abordagem contemporânea que articula governança, gestão de riscos, asseguração e aconselhamento, expressa no Modelo das Três Linhas (IIA, 2026), e converge com o referencial de práticas profissionais de auditoria interna governamental aprovado pelo TCE-MT por meio da RN nº 24/2022. Essa convergência é interpretativa e não implica relação causal entre a norma e as mudanças documentais observadas.

Sob a perspectiva da accountability, a evolução mais relevante é a maior explicitação documental da cadeia entre evidência, análise, conclusão e recomendação. Essa organização pode ampliar a rastreabilidade do juízo técnico e facilitar o escrutínio por gestores e órgãos de controle, sem que se possa inferir causalmente melhoria da gestão. A interpretação é compatível com a literatura de accountability e governança (Bovens, 2007; Pinho; Sacramento, 2009; Colombo et al., 2023).

Os resultados não autorizam afirmar que a mudança documental produziu, por si só, melhoria da gestão. A evidência sustenta conclusão mais delimitada: a arquitetura recente apresenta condições documentais potencialmente mais favoráveis à comparabilidade, à rastreabilidade, ao acompanhamento de recomendações e à integração entre informação contábil, auditoria, riscos e governança.

4.4 PROPOSTA DE MODELO PADRONIZADO ATUALIZADO

Com base na série longitudinal, no referencial do TCE-MT e nos modelos contemporâneos de controle e auditoria, propõe-se que o Parecer Semestral das Contas Anuais de Gestão seja estruturado em núcleo obrigatório e módulos adaptáveis. O núcleo obrigatório deve assegurar identidade documental e comparabilidade; os módulos adaptáveis permitem ajustar profundidade e escopo a risco, materialidade, relevância e planejamento anual da UCI.

Quadro 2. Estrutura proposta para o Parecer Semestral das Contas Anuais de Gestão

Bloco	Conteúdo mínimo	Finalidade
1. Identificação, objeto e período	Ente, unidade, exercício, semestre, gestor, responsáveis, escopo e limitações.	Rastreabilidade, uniformidade terminológica e responsabilização.
2. Base normativa e metodologia	Normas aplicáveis, critérios, fontes, procedimentos e limitações.	Transparência do método e dos critérios.
3. Planejamento e orçamento	PPA, LDO, LOA, receitas, despesas e resultado orçamentário.	Conexão entre planejamento e execução.
4. Contabilidade e patrimônio	DCASP, balancetes, patrimônio, dívida, restos a pagar e conciliações.	Integração da informação contábil e financeira.
5. Limites e políticas públicas	Educação, saúde, pessoal e demais limites legais pertinentes.	Verificação de conformidade e resultados selecionados.
6. Atos de gestão	Contratações, pessoal, tesouraria e áreas selecionadas conforme materialidade.	Análise focal de atos e processos relevantes.
7. Auditoria e riscos	Achados, evidências, critérios, causas, efeitos e avaliação de riscos conforme PAAL.	Profundidade orientada por risco, materialidade e relevância.
8. Recomendações e monitoramento	Recomendação, responsável, prazo, providência adotada e situação atual.	Rastreabilidade e acompanhamento longitudinal.
9. TCE e controle externo	Determinações, recomendações, alertas e providências adotadas.	Integração entre controle interno e externo.
10. Parecer conclusivo	Síntese, ressalvas, limitações e juízo técnico.	Comunicação objetiva da conclusão.

Fonte: elaboração própria a partir da análise documental e dos referenciais normativos.

A proposta reconhece que o TCE-MT já dispõe de referencial para as Contas Anuais de Gestão. Sua contribuição não é substituir a RN nº 33/2012, mas operacionalizá-la em arquitetura contemporânea, incorporando demonstrações contábeis, riscos, governança, auditoria, rastreabilidade de evidências e monitoramento de recomendações. O modelo preserva a autonomia técnica da UCI para ajustar profundidade e módulos ao planejamento, à materialidade e ao risco, e incorpora a uniformização terminológica como elemento da padronização documental.

5 CONCLUSÃO

O estudo analisou longitudinalmente 19 pareceres semestrais relativos às Contas Anuais de Gestão produzidos entre 2017 e o primeiro semestre de 2026, buscando compreender sua evolução documental e utilizar as evidências da série para propor um modelo padronizado atualizado. Os resultados demonstram que a trajetória não corresponde

a uma ruptura simples entre ausência e presença de padronização. O corpus revela processo gradual de estabilização, ampliação e refinamento da arquitetura documental.

Foram identificadas cinco fases analíticas: formação e expansão; estabilização; ampliação contábil-documental; redesenho técnico; e consolidação técnico-auditiva. A mudança mais intensa foi observada no segundo semestre de 2025, quando governança, demonstrações contábeis, conciliações, riscos e recomendações passaram a ocupar posição mais explícita, movimento consolidado no primeiro semestre de 2026 pela incorporação mais estruturada da auditoria e de conclusões por blocos.

Esses achados sustentam a proposição de que a padronização mais útil ao controle interno municipal é flexível: mantém núcleo estável de identificação, método, planejamento, contabilidade, limites, atos de gestão, auditoria, recomendações, monitoramento e conclusão, mas permite módulos variáveis orientados por risco, materialidade e planejamento anual. Essa configuração apresenta condições potencialmente favoráveis à comparabilidade, à rastreabilidade, à memória institucional e à inteligibilidade do parecer, sem transformá-lo em formulário rígido. A análise revelou ainda oscilação terminológica em parte do corpus, reforçando a necessidade de uniformização segundo a expressão “Contas Anuais de Gestão”, adotada pela RN TCE-MT nº 33/2012.

A contribuição teórica-aplicada reside em tratar o parecer como objeto institucional e informacional do controle interno, articulando contabilidade pública, auditoria, governança e accountability. A contribuição prática consiste na estrutura proposta, que pode orientar municípios na atualização de seus pareceres semestrais em diálogo com os referenciais dos tribunais de contas.

O estudo possui limitações. Trata-se de caso único e de análise documental; por isso, não se pode atribuir causalmente ao formato do parecer eventuais melhorias da gestão. Além disso, um documento do corpus apresentou limitação técnica de extração textual. Pesquisas futuras podem comparar municípios, examinar a implementação das recomendações, incorporar entrevistas com gestores e auditores e testar relações entre maturidade documental, qualidade do controle e resultados de fiscalização externa.

Conclui-se que o Parecer Semestral das Contas Anuais de Gestão, quando estruturado por critérios explícitos e articulado à auditoria, à avaliação de riscos e ao monitoramento de recomendações, pode ampliar sua função para além da prestação formal

de contas, constituindo instrumento de memória institucional, comunicação técnica e suporte ao processo de controle interno municipal.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha; LIBONATI, Jeronymo José; MIRANDA, Luiz Carlos; RAMOS, Francisco de Sousa. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, v. 12, n. 2, p. 39–58, 2016. DOI: 10.4270/ruc.2016239-58. Disponível em: <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4694>. Acesso em: 6 set. 2026.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.

BOVENS, Mark. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. *European Law Journal*, v. 13, n. 4, p. 447–468, 2007. DOI: 10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>. Acesso em: 6 set. 2026.

BOWEN, Glenn A. Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, v. 9, n. 2, p. 27–40, 2009. DOI: 10.3316/QRJ0902027. Disponível em: <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/constituicao>. Acesso em: 6 set. 2026.

CELLARD, André. A análise documental. In: POUPART, Jean et al. *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 295–316.

COLOMBO, Paulo Keese; SILVA, Marcelo Ribeiro; FONSECA, Leticia Rodrigues da; RODRIGUES, Tatiana Barbosa. Accountability: uma análise sobre as práticas de governança pública em uma universidade federal. *Revista de Gestão e Secretariado*, v. 14, n. 8, p. 12608–12633, 2023. DOI: 10.7769/gesec.v14i8.2433. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v14i8.2433>. Acesso em: 6 set. 2026.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control—Integrated Framework*. Durham, NC: COSO, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/internal-control>. Acesso em: 6 set. 2026.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TSP Estrutura Conceitual (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2026. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 6 set. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO (CNPq). Portaria CNPq nº 2.664, de 6 de março de 2026. Institui a Política de Integridade na Atividade Científica do CNPq. Brasília, DF: CNPq, 2026. Disponível em:

<https://www.gov.br/cnpq/pt-br/composicao/comissao-de-integridade/documentos>. Acesso em: 6 set. 2026.

DUARTE, Evaldo Rezende. Eficácia do controle interno à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos alertas e notificações emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Revista UNEMAT de Contabilidade, v. 11, n. 22, p. 37–55, 2023. DOI: 10.30681/ruc.v11i22.5194. Disponível em: <https://doi.org/10.30681/ruc.v11i22.5194>. Acesso em: 6 set. 2026.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. Revista do TCU, Brasília, n. 109, p. 61–89, 2007. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/438>. Acesso em: 6 set. 2026.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Three Lines Model: Assurance and Advice in Support of Effective Governance. Lake Mary, FL: IIA, 2026. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/standards/documents/?category=related+content>. Acesso em: 6 set. 2026.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC); CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (CIPFA). International Framework: Good Governance in the Public Sector. 2026 ed. New York: IFAC; London: CIPFA, 2026. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications/international-framework-good-governance-public-sector-2026>. Acesso em: 6 set. 2026.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). 2026 Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. New York: IPSASB/IFAC, 2026. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/2026-handbook-international-public-sector-accounting-standards-board-pronouncements>. Acesso em: 6 set. 2026.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. New York: IFAC, 2023. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-2023>. Acesso em: 6 set. 2026.

MAIA, Valdiana de Araújo; SAMPAIO, Thicia Stela Lima; RODRIGUES, Rubens Carlos; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; DINIZ, Gleison Mendonça. Sistema de controle interno municipal: em busca de uma estrutura funcional mínima necessária. Revista Controle - Doutrina e Artigos, v. 20, n. 1, p. 122–162, 2021. DOI: 10.32586/rcda.v20i1.727. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v20i1.727>. Acesso em: 6 set. 2026.

MATTEI, Giorgia; JORGE, Susana; GRANDIS, Fabio Giulio. Comparability in IPSASs: lessons to be learned for the European Standards. Accounting in Europe, v. 17, n. 2, p. 158–182, 2020. DOI: 10.1080/17449480.2020.1742362. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1742362>. Acesso em: 6 set. 2026.

OLIVEIRA, Francisco das Chagas Braz de. Controle interno municipal: um estudo de caso dos municípios do Estado do Piauí. Revista Foco, v. 16, n. 4, e1431, 2023. DOI:

10.54751/revistafoco.v16n4-034. Disponível em:
<https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n4-034>. Acesso em: 6 set. 2026.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, 2009. DOI: 10.1590/S0034-76122009000600006. Disponível em:
<https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>. Acesso em: 6 set. 2026.

SCHMIDTHUBER, Lisa; HILGERS, Dennis; HOFMANN, Sebastian. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. Financial Accountability & Management, v. 38, n. 1, p. 119–142, 2022. DOI: 10.1111/faam.12265. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/faam.12265>. Acesso em: 6 set. 2026.

SOUZA, Gabriel Jesus de; GONÇALVES, Rodrigo Souza; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. A influência da estrutura de controle interno na opinião de auditoria do setor público. Revista Ambiente Contábil, v. 18, n. 1, p. 384–408, 2026. DOI: 10.21680/2176-9036.2026v18n1ID39429. Disponível em:
<https://doi.org/10.21680/2176-9036.2026v18n1ID39429>. Acesso em: 6 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO (TCE-MT). Resolução Normativa nº 24/2022-PP. Aprova o Guia Referencial de Práticas Profissionais de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Municipal. Cuiabá: TCE-MT, 2022. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/legislacoes/resolucao-normativa?page=7>. Acesso em: 7 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO (TCE-MT). Resolução Normativa nº 26/2014-TP. Altera a Resolução Normativa nº 33/2012, aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, bem como estabelece a competência da UCI para elaborar, aprovar, modificar e executar o seu Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI. Cuiabá: TCE-MT, 2014. Disponível em: [https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/resolucao-normativa-no-262014-processo-n-o-1907052014/49214](https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/resolucao-normativa-no-262014-processo-no-1907052014/49214). Acesso em: 7 set. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO (TCE-MT). Resolução Normativa nº 33/2012-TP. Aprova padrões e prazos de envio dos pareceres da Unidade Central de Controle Interno sobre as Contas Anuais de Gestão e de Governo. Cuiabá: TCE-MT, 2012. Disponível em:
[https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/resolucao-normativa-no-332012-processo-n-o-1877712012/34669](https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/resolucao-normativa-no-332012-processo-no-1877712012/34669). Acesso em: 6 set. 2026.

YIN, Robert K. Case Study Research and Applications: Design and Methods. 6. ed. Thousand Oaks: SAGE, 2018. Disponível em:
<https://www.sagepub.com/shop/buy-a-book/case-study-research-and-applications-6-250150>. Acesso em: 6 set. 2026.