



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCont

**GRADIENTE DE MORALIDADE NA *ACCOUNTABILITY*: Uma Análise
Tridimensional do Julgamento Institucional na Prestação de Contas de Governo**

EDILSON BEZERRA DA SILVA

BRASÍLIA - DF

2026

EDILSON BEZERRA DA SILVA

**GRADIENTE DE MORALIDADE NA *ACCOUNTABILITY*: Uma Análise
Tridimensional do Julgamento Institucional na Prestação de Contas de Governo**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB), como requisito à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Mês/ano de ingresso: 02/2021

Área de concentração: Mensuração Contábil

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Orientadora: Profa. Dra. Fátima de Souza Freire

BRASÍLIA - DF

2026

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Ss586gg Silva, Edilson Bezerra da
GRADIENTE DE MORALIDADE NA ACCOUNTABILITY: Uma Análise
Tridimensional do Julgamento Institucional na Prestação de
Contas de Governo / Edilson Bezerra da Silva; orientador
Fatima de Souza Freire. Brasília, 2026.
161 p.

Tese(Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de
Brasília, 2026.

1. Accountability pública. 2. Moralidade kantiana. 3.
Moral accounting. 4. Gradiente de moralidade. 5. Julgamento
institucional. I. Freire, Fatima de Souza, orient. II.
Titulo.

Professora Doutora Rozana Reigota Naves
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto Ellery
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Cesar Augusto Tiburcio Silva
Coordenador do PPGCONT

EDILSON BEZERRA DA SILVA

**GRADIENTE DE MORALIDADE NA *ACCOUNTABILITY*: Uma Análise
Tridimensional do Julgamento Institucional na Prestação de Contas de Governo**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade de
Brasília como requisito para a obtenção do título
de doutor em Ciências Contábeis.

Data da aprovação: 19/05/2026.

Professora Doutora Fátima de Souza Freire
Universidade de Brasília (UnB)
Orientadora

Professora Doutora Marcia Zanievicz da Silva
Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)
Membro Externo

Professor Doutor Vicente Lima Crisóstomo
Universidade Federal do Ceará (UFC)
Membro Externo

Professor Doutor Cesar Augusto Tibúrcio Silva
Universidade de Brasília (UnB)
Membro Interno

Bernardo, você coloriu a minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por sempre me amparar nos momentos em que mais tive dificuldade, demonstrando toda a sua força e poder.

O começo do doutorado coincidiu com o nascimento do meu filho, Bernardo. A quem preciso agradecer de forma muito profunda, mesmo sendo tão pequeno. Você, filho, foi e sempre será a minha maior prioridade e só consegui romper todas as dificuldades por amor a você.

Agradeço aos meus pais, Edilton Bezerra da Silva e Aparecida Maria da Silva, que foram a minha principal inspiração para continuar estudando. Vocês me ensinaram que a educação rompe barreiras e muda vidas.

Aos meus irmãos, Eduardo e Eduarda, pelo apoio incondicional de sempre.

De forma muito especial, agradeço a minha orientadora, Professora Dra. Fátima de Souza Freire. A senhora é uma das pessoas mais brilhantes intelectualmente que conheço e portadora de um coração de bondade, que sempre ampara as pessoas que precisam. Por isso, considero a senhora como uma grande mãe, que puxa quando tem que puxar e acolhe quando tem que acolher.

Agradeço aos professores do PPGCont/UnB, pela excelência acadêmica e científica: Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dra. Fátima de Souza Freire, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa. De igual forma, agradeço aos servidores técnico-administrativos do Programa.

Agradeço a duas pessoas de forma ímpar: Francielle Voltarelli e Paulo. Fran, obrigado por todos os incentivos. Paulo, você sabe que nos tornamos irmãos no mestrado para a vida.

Agradeço aos amigos e companheiros dessa longa caminhada: André, Djones, Dimmitre, Jeremias, Keyla, Lorena, Calado, Maria do Rosário.

Não posso deixar de ceder especial agradecimento ao Dr. Aroldo, Jonas e Débora. Vocês sempre me orientaram e me deram oportunidades incríveis de me tornar uma pessoa melhor.

Agradeço ao amigo Faustino, por emprestar tantos livros que me ajudaram a compreender Kant.

RESUMO

A prestação de contas de governo constitui um processo institucional complexo, no qual diferentes atores mobilizam distintas racionalidades ao longo de etapas decisórias, desde a análise técnica especializada até a deliberação política final. Embora a literatura sobre *accountability* pública tenha avançado na compreensão dos mecanismos formais de controle, persiste uma lacuna quanto à estrutura interna do julgamento moral produzido nesses processos e à forma como essa ela se transforma ao longo das etapas institucionais. Esta tese teve por objetivo analisar como a racionalidade moral se estrutura e se transforma ao longo do processo institucional de prestação de contas de governo. Para tanto, adotou-se uma abordagem quali-quantitativa, operacionalizada por meio de análise de conteúdo, aplicada a um corpus documental de 3.588 páginas, composto por documentos técnicos e deliberativos referentes às prestações de contas anuais do Governo do Estado de Goiás junto ao Tribunal de Contas do Estado (TCE-GO) e à Assembleia Legislativa (ALEGO), no período de 2018 a 2024. O modelo analítico proposto articula três eixos complementares (i) as etapas institucionais do processo (E1-técnica, E2-intermediária, E3-política), (ii) as dimensões morais kantianas (M1-universalização; M2-dever; M3-conformidade; M4-prudencial; M5-inclinação/desvio) e (iii) os padrões de *moral accounting* (débito, crédito e compensação moral). Com base nessa estrutura, foram construídos dois indicadores sintéticos, o Índice de Moralidade (IM) e o Índice de Débito (ID), que permitem mensurar a dinâmica moral do sistema ao longo do tempo. Os resultados revelam que o processo de prestação de contas se desenvolve de maneira estruturalmente assimétrica, onde a fase técnica (E1) concentra cerca de 87,7% dos registros e é dominada pela racionalidade de universalização (M1-75,1%), ao passo que as fases subsequentes apresentam progressivo deslocamento em direção à conformidade procedimental (M3) e à racionalidade prudencial (M4). Em relação à *moral accounting*, identificou-se predominância absoluta do débito moral (94,8% dos registros), com créditos (3,8%) e compensações morais (2,6%) em patamares residuais ao longo de todo o período analisado. O Índice de Moralidade apresentou trajetória ascendente, evoluindo de 0,706 (2018) para 0,815 (2023), enquanto o Índice de Débito permaneceu estruturalmente elevado e estável (entre 0,924 e 0,945), evidenciando uma dissociação entre o fortalecimento da racionalidade normativa e a persistência da lógica acusatória. Esses achados sustentam a existência do fenômeno denominado Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA), conceito que descreve a transformação progressiva e sistemática da racionalidade do julgamento institucional ao longo do fluxo decisório, sem alteração da lógica estrutural de responsabilização predominantemente negativa. A contribuição teórica central reside na proposição do GMA como categoria analítica, capaz de integrar a ética kantiana, a literatura de *moral accounting* e a teoria da *accountability* pública em um modelo tridimensional empiricamente operacionalizável, com potencial de generalização para outros contextos de controle externo na administração pública brasileira.

Palavras-chave: *Accountability* pública. Moralidade kantiana. *Moral accounting*. Gradiente de moralidade. Julgamento institucional.

ABSTRACT

Government financial accountability constitutes a complex institutional process in which different actors mobilize distinct rationalities across decision-making stages, from specialized technical analysis to final political deliberation. Although the literature on public accountability has advanced in understanding formal control mechanisms, a gap remains regarding the internal structure of the moral judgment produced in these processes and the way in which it is transformed throughout institutional stages. This thesis aimed to analyze how moral rationality is structured and transformed throughout the institutional process of government financial accountability. For this purpose, a qualitative-quantitative approach was adopted, operationalized through content analysis and applied to a documentary corpus of 3,588 pages, composed of technical and deliberative documents concerning the annual government accounts of the State of Goiás submitted to the State Court of Accounts of Goiás (TCE-GO) and to the Legislative Assembly of Goiás (ALEGO), covering the period from 2018 to 2024. The proposed analytical model articulates three complementary axes: (i) the institutional stages of the process (E1-technical, E2-intermediate, E3-political); (ii) the Kantian moral dimensions (M1-universalization; M2-duty; M3-conformity; M4-prudential rationality; M5-inclination/deviation); and (iii) the patterns of moral accounting (moral debit, moral credit, and moral compensation). Based on this structure, two synthetic indicators were constructed: the Morality Index (MI) and the Debit Index (DI), which make it possible to measure the moral dynamics of the system over time. The results reveal that the government financial accountability process develops in a structurally asymmetrical manner, with the technical stage (E1) concentrating approximately 87.7% of the records and being dominated by the rationality of universalization (M1-75.1%), whereas subsequent stages show a progressive shift toward procedural conformity (M3) and prudential rationality (M4). Regarding moral accounting, an absolute predominance of moral debit was identified (94.8% of the records), with moral credits (3.8%) and moral compensations (2.6%) remaining at residual levels throughout the entire period analyzed. The Morality Index showed an upward trajectory, increasing from 0.706 in 2018 to 0.815 in 2023, while the Debit Index remained structurally high and stable, ranging from 0.924 to 0.945. This indicates a dissociation between the strengthening of normative rationality and the persistence of an accusatory logic. These findings support the existence of the phenomenon termed the Morality Gradient in Accountability (MGA), a concept that describes the progressive and systematic transformation of the rationality of institutional judgment throughout the decision-making flow, without altering the structural logic of predominantly negative accountability. The central theoretical contribution lies in proposing the MGA as an analytical category capable of integrating Kantian ethics, the moral accounting literature, and public accountability theory into an empirically operationalizable three-dimensional model, with potential for generalization to other external control contexts in Brazilian public administration.

Keywords: Public accountability. Kantian morality. Moral accounting. Morality gradient. Institutional judgment.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALEGO	Assembleia Legislativa do Estado de Goiás
AR	Análises dos Relatores
CGU	Controladoria Geral da União
CM	Compensação Moral
DL	Decretos Legislativos
GMA	Gradiente de Moralidade na <i>Accountability</i>
ID	Índice de Débito
IM	Índice de Moralidade
ITC	Instrução Técnica Conclusiva
MPC	Manifestações do Ministério Público de Contas
PP	Pareceres Prévios
RAL	Relatórios da Assembleia Legislativa
RT	Relatórios Técnicos
SS	Sessões Plenárias
TCE-GO	Tribunal de Contas do Estado de Goiás
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Etapas do Processo de Prestação de Contas de Governo – TCE/GO.....	53
Figura 2 – Etapas do Processo de Prestação de Contas de Governo – ALEGO/GO.....	55
Figura 3 – Hierarquia Moral Decrescente	63
Figura 4 – Modelo Tridimensional do Julgamento Institucional e Gradiente de Moralidade na <i>Accountability</i> (GMA).....	64
Figura 5 – Exemplo de um Prompt utilizado no estudo	68
Figura 6 – Estrutura Piramidal Duplamente Assimétrica da <i>Accountability</i> : Integração entre Fluxo Processual e Hierarquia Moral Kantiana (TCE-GO e ALEGO, 2018–2024).....	86

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição dos Processos por Etapa do Fluxo Decisório.....	80
Tabela 2 - Frequência das Categorias da Dimensão Kantiana da Prestação de Contas do Estado de Goiás	82
Tabela 3 - Distribuição de Frequência por Tipo de Documentos no Processo de Prestação de Contas (2018–2024)	87
Tabela 4 - Distribuição das Categorias de Moralidade Kantiana por Tipo de Documento na Prestação de Contas (2018–2024)	90
Tabela 5 - Distribuição das Ocorrências de Débito, Crédito e Compensação na <i>Moral accounting</i>	94
Tabela 6 - Evolução Temporal do Índice de Moralidade (IM) por Categorias Kantianas (2018–2024).....	98
Tabela 7 - Evolução Temporal do Índice de Débito (ID) no Sistema de <i>Moral accounting</i> (2018–2024)	101

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Dimensões de Moralidade e Justiça Social.....	26
Quadro 2 – Visão moral e impactos na administração pública	36
Quadro 3 - Estrutura e Extensão do Corpus Documental da Prestação de Contas de Governo (TCE-GO e ALEGO, 2018–2024).....	57
Quadro 4 - Codebook Analítico do Julgamento Institucional.....	72
Quadro 5 - Dicionário Analítico Completo da Codificação das Dimensões Processual, Moral Kantiana e <i>Moral accounting</i>	73

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Extensão Média dos Relatórios por Tipo (2018-2024)	59
Gráfico 2 – Distribuição/Participação dos Documentos por Tipo no Corpus (2018–2024)...	60
Gráfico 3 - Dinâmica temporal das categorias morais.....	83
Gráfico 4 - Dinâmica temporal dos tipos documentais	89
Gráfico 5 – Distribuição das Categorias Morais por Tipo Documental	94
Gráfico 6 - Dinâmica temporal da <i>moral accounting</i>	95
Gráfico 7 – <i>Moral accounting</i> por tipo documental (%)	97
Gráfico 8 - Índices Morais ao Longo do Tempo e Gradiente de Moralidade na <i>Accountability</i>	102

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.2 Objetivos	18
1.2.1 Geral	18
1.2.2 Específicos.....	19
1.3 Justificativa do tema.....	19
1.4 Estudo de Caso: Governo do Estado de Goiás	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1 Moral e Moralidade.....	23
2.2 Justiça social e moralidade.....	25
2.3 Moralidade Kantiana	26
2.4 <i>Moral Accounting</i>	36
2.4.1 Risco moral (<i>moral hazard</i>) na Administração Pública	40
2.5 Accountability	40
2.5.1 Dimensões, Operacionalização e Teoria da Agência	44
2.5.2 <i>Accountability</i> como Processo Institucional e Transparência	46
2.5.3 <i>Accountability</i> como Dever Moral: Perspectiva Kantiana	48
3. METODOLOGIA DE ANÁLISE	52
3.1 Tipo de análise	52
3.2 Governo do Estado de Goiás e o Corpus documental.....	52
3.3 Modelo Tridimensional de Análise do Julgamento Institucional.....	61
3.4 Pressupostos de pesquisa.....	65
3.5 Procedimentos de Análise	65
3.6 Unidade de análise e <i>codebook</i>	71
3.7 Indicadores Analíticos.....	75
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	80
4.1 Distribuição do Processo por Etapa do Fluxo Decisório.....	80
4.2 Dimensão Kantiana da Moralidade	82
4.2.1 Moralidade por Tipo de Documento	87
4.3 <i>Moral Accounting</i>	94
4.4 Indicadores Analíticos.....	98
4.4.1 Índice de Moralidade	98
4.4.2 Índice de Débito Moral.....	100
4.5 Transformação Progressiva da Racionalidade Moral.....	104
4.6 Transcrições extraídas dos documentos	106

4.6.1 M1 – Ação Universal.....	108
4.6.2 M2 – Agir por Dever	109
4.6.3 M3 – Conformidade Procedimental	110
4.6.4 M4 – Legalidade Prudencial.....	112
4.6.5 M5 – Ação por Inclinação/Desvio.....	113
4.7 Integração dos Resultados.....	115
5 CONCLUSÕES.....	118
REFERÊNCIAS	122
APÊNDICE A - Scripts	139

1 INTRODUÇÃO

Os gastos públicos constituem elementos essenciais para o desenvolvimento da vida em sociedade, envolvendo dimensões sociais, econômicas, financeiras e, sobretudo, éticas e morais (Peacock & Wiseman, 1961). O adequado direcionamento desses recursos pode contribuir para a redução de desigualdades e o aumento do bem-estar social (Heimans, 2002), mas sua gestão representa um desafio complexo aos administradores públicos, especialmente diante da multiplicidade de interesses que permeiam a tomada de decisão (Curristine, Lonti, & Joumard, 2007; Fisher & Sweeney, 1998).

Nesse contexto, decidir entre políticas públicas concorrentes não constitui apenas um problema técnico ou econômico, mas envolve julgamentos de natureza moral (Heath & Palenchar, 2008). Decisões como priorizar determinados grupos em detrimento de outros evidenciam dilemas éticos que não podem ser plenamente resolvidos por abordagens utilitaristas simplificadas, baseadas exclusivamente na maximização do bem-estar agregado (Cooper, 1991; Rawls, 1971). Como discutido por Bentham (1973) e Mill (2005), a própria noção de “bem” ou “felicidade” é contingente a contextos sociais, culturais e institucionais (Crisp, 2002), o que reforça a complexidade moral inerente à ação pública.

Exemplos concretos, como a escolha entre aumentar salários de uma elite do funcionalismo ou ampliar o acesso à água tratada para populações periféricas, evidenciam que decisões públicas envolvem não apenas *trade-offs* econômicos, mas conflitos morais profundos. Ainda que a segunda alternativa possa parecer alinhada à maximização do bem-estar coletivo, tal interpretação repousa sobre uma leitura simplificada do utilitarismo, cuja aplicação prática é limitada diante da diversidade de valores sociais (Cooper, 1991; Rawls, 1971; Crisp, 2002).

Essa discussão se torna ainda mais relevante no setor público, onde os administradores exercem suas funções sob delegação social, representando interesses coletivos e sendo submetidos a mecanismos de prestação de contas baseados em normas e regras legais (Chandler, 1983). Contudo, a presença de discricionariedade implica que decisões não são determinadas exclusivamente por normas formais, mas também por interpretações, valores e contextos específicos (Schillemans & Busuioc, 2015).

Essa dinâmica é tradicionalmente analisada à luz da teoria da agência, caracterizada por assimetria informacional, risco moral e possibilidade de comportamento oportunista (Noreen, 1988; Shapiro, 2006; Frink & Klimoski, 2004). No setor público, tal relação é mediada por mecanismos institucionais de controle, os fóruns de *accountability*, responsáveis por avaliar,

monitorar e julgar a atuação dos gestores públicos (Bovens, 2007; Dubnick & Frederickson, 2011; Schillemans & Busuioc, 2015).

No Brasil, destacam-se os Tribunais de Contas e as instituições legislativas como instâncias centrais desse processo (Willeman, 2020). Entretanto, evidências empíricas indicam limitações relevantes na efetividade desses mecanismos, que frequentemente se concentram em aspectos formais e legais, com limitada capacidade de responsabilização substantiva e influência sobre o julgamento político final (Rocha, 2013; Schillemans & Busuioc, 2015; Busuioc, 2013).

Além disso, a persistência da assimetria informacional (Greiling & Spraul, 2010) e a dificuldade de responsabilização efetiva dos agentes (Schillemans & Busuioc, 2015) indicam que o processo de prestação de contas não opera de forma neutra ou homogênea. Ao contrário, constitui uma arena institucional na qual diferentes racionalidades — técnicas, normativas e políticas — são mobilizadas e reconfiguradas ao longo do fluxo decisório (March & Olsen, 2008; Power, 1997).

Nesse sentido, a contabilidade, enquanto ciência social aplicada, desempenha papel central na estruturação desses julgamentos, ao fornecer informações que subsidiam decisões econômicas e sociais (Scott, 2015; Bernardi & Arnold Sr., 1997). No entanto, a elaboração e interpretação dessas informações envolvem julgamento profissional, incorporando elementos subjetivos e contextuais (Devine, 1960; Everett & Tremblay, 2014; Bostan et al., 2011). A aplicação de normas contábeis, embora orientada por códigos éticos (Williams, 2002), não elimina ambiguidades interpretativas, abrindo espaço para conflitos éticos e múltiplas leituras da realidade (Everett & Tremblay, 2014).

Essas ambiguidades estão diretamente relacionadas a questões de transparência, legitimidade, moralidade e controle social (Greiling & Spraul, 2010; Yasmin & Ghafran, 2021; Hampshire, 1983; Jones & Hildebeitel, 1995), reforçando a necessidade de compreender como os julgamentos institucionais são construídos, e não apenas quais são seus resultados.

A literatura de ética oferece uma base teórica relevante para essa análise. A tradição kantiana distingue diferentes formas de fundamentação moral, desde ações baseadas em princípios universalizáveis até decisões orientadas por interesses ou inclinações (Kant, 1997; Hartman, Blakey, & Gray, 2022). Paralelamente, abordagens da psicologia moral indicam que os indivíduos estruturam seus julgamentos por meio de mecanismos de compensação entre ações positivas e negativas, fenômeno conhecido como *moral accounting* (Johnson & Ahn, 2021; Bloomfield, 2021).

Na perspectiva da *moral accounting*, decisões são organizadas como um sistema de balanço moral, no qual ações negativas podem ser compensadas por aspectos positivos, resultando em padrões de débito, crédito e compensação moral (Bloomfield, 2021). Apesar de seu potencial analítico, estudos nessa área ainda são escassos, especialmente no contexto da *accountability* pública.

Diante dessa lacuna, este estudo parte da premissa de que o processo de prestação de contas de governo não é normativamente homogêneo, mas apresenta variações sistemáticas na forma como o julgamento moral é estruturado ao longo de suas etapas institucionais. Argumenta-se que há uma transformação progressiva da racionalidade do julgamento, que se desloca de uma lógica predominantemente técnico-normativa nas fases iniciais para uma racionalidade mais prudencial e politicamente contextualizada nas fases finais.

Para investigar essa dinâmica, o estudo propõe um modelo tridimensional do julgamento institucional, que integra três dimensões analíticas: (i) as etapas do processo de prestação de contas (E1–E3; (ii) as dimensões morais do julgamento, inspiradas na ética kantiana (M1–M5), e (iii) os padrões de *moral accounting* (débito, crédito e compensação). Essa estrutura permite analisar simultaneamente o contexto institucional, a forma de racionalidade moral mobilizada e a direção do julgamento atribuído.

Com base nesse modelo, são construídos indicadores sintéticos, o Índice de Moralidade (IM) e o Índice de Débito (ID), que possibilitam mensurar a evolução da moralidade institucional ao longo do tempo. A partir desses indicadores, o estudo busca identificar empiricamente a existência de um possível Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA), entendido como a variação sistemática na intensidade e na direção do julgamento moral ao longo do processo decisório.

Assim, a questão de pesquisa que orienta este estudo é: Como a racionalidade moral se estrutura e se transforma ao longo do processo institucional de prestação de contas de governo?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Analisar como a racionalidade moral se estrutura e se transforma ao longo do processo institucional de prestação de contas de governo.

1.2.2 Específicos

- Classificar os trechos dos documentos institucionais segundo as dimensões morais, com base em uma tipologia inspirada na ética kantiana;
- Identificar os padrões de *moral accounting* presentes nos pareceres, distinguindo entre débito (D), crédito (C) e compensação moral (CM);
- Analisar a distribuição dessas categorias ao longo das etapas institucionais do processo de prestação de contas, evidenciando variações na racionalidade do julgamento;
- Construir indicadores sintéticos (Índice de Moralidade e Índice de Débito) para mensurar a dinâmica moral do sistema ao longo do tempo;
- Examinar a evolução temporal da moralidade institucional, identificando padrões de transformação no julgamento;
- Verificar a existência de um gradiente de moralidade na *accountability*, caracterizado pela transição de uma racionalidade técnico-normativa para uma racionalidade prudencial e politicamente contextualizada.

1.3 Justificativa do tema

A gestão participativa nas decisões de governo constitui uma das principais características das democracias representativas, cuja legitimidade está associada à confiança depositada pelos cidadãos em seus representantes eleitos (Harrison & Sayogo, 2014; Tyler, 2006). Essa confiança é sustentada por uma rede complexa de relações que envolve transparência, acesso à informação, *accountability* e participação social, permitindo aos cidadãos avaliar, validar e, quando necessário, contestar as ações governamentais (Florini, 2007; Michener & Bersch, 2013).

Nesse sentido, o voto opera como mecanismo de autorização e delegação política, por meio do qual os cidadãos conferem legitimidade aos representantes para decidir em nome da coletividade, sem eliminar a necessidade de controle posterior por mecanismos de *accountability* eleitoral e institucional (Pitkin, 1967; Manin, 1997; Przeworski, Stokes, & Manin, 1999; Bimber, 2003). Em contrapartida, a *accountability* emerge como instrumento fundamental para assegurar que essas decisões estejam alinhadas ao interesse público,

especialmente no que se refere à alocação de recursos e à prestação de contas (Harrison & Sayogo, 2014; Heald, 2012; Michener & Bersch, 2013).

No entanto, a gestão de recursos públicos escassos, associada à multiplicidade de interesses e à complexidade das políticas públicas, expõe os gestores a dilemas morais relevantes (Everett & Tremblay, 2014). Tais decisões não são apenas técnicas, mas incorporam elementos normativos, contextuais e, muitas vezes, políticos, influenciados por fatores institucionais, culturais e organizacionais.

Embora a literatura tenha avançado na compreensão dos mecanismos de controle e da teoria da agência, ainda persistem lacunas importantes na compreensão de como os julgamentos institucionais são efetivamente construídos nos processos de prestação de contas. Em particular, observa-se que, apesar da existência de estruturas formais de controle, permanecem problemas como assimetria informacional (Greiling & Spraul, 2010), baixa efetividade na responsabilização dos agentes (Schillemans & Busuioc, 2015) e limitações na capacidade dos fóruns de *accountability* em influenciar decisões políticas substantivas (Rocha, 2013).

Essas limitações indicam que a *accountability* não pode ser analisada apenas como um mecanismo formal de controle, mas deve ser compreendida como um processo institucional no qual julgamentos são construídos, negociados e transformados ao longo de diferentes etapas decisórias. Nesse processo, diferentes racionalidades, técnicas, normativas e políticas, são mobilizadas, o que levanta a necessidade de instrumentos analíticos capazes de capturar essa complexidade.

Adicionalmente, embora existam contribuições relevantes da literatura de ética e psicologia moral, como as abordagens deontológicas (Kant, 1997) e as discussões sobre *moral accounting* (Johnson & Ahn, 2021; Bloomfield, 2021), sua aplicação empírica ao contexto da *accountability* pública ainda é incipiente. Em especial, há escassez de estudos que investiguem como padrões de débito, crédito e compensação moral se manifestam nos julgamentos institucionais e como esses padrões variam ao longo do processo decisório.

Diante desse cenário, a presente pesquisa se justifica por propor uma abordagem analítica ainda pouco explorada, baseada na integração entre moralidade, *accountability* e *moral accounting*, operacionalizada por meio de um modelo tridimensional do julgamento institucional. Essa abordagem busca complementar análises centradas exclusivamente em normas ou percepções individuais, avançando para a compreensão da estrutura do julgamento institucional, a partir dos próprios documentos que compõem o processo de prestação de contas.

Além disso, ao construir indicadores sintéticos, como o Índice de Moralidade e o Índice de Débito, o estudo contribui para a mensuração empírica da dinâmica moral do sistema,

possibilitando a identificação de padrões de transformação ao longo do tempo. Essa contribuição é particularmente relevante para o aprimoramento dos mecanismos de controle e para o fortalecimento da *accountability* pública.

Por fim, ao introduzir o conceito de Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA), a pesquisa oferece uma nova lente interpretativa para compreender como a racionalidade moral se desloca ao longo das etapas institucionais, contribuindo para o avanço teórico e empírico da literatura em contabilidade pública, *accountability* governança e controle social.

1.4 Estudo de Caso: Governo do Estado de Goiás

Para realizar o presente estudo, como objeto empírico, escolheu-se o Governo do Estado de Goiás por sua adequação institucional, disponibilidade de dados e relevância analítica para o estudo da *accountability* pública.

Em primeiro lugar, o Estado de Goiás apresenta um sistema estruturado de controle externo, no qual o Tribunal de Contas do Estado exerce papel central na avaliação das contas de governo, por meio da produção de relatórios técnicos, pareceres prévios e decisões colegiadas. Esses documentos constituem registros formais do processo de julgamento institucional, permitindo a observação empírica das diferentes etapas da *accountability*, técnica, intermediária e política, que são fundamentais para a operacionalização do modelo analítico proposto neste estudo.

Além disso, os Tribunais de Contas, no contexto brasileiro, não apenas verificam a conformidade legal, mas também produzem recomendações, determinações e interpretações que influenciam diretamente o comportamento dos gestores públicos, exigindo justificativas formais e estruturadas (*account-giving*) para suas decisões. Isso torna esse tipo de instituição particularmente adequado para a análise de julgamentos morais institucionalizados.

No caso específico de Goiás, destaca-se a consistência e a sistematicidade da documentação produzida pelo Tribunal de Contas, incluindo relatórios técnicos detalhados, acórdãos e pareceres sobre as contas anuais do governo, que abrangem dimensões fiscais, orçamentárias e de gestão pública. Essa padronização documental é essencial para a aplicação de técnicas de análise de conteúdo e para a construção de indicadores comparáveis ao longo do tempo.

Adicionalmente, o Estado de Goiás tem apresentado estabilidade institucional e regularidade na prestação de contas, com evidências de cumprimento de metas fiscais e acompanhamento sistemático por parte dos órgãos de controle. Essa estabilidade reduz ruídos

institucionais extremos e permite observar com maior clareza os padrões de variação na racionalidade moral ao longo do processo decisório.

Portanto, a escolha de Goiás não se dá por sua excepcionalidade, mas por sua tipicidade institucional, configurando um caso representativo do funcionamento dos mecanismos de *accountability* no contexto brasileiro. Tal característica torna os achados potencialmente generalizáveis para outros estados com estruturas semelhantes de controle externo.

Adicionalmente, a delimitação temporal do estudo foi de 2018 e 2024 fundamentada em critérios analíticos, institucionais e metodológicos.

Em termos analíticos, o período selecionado permite capturar um ciclo completo e recente de prestação de contas, contemplando múltiplos exercícios financeiros e diferentes contextos administrativos, o que possibilita a análise longitudinal da evolução da racionalidade moral nos julgamentos institucionais.

Do ponto de vista institucional, o intervalo inclui anos marcados por mudanças relevantes no ambiente de governança pública, como ajustes fiscais, transformações na gestão pública e impactos de eventos externos, como a pandemia de COVID-19, que afetaram diretamente as decisões orçamentárias e administrativas. Esses fatores introduzem variações contextuais importantes para a análise da moralidade institucional.

Metodologicamente, o recorte temporal permite a disponibilidade, consistência e comparabilidade dos dados, uma vez que os documentos produzidos pelo Tribunal de Contas seguem padrões relativamente estáveis nesse período, permitindo a aplicação sistemática do *codebook* e a construção dos indicadores propostos.

Além disso, o intervalo de sete anos é suficientemente longo para identificar tendências e padrões estruturais, como a presença de um gradiente de moralidade, ao mesmo tempo em que permanece suficientemente recente para refletir a dinâmica contemporânea da *accountability* pública.

Assim, o período de 2018 a 2024 oferece um equilíbrio adequado entre profundidade analítica, atualidade empírica e consistência metodológica, sendo apropriado para os objetivos desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Moral e Moralidade

Os conceitos de moral e moralidade apresentam múltiplas acepções, filosóficas, sociais, políticas e comportamentais, variando conforme o contexto histórico, cultural e institucional em que são analisados (Cohen & Morse, 2014; Hardy & Carlo, 2011; Smith, 2015; Soll, 2022). Essa pluralidade implica que não existe uma definição única e universal de moralidade, mas sim um conjunto de perspectivas teóricas que se transformam ao longo do tempo e de acordo com diferentes grupos sociais.

Historicamente, os primeiros registros sistemáticos sobre ética e moral remontam à filosofia de Aristóteles, cuja abordagem enfatiza a formação do caráter e o desenvolvimento de virtudes como coragem, justiça e temperança, tendo como finalidade última a *eudaimonia*, entendida como uma vida plena e bem-sucedida (Aristóteles, 2009). Apesar de sua relevância, essa perspectiva baseada nas virtudes foi posteriormente criticada por permitir que tais qualidades sejam instrumentalizadas para fins imorais, dependendo das intenções e contextos dos agentes.

Nesse debate, torna-se incontornável a contribuição de Immanuel Kant, que propõe uma abordagem deontológica da moralidade, centrada no dever e na razão (Barrow & Khandhar, 2017; Sedgwick, 2017). Em sua obra *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*, Kant estabelece que a moralidade deve ser orientada por princípios universais, independentes das consequências das ações (Kant, 1997). O autor introduz o conceito de imperativo categórico, segundo o qual os indivíduos devem agir apenas segundo máximas que possam ser universalizadas, isto é, aceitas como lei válida para todos. Ainda que influente, essa concepção foi criticada por seu caráter considerado rígido e excessivamente formalista.

Em contraposição, Mill (2005) desenvolve a teoria utilitarista, segundo a qual a moralidade deve ser avaliada com base na maximização da felicidade e do bem-estar geral. Nessa perspectiva, as ações são consideradas moralmente corretas quando produzem o maior benefício possível para o maior número de pessoas, sendo essa lógica especialmente relevante para a tomada de decisão no setor público (Spicer, 2014). No entanto, essa abordagem tem sido amplamente criticada. Anscombe (1958) argumenta que o utilitarismo negligencia o papel das intenções e das virtudes morais; Williams (1981) destaca que pode levar a consequências moralmente inaceitáveis; e Nozick (1974) sustenta que tal perspectiva pode violar direitos individuais em nome do benefício coletivo.

Outras contribuições relevantes ampliam o debate sobre moralidade. Durkheim (2008) entende a moral como um fenômeno social, essencial para a coesão e estabilidade das sociedades. Em contraste, Foucault (1985) enfatiza a ética do autocuidado e a construção da subjetividade moral a partir de práticas individuais. Já Hobbes (1997), sob a ótica contratualista, argumenta que a moralidade decorre de acordos sociais voltados à garantia da ordem e da segurança. Singer (1972), por sua vez, fundamenta a moralidade no altruísmo, defendendo que ações morais devem considerar os interesses de todos os seres. Colby e Kohlberg (1981) introduzem a ideia de desenvolvimento moral, no qual os indivíduos evoluem em seus julgamentos éticos ao longo do tempo.

Adicionalmente, abordagens como o relativismo moral (Wrong, 1997) sustentam que os critérios de certo e errado variam entre culturas e contextos, enquanto a perspectiva da moralidade evolutiva (De Waal, 1996) argumenta que a moral possui raízes biológicas e adaptativas. De forma complementar, Ross (1987) defende a existência de intuições morais inatas, e Habermas (1981) propõe uma ética discursiva, baseada na construção coletiva de normas por meio do diálogo racional.

Diante desse conjunto de perspectivas, observa-se que a moralidade constitui um fenômeno dinâmico e contextual, influenciado por fatores sociais, históricos, econômicos e institucionais. No âmbito desta pesquisa, contudo, sua análise não se baseia na investigação direta das percepções individuais dos agentes, mas na identificação empírica das estruturas de julgamento moral expressas nos documentos institucionais que compõem o processo de prestação de contas de governo.

Assim, a moralidade é operacionalizada a partir de categorias analíticas previamente definidas, fundamentadas na ética kantiana e na literatura de *moral accounting*, permitindo examinar como justificativas, avaliações e decisões são construídas ao longo das diferentes etapas da *accountability*.

Essa abordagem, ancorada na análise de conteúdo orientada por teoria, possibilita capturar a forma como a racionalidade moral se manifesta institucionalmente, evidenciando padrões de julgamento, atribuição de responsabilidade e compensação moral presentes nos discursos oficiais, sem recorrer à inferência baseada em relatos subjetivos dos atores.

2.2 Justiça social e moralidade

A justiça social, fortemente associada à moralidade, refere-se à busca por uma distribuição equitativa de oportunidades, recursos e benefícios na sociedade, assegurando condições dignas de vida para todos, independentemente de origem, classe social, raça, gênero ou outras características (Rawls, 1971). Trata-se de um conceito normativo central na teoria política e na administração pública, cuja construção teórica resulta de diferentes correntes filosóficas, frequentemente em tensão entre si.

Nesse campo, Rawls (1971) formula a teoria da justiça como equidade, segundo a qual a organização social deve garantir benefícios para todos, com especial atenção aos menos favorecidos. Sua proposta introduz princípios como a igualdade de liberdades básicas e o princípio da diferença, que legitima desigualdades apenas quando estas favorecem os mais vulneráveis. Contudo, críticas apontam que sua abordagem pode ser excessivamente abstrata e pouco sensível às complexidades da implementação política. Além disso, autores como Nozick (1974) e Sandel (2009) argumentam que a teoria *rawlsiana* pode levar a mecanismos redistributivos excessivos, potencialmente desincentivando a produtividade e a inovação.

Em contraposição, Nozick (1974) defende uma concepção libertária de justiça, centrada nos direitos individuais, especialmente no direito à propriedade e na liberdade de trocas voluntárias. Para o autor, a justiça não reside na redistribuição, mas na legitimidade dos processos de aquisição e transferência de recursos. No entanto, essa perspectiva é criticada por sua limitada capacidade de enfrentar desigualdades estruturais, podendo resultar na perpetuação de assimetrias sociais significativas (Cohen, 1995).

Avançando nesse debate, Young (1990) propõe uma abordagem que incorpora as dimensões estruturais da injustiça, enfatizando que a justiça social exige o reconhecimento e a superação de desigualdades relacionadas a gênero, raça e classe. Nessa linha, Sen (2009) introduz a abordagem das capacidades, deslocando o foco da distribuição de recursos para as liberdades reais que os indivíduos possuem para viver vidas que valorizam. O autor destaca a importância de garantir condições que permitam o desenvolvimento pleno das capacidades humanas. Entretanto, essa abordagem também enfrenta críticas quanto à sua operacionalização empírica e à dificuldade de mensuração em contextos de políticas públicas (Nussbaum, 2011).

Cabe destacar que, mesmo antes de Sen, autores como Taylor (1991) já apontavam que uma ênfase excessiva nas escolhas individuais poderia enfraquecer os vínculos comunitários e não capturar adequadamente desigualdades estruturais. Nesse sentido, Nussbaum (2011) desenvolve uma versão mais normativa da abordagem das capacidades, propondo um conjunto

de capacidades básicas essenciais para uma vida digna. Ainda assim, sua proposta é criticada por seu caráter prescritivo e pela limitação em lidar com dinâmicas de poder e opressão em diferentes contextos sociais (Fraser, 2007; Brown, 2006).

Diante dessas contribuições, observa-se que moralidade e justiça social são dimensões interdependentes. A moralidade fornece os critérios normativos que orientam a avaliação do que é justo, enquanto a justiça social representa a aplicação desses critérios na organização da vida coletiva. Essa relação pode ser sintetizada em diferentes dimensões analíticas, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Dimensões de Moralidade e Justiça Social

Dimensão	Significado	Autor
Normativa	Estabelecimento de padrões de comportamento certo e errado	Kant (1997)
Social	Conjunto de normas e valores compartilhados	Durkheim (2008)
Universal	Princípios válidos independentemente de contexto	Habermas (1981)
Ética	Reflexão filosófica sobre a moral	Aristóteles (2009)
Julgamento	Avaliação moral das ações	Mill (2005)
Justiça	Tratamento equitativo e imparcial	Rawls (1971)
Altruísmo	Preocupação com o bem-estar dos outros	Singer (1972)
Desenvolvimento moral	Evolução dos julgamentos morais	Kohlberg (1981)
Consequencialismo	Avaliação baseada nos resultados das ações	Mill (2005)
Deontologia	Ênfase no dever e nas obrigações morais	Kant (1997)

Fonte: Dados da pesquisa.

Em síntese, a moralidade e a justiça social desempenham papel central na administração pública, uma vez que as decisões dos gestores públicos afetam diretamente a distribuição de recursos, oportunidades e direitos na sociedade. Assim, compreender as diferentes abordagens teóricas sobre justiça e moralidade é fundamental para analisar a qualidade normativa das decisões institucionais e seus impactos sobre a equidade social.

Não obstante todas as percepções apresentadas, esta pesquisa assume como base teórica a moralidade segundo Kant (1997).

2.3 Moralidade Kantiana

Como demonstrado, a discussão sobre moralidade apresenta múltiplas vertentes, influenciadas por contextos sociais, políticos, econômicos e históricos. Essa diversidade teórica reflete a própria natureza plural da moral, compreendida ora como identidade e caráter moral, ora como sistema de normas sociais, ora como construção discursiva e institucional (Durkheim, 2008; Habermas, 1981; Cohen & Morse, 2014; Hardy & Carlo, 2011). Diante dessa amplitude, e sem desconsiderar a relevância de outras correntes, esta pesquisa adota como referencial

central a ética kantiana, por sua capacidade de oferecer critérios normativos claros, racionais e universalizáveis para a avaliação moral no âmbito da administração pública (Kant, 1997; O'Neill, 1989; Korsgaard, 1996; Sedgwick, 2017).

A obra de Immanuel Kant ocupa lugar singular na história da filosofia moral e, por extensão, na reflexão sobre ética nas instituições públicas. Seu sistema ético, construído sobre os pilares da razão prática, da autonomia da vontade e do imperativo categórico, oferece uma estrutura normativa que independe de cálculos consequencialistas ou de preferências subjetivas (Kant, 1997; O'Neill, 1989).

Para a administração pública, essa arquitetura conceitual tem valor especial porque fornece critérios universais e não negociáveis para avaliar a conduta dos agentes do Estado, especialmente quando decisões formais, embora juridicamente válidas, precisam ser examinadas quanto à sua justificação moral, imparcialidade e respeito à dignidade dos cidadãos (Cooper, 1991; Denhardt, 1988; Rohr, 1989).

Clinger (2018), em verbete dedicado à ética kantiana no contexto da administração pública, observa que, embora os escritos de Kant sejam raramente lidos por administradores públicos contemporâneos, em parte pela dificuldade de sua linguagem, muitas de suas exigências éticas permanecem relevantes e desafiadoras para aqueles que atuam em ambientes institucionais marcados por relativismo moral e pressões políticas.

O ponto de partida do sistema ético kantiano é a distinção entre agir por dever e agir conforme o dever. Para Kant, uma ação possui valor moral genuíno somente quando é praticada por respeito à lei moral, e não por inclinação, medo de punição ou expectativa de recompensa (Kant, 1997; O'Neill, 1989; Korsgaard, 1996). Essa distinção, aparentemente simples, tem implicações profundas, pois permite diferenciar a mera conformidade normativa da motivação moral autêntica. Assim, o servidor que cumpre normas apenas para evitar sanções age conforme o dever, mas não necessariamente por dever; sua conduta pode ser juridicamente adequada, mas carece de fundamento moral se não estiver orientada por respeito racional ao dever público, à imparcialidade e à dignidade dos cidadãos (Cooper, 2012; Denhardt, 1988; Chandler, 1983).

Darwall (2007) argumenta que a razão prática kantiana exige que o agente moral reconheça a lei moral como vinculante por si mesma, independentemente de qualquer inclinação ou interesse externo. Essa exigência de autonomia moral distingue o kantismo de abordagens heterônomas, nas quais a moralidade é definida por autoridades externas ao próprio agente.

A formulação da universalização é uma das expressões mais conhecidas do imperativo categórico kantiano, uma vez que o agente deve agir apenas segundo máximas que possa, ao

mesmo tempo, querer que se convertam em lei universal. Nesse sentido, a moralidade de uma conduta não depende de sua conveniência circunstancial, de seus resultados imediatos ou de benefícios obtidos em casos particulares, mas da possibilidade racional de que o princípio que orienta a ação possa valer para todos em situações semelhantes (Kant, 1997; O'Neill, 1989; Korsgaard, 1996).

Uma prática estatal que não possa ser universalizada sem contradição, isto é, que não possa ser adotada como regra geral por todos os agentes públicos sem comprometer a própria racionalidade, imparcialidade ou legitimidade da ação administrativa, não pode ser moralmente admitida. Assim, ainda que determinada decisão produza benefícios pontuais ou seja defensável sob argumentos pragmáticos, ela permanece moralmente problemática se depender de exceções, privilégios, favorecimentos ou justificativas que não poderiam ser aceitas como regra universal para a administração pública (Kant, 1997; Sedgwick, 2017)

White (2009), ao defender a deontologia kantiana frente a críticas consequentialistas, ressalta que a força normativa do imperativo categórico reside precisamente em sua incondicionalidade, pois ele não admite exceções fundadas em conveniência ou utilidade. Essa característica é especialmente relevante para a administração pública, onde a pressão por resultados pode induzir gestores a adotar atalhos éticos que seriam intoleráveis se generalizados.

A segunda formulação do imperativo categórico, conhecida como fórmula da humanidade, estabelece que a pessoa deve ser tratada sempre como fim em si mesma, e nunca apenas como instrumento para a realização de objetivos alheios. Para Kant, essa formulação decorre da ideia de que a humanidade possui valor interno, isto é, dignidade, e não pode ser reduzida a simples meio de conveniência, utilidade ou cálculo de resultados (Kant, 1997; Korsgaard, 1996; O'Neill, 1975).

A relação entre ética kantiana e política permite compreender que o exercício do poder estatal não se legitima apenas pela legalidade formal ou pela eficácia administrativa, mas também pela submissão da ação pública a limites morais derivados da dignidade humana. Nessa perspectiva, a política deve permanecer vinculada ao direito e à razão prática, de modo que a busca por resultados coletivos não autoriza o Estado a tratar indivíduos como instrumentos de conveniência institucional, administrativa ou política. Assim, a administração pública não pode sacrificar direitos individuais em nome de objetivos agregados sem comprometer o princípio kantiano segundo o qual cada pessoa deve ser considerada como fim em si mesma, e não apenas como meio para fins externos (Kant, 1997; Kaufmann, 2015; O'Neill, 1989; Korsgaard, 1996).

Essa compreensão permite problematizar a tentativa de transferir integralmente a responsabilidade moral do agente público para as estruturas burocráticas. Embora Kant reconheça a necessidade de instituições jurídicas e políticas para regular a convivência entre sujeitos livres, a existência dessas instituições não elimina a autonomia moral dos indivíduos que nelas atuam. O cumprimento de ordens, rotinas ou procedimentos não basta, por si só, para justificar moralmente uma conduta administrativa. O servidor que executa uma determinação injusta ou moralmente inadmissível não se exime automaticamente de responsabilidade alegando obediência hierárquica, pois a autonomia prática permanece vinculada à capacidade de julgar racionalmente a máxima de sua própria ação. Nesse sentido, a ética kantiana oferece uma base relevante para os debates contemporâneos sobre integridade funcional, responsabilidade administrativa e limites morais da obediência burocrática (Kant, 1997; Flikschuh, 2000; O'Neill, 1989; Cooper, 2012).

A dimensão iluminista do pensamento kantiano amplia essa discussão, uma vez que, ao sintetizar o esclarecimento na máxima *sapere aude*, isto é, a coragem de fazer uso do próprio entendimento, Kant (1997) associa a vida moral à capacidade de pensar autonomamente, e não apenas à conformidade externa com regras impostas por autoridades.

Westphal (2016) retoma esse ponto ao mostrar que razão, universalismo e justificação racional ocupam posição central no projeto crítico kantiano, o que tem consequências diretas para o modo como se compreende a formação ética na administração pública. Uma cultura ética genuína não se constrói apenas pela multiplicação de normas, códigos de conduta e procedimentos, mas exige agentes capazes de refletir sobre suas próprias decisões, de reconhecer o caráter vinculante dos princípios morais e de questionar a reprodução de práticas que, embora institucionalmente válidas, podem ser moralmente reprováveis (Kant, 1997; Westphal, 2016; Denhardt, 1988; Chandler, 1983).

Feufel, Schmid e Westfal (2020), ao analisarem comportamentos durante a fase inicial da pandemia de Covid-19 na Alemanha, identificaram tendências que os autores interpretam, com cautela, como kantianas. Participantes que percebiam baixo risco individual relataram, ainda assim, comportamentos de proteção coletiva e senso de responsabilidade para com os outros, mesmo quando isso implicava custos pessoais. Os próprios autores destacam que seus dados não são representativos e não autorizam generalizações definitivas; ainda assim, o estudo sugere que disposições orientadas por dever e responsabilidade social podem aparecer em práticas concretas, especialmente em contextos de crise.

Ao examinar o universalismo kantiano em debates contemporâneos sobre diversidade, van Rijsbergen (2025) argumenta que a forma do juízo moral preserva uma pretensão universal,

embora os juízos substantivos sejam sensíveis às condições históricas, institucionais e culturais em que são formulados. Essa leitura contextualista, desenvolvida em diálogo com Flikschuh (2000), é relevante para o setor público em sociedades plurais, nas quais a aplicação de princípios universais precisa considerar as circunstâncias concretas dos sujeitos e das instituições sem abandonar a exigência de universalização.

No campo da ética organizacional de inspiração kantiana, Bowie (2017) examina como as formulações do imperativo categórico podem orientar práticas organizacionais. Sua análise mostra que ética e eficácia não precisam ser compreendidas como objetivos necessariamente incompatíveis, desde que a atuação institucional seja estruturada por princípios que possam ser racionalmente justificados.

A *accountability* também pode ser aproximada da ética kantiana quando compreendida não apenas como mecanismo formal de controle, mas como exigência moral vinculada ao exercício responsável do poder. Brummer (1986), em análise deontológica sobre disclosure corporativo, argumenta que a obrigação de prestar informações pode ser fundamentada em razões morais que não dependem exclusivamente de cálculos consequencialistas. Embora seu foco seja o contexto corporativo, essa formulação contribui para pensar a prestação de contas como dever, especialmente quando decisões institucionais afetam terceiros que têm direito a informações substanciais. McNutt (2010), por sua vez, aprofunda essa conexão ao discutir a governança corporativa a partir da filosofia kantiana, distinguindo *accountability* e responsabilidade em termos de cumprimento do dever.

A corrupção em contratações públicas constitui um campo sensível para essa discussão, pois envolve a utilização de recursos coletivos, a definição de prioridades administrativas e a relação de confiança entre Estado e sociedade. Grossi e Pianezzi (2018) analisam a corrupção e a *accountability* em processos de contratação pública a partir de referenciais filosóficos como Rousseau, Popper e Kant, destacando a necessidade de controle democrático e de uma ética pública orientada ao bem comum. Assim, segundo os autores, práticas corruptas não se limitam à violação de normas legais, posto que comprometem a confiança nas instituições, distorcem a finalidade pública da ação estatal e convertem decisões administrativas em instrumentos de favorecimento privado.

Essa perspectiva normativa é complementada pela análise de Van de Vijver (2022), que examina o lobby fiscal agressivo de grandes corporações junto a governos sob a ótica kantiana. A autora argumenta que práticas voltadas à obtenção de benefícios fiscais desproporcionais, em prejuízo dos demais contribuintes, comprometem a legitimidade da legislação tributária e a confiança no sistema fiscal. Sob essa leitura, a fundamentação kantiana sustenta um dever moral

de transparência nas relações entre atores econômicos e poder público, especialmente quando a influência privada interfere na formulação de políticas fiscais e na distribuição dos encargos tributários.

A privatização de funções públicas constitui outro campo em que a ética kantiana contribui para discutir os limites morais da ação estatal. Cordelli (2020) argumenta que a transferência de responsabilidades públicas a atores privados pode ser moralmente problemática mesmo quando associada a resultados socialmente desejáveis, pois envolve razões não instrumentais ligadas à legitimidade do poder público. Em sua análise, a privatização de funções estatais compromete a relação direta de responsabilidade entre Estado e cidadãos, na medida em que submete o exercício de poderes públicos a vontades particulares, e não a uma autoridade pública legitimamente constituída. Essa discussão dialoga com debates sobre reforma administrativa e sobre os limites éticos de modelos gerenciais que atribuem centralidade à eficiência sem examinar as implicações normativas da delegação de funções públicas.

A relação entre responsabilidade moral coletiva e individual também apresenta desafios para a aplicação da ética kantiana às organizações públicas. Soares (2003) argumenta que a tendência de limitar a agência moral aos indivíduos dificulta a responsabilização de estruturas organizacionais por falhas éticas sistêmicas. Segundo o autor, essa limitação possui relação com o individualismo moral moderno, inclusive de matriz kantiana, que privilegia o agente individual como centro da responsabilidade. Essa crítica permite problematizar situações em que decisões institucionais resultam de rotinas, hierarquias e arranjos organizacionais que não se reduzem à ação isolada de um servidor ou gestor.

Rehg (2022) oferece uma resposta a esse problema ao defender que organizações podem ser compreendidas como agentes morais sem que, por isso, lhes sejam atribuídos direitos morais básicos equivalentes aos dos indivíduos. Desenvolvida a partir de uma leitura kantiana da agência coletiva, sua proposta contribui para pensar a responsabilização de instituições por violações éticas que emergem de práticas organizacionais, estruturas decisórias e padrões institucionais persistentes. Na administração pública, essa abordagem permite articular a responsabilidade individual dos agentes com a responsabilidade moral das organizações, sem dissolver uma na outra.

Dubbink e Van Liedekerke (2014) contribuem para essa discussão ao examinarem os deveres positivos em contextos organizacionais a partir de uma perspectiva kantiana. Os autores argumentam que agentes comerciais não devem ser compreendidos apenas como sujeitos obrigados a evitar danos, mas também como participantes de uma ordem social na qual podem

existir deveres de promover justiça. Embora essa análise se desenvolva no campo da vida comercial, sua estrutura normativa permite dialogar com a governança pública, especialmente porque instituições públicas também atuam em contextos organizacionais, tomam decisões que afetam terceiros e operam sob expectativas de justificação moral. Nessa direção, a distinção entre deveres negativos e positivos ajuda a compreender que instituições não possuem apenas a obrigação de não violar direitos ou não causar prejuízos indevidos, mas também responsabilidades relacionadas à promoção do bem-estar dos cidadãos e ao enfrentamento de injustiças institucionais.

Essa perspectiva se aproxima da análise de Lea (2004), que recorre à distinção kantiana entre deveres perfeitos e imperfeitos, especialmente a partir de O'Neill, para tornar mais inteligível a responsabilidade das organizações perante seus stakeholders. Os deveres perfeitos indicam obrigações mais estritas, associadas à proibição de determinadas condutas, enquanto os deveres imperfeitos admitem maior margem de deliberação quanto ao modo de sua realização. Quando aplicada ao setor público, essa distinção permite diferenciar obrigações institucionais de cumprimento estrito, como respeitar direitos e observar a legalidade, de deveres mais amplos de promoção da justiça, redução de desigualdades e aperfeiçoamento das condições de vida coletiva.

Arnold e Harris (2012), ao organizarem uma coletânea crítica sobre ética kantiana nos negócios, mostram que a aplicação do pensamento kantiano às organizações envolve tensões entre autonomia moral, estruturas gerenciais, responsabilidade institucional e práticas de governança. Essas tensões não se restringem ao ambiente empresarial. Elas também atravessam organizações públicas, nas quais a hierarquia burocrática, a pressão por conformidade e a padronização de procedimentos podem limitar o exercício do julgamento moral individual. A ética kantiana, nesse contexto, contribui para problematizar modelos organizacionais que valorizam a obediência formal sem cultivar a capacidade reflexiva dos agentes.

Vignini e Rusconi (2023) aprofundam essa discussão ao analisarem a ética empresarial sob a perspectiva kantiana, distinguindo práticas orientadas por imperativos categóricos de condutas guiadas por imperativos hipotéticos, isto é, por interesses instrumentais, estratégicos ou reputacionais. A análise dos autores permite discutir quando uma organização atua moralmente e quando apenas adota uma aparência ética em função de benefícios esperados. Essa distinção também é pertinente à administração pública, em que códigos de conduta, sistemas de controle e relatórios formais podem induzir conformidade, mas não substituem o julgamento moral dos servidores e gestores responsáveis por aplicar normas, interpretar situações concretas e decidir em nome do interesse público.

A dimensão cosmopolita da filosofia kantiana, explorada por Rendtorff (2017) no campo da ética dos negócios globais, amplia a discussão sobre dignidade, responsabilidade e sustentabilidade em contextos organizacionais transnacionais. Ainda que sua análise se concentre na gestão global e na ética empresarial, a estrutura normativa mobilizada pelo autor dialoga com a administração pública em um cenário de interdependência crescente, no qual decisões estatais também se relacionam com problemas que ultrapassam fronteiras nacionais, como mudanças climáticas, migração, saúde pública, direitos humanos e sustentabilidade. Nesse ambiente, a ética kantiana contribui para pensar formas de gestão orientadas por princípios que não se esgotam em interesses locais ou em resultados imediatos, mas que preservam a dignidade humana e a responsabilidade institucional como critérios de justificação pública (Rendtorff, 2017).

Lehman (2005) aproxima essa dimensão cosmopolita do campo contábil ao examinar criticamente a harmonização das normas de contabilidade em um mundo globalizado. A partir de Kant e de sua reflexão sobre governança cosmopolita, o autor discute como processos de harmonização contábil produzem implicações culturais, sociais e políticas que vão além da técnica contábil. Essa abordagem permite compreender que transparência e prestação de contas, quando situadas em contextos globalizados, não operam apenas dentro das fronteiras dos Estados nacionais, mas também em redes institucionais, econômicas e regulatórias que exigem critérios públicos de justificação e controle (Lehman, 2005).

A desobediência civil constitui outro ponto de tensão na aplicação da filosofia kantiana à administração pública. Pietrzak (2025) examina quatro interpretações da posição de Kant sobre o tema, alertando para os riscos de apropriações políticas simplificadoras do pensamento kantiano. Sua análise indica que a posição de Kant sobre obediência à lei não pode ser reduzida nem à autorização geral da desobediência civil nem à exigência de obediência incondicional em qualquer circunstância. Para a administração pública, essa tensão aparece em situações nas quais servidores se deparam com conflitos entre legalidade, hierarquia e exigências morais, especialmente quando ordens ou práticas formalmente instituídas parecem contrariar princípios de dignidade, universalização e respeito aos cidadãos.

A educação moral dos servidores públicos também pode ser pensada a partir dessa tradição. Munzel (2023), ao discutir a educação moral em Kant, destaca que a formação moral envolve cultivo, disciplina e desenvolvimento da capacidade de julgamento, e não apenas transmissão externa de regras. Essa perspectiva é compatível com a ideia de que a ética pública não se consolida exclusivamente por meio de códigos de conduta, controles e sanções, pois depende também da formação de agentes capazes de compreender racionalmente os princípios

que orientam sua atuação. Programas de integridade, nesse sentido, podem ser concebidos como espaços de desenvolvimento da reflexão prática, voltados à capacidade de reconhecer deveres, avaliar máximas de ação e agir com responsabilidade diante de situações concretas.

Johnston (2007) reforça essa compreensão ao defender a autonomia kantiana no campo da educação moral. O autor argumenta que a formação moral não deve ser confundida com condicionamento comportamental, pois envolve a capacidade de compreender as razões que fundamentam normas, deveres e leis morais. Aplicada à administração pública, essa perspectiva favorece métodos formativos que tratem servidores como agentes racionais, capazes de deliberar sobre dilemas éticos, e não apenas como destinatários passivos de prescrições normativas. A formação ética, nessa direção, ganha densidade quando articula conhecimento das normas, reflexão crítica e responsabilidade prática.

Guigourez (2025), por seu turno, examina a relação entre compromisso moral, economia kantiana e incerteza normativa, especialmente em questões climáticas, discutindo como a racionalidade econômica pode incorporar responsabilidade moral quando os agentes enfrentam conflitos valorativos não resolvidos. Sua análise sugere que a busca por princípios universalizáveis oferece uma orientação normativa em contextos nos quais as consequências das decisões são incertas e as previsões de resultado não bastam para justificar moralmente a ação.

De forma complementar, Stiefenhofer (2025) aproxima ética kantiana, consumo ético e sustentabilidade democrática ao discutir como escolhas econômicas podem ser orientadas por imperativos morais, e não apenas por utilidade, eficiência ou preferências individuais. A sua análise se concentra no consumo ético e na crítica à economia neoclássica, contudo, seu argumento central permite dialogar com o campo das compras públicas sustentáveis, em que o Estado, ao selecionar fornecedores, produtos e serviços, também participa da conformação de práticas econômicas com efeitos sociais e ambientais. Nessa perspectiva, decisões de aquisição pública podem ser avaliadas não apenas por critérios de custo-benefício, mas também por princípios ligados à responsabilidade coletiva, à sustentabilidade e à consideração dos impactos das escolhas institucionais sobre a vida social.

Hardin (1990) contribui para essa discussão ao examinar a relação entre incentivos e beneficência, mostrando que a avaliação moral de uma ação pode depender também dos efeitos que ela produz sobre comportamentos futuros. Sua análise indica que problemas morais associados a incentivos nem sempre podem ser resolvidos apenas no plano da decisão individual, exigindo atenção ao desenho das instituições e às condições que orientam a conduta dos agentes. Essa perspectiva permite discutir, na gestão pública, como regras, metas, controles

e recompensas podem favorecer ou dificultar práticas moralmente responsáveis, especialmente quando estimulam conformidade meramente estratégica ou decisões que desconsideram seus efeitos sobre terceiros (Hardin, 1990).

A dimensão intersubjetiva da ética kantiana é desenvolvida por Schaab (2021) a partir da perspectiva da segunda pessoa. O autor examina a tese de que obrigações morais envolvem relações de autoridade e *accountability* entre pessoas, sem abandonar elementos centrais da moralidade kantiana, como autonomia, dever e respeito à lei moral. Essa abordagem contribui para compreender a ética do serviço público como uma relação que não se limita à obediência interna a normas, mas envolve o reconhecimento dos cidadãos como sujeitos perante os quais a ação administrativa precisa ser justificável. Participação, transparência e prestação de contas, nessa linha, podem ser compreendidas não apenas como exigências procedimentais, mas como práticas associadas ao reconhecimento moral dos destinatários da ação estatal (Schaab, 2021).

A relação entre responsabilidade organizacional e desenvolvimento sustentável é tratada por Hahn (2011) em uma proposta normativa de integração entre responsabilidade corporativa e sustentabilidade. Embora o foco do autor esteja no campo empresarial, sua abordagem articula fundamentos éticos, incluindo Kant, Rawls e Margalit, para discutir responsabilidades organizacionais diante do desenvolvimento sustentável. Essa contribuição dialoga com instituições públicas porque elas também produzem efeitos sociais, ambientais e intergeracionais ao formular políticas, regular atividades econômicas, realizar contratações e definir prioridades de gasto. A responsabilidade pública, assim, não se reduz ao cumprimento de metas de desempenho, pois envolve a consideração dos impactos institucionais sobre cidadãos, grupos vulneráveis e gerações futuras (Hahn, 2011).

Cabe destacar, ainda, que a articulação entre moralidade e justiça social, quando examinada a partir da perspectiva kantiana, permite compreender a administração pública como espaço de justificação moral das decisões que afetam a coletividade. Assim, a exigência de universalização e o dever de tratar cada pessoa como fim em si mesma fornecem critérios normativos para avaliar a ação estatal, especialmente quando estão em jogo direitos, recursos públicos, acesso a serviços e tratamento imparcial dos cidadãos (Kant, 1997; O'Neill, 2000).

Essa interdisciplinaridade é aderente às teorias contemporâneas da justiça, como a justiça como equidade de Rawls (1971), a abordagem das capacidades de Sen (2009) e a teoria do direito à justificação de Forst (2012), nas quais decisões institucionais precisam ser justificáveis perante aqueles que são afetados por seus efeitos.

Nessa direção, as dimensões apresentadas no Quadro 2 sintetizam formas pelas quais princípios morais podem orientar algumas práticas administrativas, tais como, a

responsabilidade ética, igualdade de acesso, distribuição equitativa, participação, transparência, combate à desigualdade e responsabilidade socioambiental. Tais dimensões não pretendem esgotar o debate sobre justiça social, mas funcionam como categorias analíticas para observar como decisões públicas podem se aproximar ou se afastar de exigências de imparcialidade, dignidade, inclusão e responsabilidade perante cidadãos presentes e futuros.

Quadro 2 – Visão moral e impactos na administração pública

Dimensão	Impacto
Responsabilidade ética	Decisões orientadas por princípios de justiça, transparência e imparcialidade
Igualdade de acesso	Garantia de serviços públicos acessíveis a todos
Distribuição equitativa	Alocação justa de recursos públicos
Participação e transparência	Inclusão da sociedade e clareza nas decisões
Combate à desigualdade	Promoção de inclusão social e equidade
Responsabilidade socioambiental	Consideração de impactos presentes e futuros

Fonte: Dados da pesquisa.

Ressalta-se que essas dimensões anteriormente apresentadas possuem caráter ilustrativo, sendo passíveis de ampliação e reinterpretação conforme diferentes abordagens teóricas e contextos empíricos.

2.4 Moral Accounting

A contabilidade e a administração governamental enfrentam desafios éticos associados à transparência, à *accountability* e ao uso de recursos públicos.

Nesse cenário, a *moral accounting* pode ser compreendida como uma perspectiva analítica voltada a examinar como indivíduos e instituições atribuem méritos, responsabilidades e censuras morais a ações próprias e alheias. Embora a expressão possua usos distintos na literatura, sua contribuição para esta tese está em permitir a análise de julgamentos que não se limitam à conformidade técnica ou legal, mas incorporam avaliações sobre dever, responsabilidade, dano, compensação e justificação pública (Maas, 2020; Johnson & Ahn, 2021; Bloomfield, 2021).

Na psicologia moral, esse tipo de avaliação é influenciado por intuições, emoções e valores socialmente compartilhados. Haidt (2001) argumenta que muitos julgamentos morais emergem de intuições rápidas, posteriormente justificadas por raciocínios conscientes, enquanto Haidt (2003) destaca o papel de emoções como culpa, vergonha, indignação e desprezo na avaliação de condutas moralmente relevantes. Essa dimensão afetiva não elimina

o papel da razão, mas indica que os juízos morais se formam em interação com contextos sociais, experiências institucionais e repertórios culturais. Haidt e Joseph (2004) reforçam essa compreensão ao mostrar que intuições morais podem assumir formas culturalmente variáveis. Klammer e McCloskey (1992), ao discutirem a contabilidade como metáfora central da economia, também ajudam a compreender por que categorias como crédito, débito, saldo e compensação são mobilizadas para interpretar relações sociais e morais.

A *moral accounting* também permite compreender processos de compensação moral. Johnson e Ahn (2021) mostram que julgamentos intuitivos sobre culpa e mérito podem funcionar como um balanço moral, no qual ações positivas e negativas são avaliadas em relação umas às outras. Essa lógica é útil para a presente tese porque permite observar se, no processo de prestação de contas, constatações negativas são tratadas como débitos morais efetivos ou se são compensadas por argumentos de desempenho, conveniência administrativa ou regularidade formal. Tetlock et al. (2000) contribuem para essa discussão ao mostrar que certos valores são percebidos como incompatíveis com trocas puramente instrumentais, especialmente quando decisões monetizam ou relativizam bens considerados moralmente sensíveis.

Gino e Mogilner (2014) acrescentam uma dimensão comportamental a esse debate ao examinarem como a ativação de categorias como tempo e dinheiro pode influenciar a disposição dos indivíduos para agir de modo ético. A obra não trata de *moral accounting* em sentido estrito, mas contribui para compreender como estímulos institucionais e cognitivos podem favorecer ou reduzir comportamentos eticamente orientados. Bloomfield (2021), em proposta voltada a *moral accounting engagements*, aproxima essa discussão da *accountability* ao defender princípios para sistemas que registrem, justifiquem e avaliem ações com consequências morais. Por se tratar de working paper, sua utilização deve ser feita de modo complementar, em diálogo com literatura revisada por pares.

Schilpzand e de Jong (2023) contribuem ao distinguir moralidade cívica e normas sociais em sociedades de mercado, o que permite relacionar julgamentos morais individuais a expectativas coletivas sobre cooperação, responsabilidade pública e compromisso com o bem comum. Essa distinção é útil para o setor público porque a prestação de contas envolve não apenas desempenho técnico, mas também expectativas sociais sobre justificabilidade, transparência e respeito ao interesse coletivo.

A discussão sobre moralidade na contabilidade também foi intensificada por escândalos corporativos que expuseram fragilidades em controles internos, auditoria e governança. Watkins (2003) e Kulik (2005), ao tratarem do caso Enron, mostram como falhas éticas individuais e organizacionais podem afetar confiança, reputação e estabilidade institucional.

Esses exemplos não devem ser confundidos com a realidade da contabilidade pública, mas ajudam a evidenciar que sistemas formais de controle podem ser insuficientes quando práticas organizacionais normalizam incentivos incompatíveis com a integridade.

No setor público, a contabilidade participa da visibilidade institucional das decisões que afetam a coletividade. Relatórios, pareceres e votos não apenas registram fatos econômicos, mas também classificam irregularidades, justificam condutas, atribuem responsabilidades e produzem interpretações sobre a ação administrativa. Estudos em ética contábil indicam que o raciocínio moral de contadores e auditores influencia decisões profissionais, inclusive em situações de denúncia, independência e conflito de interesses (Ponemon, 1992; Liyanarachchi & Newdick, 2009).

A base teórica que fundamenta a pesquisa em *moral accounting*, associada à administração pública, articula três eixos principais: desenvolvimento moral cognitivo, teoria da agência e modelos de tomada de decisão ética. A teoria de Kohlberg (1981) concebe o raciocínio moral como processo de desenvolvimento que evolui de orientações baseadas em punições e recompensas para formas mais abstratas de julgamento, orientadas por princípios. Na contabilidade, Armstrong (1987) aproximou essa teoria da educação contábil, enquanto Ponemon (1990, 1992), Bay (2002) e Thorne (1999) examinaram seu uso em pesquisas sobre auditores, estudantes e profissionais da área.

Estudos empíricos reforçam que o desenvolvimento moral pode influenciar a qualidade dos julgamentos profissionais. Sweeney e Roberts (1997) associaram desenvolvimento moral cognitivo à independência do auditor, e Windsor e Ashkanasy (1995) investigaram como poder de barganha do cliente, crenças individuais e raciocínio moral se relacionam com decisões de independência. Embora desenvolvidos predominantemente em contextos de auditoria privada, esses achados são úteis para examinar a auditoria governamental, desde que a transposição considere as especificidades de pressões políticas, hierárquicas e institucionais.

Como segundo eixo, a teoria da agência ajuda a explicar como assimetria informacional, monitoramento imperfeito e incentivos desalinhados podem produzir risco moral. Kanodia (1985) examina o risco moral em ambientes de monitoramento estocástico, enquanto Christensen, Feltham e Sabac (2002) discutem políticas contábeis em agências com risco moral e renegociação. Uddin e Gillett (2002) e Rutledge e Karim (1999) também contribuem para a discussão sobre pressões, manipulação e julgamento moral em ambientes contábeis. Essas contribuições indicam que sistemas contábeis não são neutros, pois podem reduzir ou ampliar oportunidades de comportamento estratégico.

Como terceiro eixo, os modelos de tomada de decisão ética explicitam os processos cognitivos e contextuais que medeiam a relação entre raciocínio moral e comportamento. Rest (1986) propõe quatro componentes da ação moral: sensibilidade moral, julgamento moral, motivação moral e implementação da conduta. Jones (1991) introduz o conceito de intensidade moral, associado a características da própria questão ética, como magnitude das consequências, consenso social, probabilidade de efeito, proximidade temporal, concentração de efeito e proximidade social. Assim, a intensidade moral não deve ser atribuída a Rest, mas a Jones. Estudos posteriores, como Musbah et al. (2016), Haines et al. (2008), Johari et al. (2017) e Shawver e Sennetti (2008), aplicam esse conceito em decisões contábeis e de auditoria.

A literatura também destaca a importância de contextos institucionais e culturais na configuração do raciocínio moral e das práticas éticas. Thorne et al. (2003), Tsui e Windsor (2001) e Ge e Thomas (2007) indicam que diferenças culturais, sistemas educacionais, tradições profissionais e estruturas regulatórias podem influenciar julgamentos éticos em contabilidade. Bernardi e Arnold (1997), Shaub (1994), Windsor (2002) e Warming-Rasmussen e Windsor (2003) ampliam esse debate ao examinar variáveis demográficas, profissionais e organizacionais relacionadas ao desenvolvimento moral e à independência do auditor.

A ética profissional contábil também é moldada por códigos de conduta, normas regulatórias e culturas organizacionais. Velayutham (2003) questiona se códigos profissionais funcionam como instrumentos de ética substantiva ou como mecanismos de garantia de qualidade e proteção reputacional. Schweiker (1993), ao discutir *accounting for ourselves*, compreende a contabilidade como prática moral de dar conta de ações e recursos perante outros, criando relações de responsabilidade e confiança. Stanga e Turpen (1991), por sua vez, mostram que julgamentos éticos em questões contábeis podem variar entre profissionais, o que reforça a importância de formação, debate e critérios institucionais claros.

Musbah et al. (2016), indicam que fatores organizacionais, como cultura ética e sistemas de controle, podem exercer influência significativa sobre decisões éticas. Johari et al. (2017), Schatzberg et al. (2005) e Thorne e Hartwick (2001) mostram que orientação ética, incentivos econômicos, discussões em grupo e ameaças à independência interferem na forma como auditores reconhecem e respondem a dilemas. Essas contribuições são importantes para a administração pública porque a integridade dos relatórios, pareceres e controles depende simultaneamente de agentes moralmente preparados e de arranjos institucionais que favoreçam a independência, a transparência e a responsabilização.

2.4.1 Risco moral (*moral hazard*) na Administração Pública

O risco moral constitui um desafio para a gestão pública, principalmente, quando agentes governamentais possuem incentivos para agir em interesse próprio em prejuízo do interesse coletivo, especialmente em situações de monitoramento imperfeito e assimetria informacional. A teoria da agência fornece uma estrutura analítica para compreender essas relações, pois modela conflitos entre principais e agentes, como cidadãos, legisladores, gestores e burocracias responsáveis pela execução de políticas públicas (Kanodia, 1985).

Na contabilidade pública, o risco moral pode aparecer em práticas como manipulação de informações orçamentárias, subnotificação de custos de programas, seleção de projetos politicamente convenientes e captura de processos de contratação por interesses privados. Christensen et al. (2002) mostram que políticas contábeis podem ser desenhadas para mitigar problemas de agência por meio de mecanismos de monitoramento e incentivos. Liang (2000) acrescenta que regras de reconhecimento contábil influenciam incentivos e a qualidade da comunicação entre agentes e principais, indicando que decisões de mensuração e reconhecimento podem produzir efeitos comportamentais.

Feltham e Hofmann (2007), Evans e Sridhar (1996) e Ronen e Balachandran (1988) discutem, em contextos de contabilidade gerencial e contratos, como sistemas de controle, accruals, compromissos limitados e mecanismos de transferência podem influenciar incentivos e coordenação. Ainda que esses trabalhos não tratem diretamente da prestação de contas governamental, eles oferecem base técnica para compreender como desenho contábil, informação e incentivos moldam condutas organizacionais. Na administração pública, essa discussão é articulada em conjunto com transparência, auditoria, a *accountability* e à integridade institucional.

2.5 Accountability

A *accountability* ocupa posição central na governança democrática contemporânea, funcionando ao mesmo tempo como imperativo normativo, desafio institucional e campo teórico em expansão permanente. O conceito ganhou força no contexto das reformas da Nova Gestão Pública nas décadas de 1980 e 1990, quando governos de diferentes países passaram a adotar mecanismos de mercado, descentralização administrativa e sistemas de *accountability* orientados por resultados (Bovens, Goodin, & Schillemans, 2015; Hood, 1991).

A ausência de uma tradução unívoca para o português brasileiro não é acidente linguístico. Expressões como “prestação de contas”, “*accountability*” ou “responsividade”

capturam apenas parcialmente o que o conceito encerra, e essa insuficiência terminológica revela a densidade do fenômeno. Rocha (2013) argumenta que essa lacuna no vocabulário político-administrativo brasileiro reflete diferenças históricas e culturais mais profundas nos arranjos de *accountability* entre países anglo-saxões e latino-americanos. Enquanto naqueles contextos a *accountability* se desenvolveu como conceito articulado a práticas consolidadas de controle parlamentar e auditoria independente, no Brasil os mecanismos correspondentes frequentemente se confundem com controles burocráticos formais e rituais de prestação de contas de eficácia limitada (O'Donnell, 1998; Smulovitz & Peruzzotti, 2000). Sua centralidade nos debates sobre administração pública, teoria democrática e reforma do Estado é amplamente reconhecida na literatura internacional (Bovens, 2007; Schedler, 1999).

Bovens (2010) oferece uma das definições mais influentes e operacionais do conceito, caracterizando *accountability* como a relação social na qual um ator tem a obrigação de explicar e justificar sua conduta perante um fórum, que pode fazer perguntas, emitir julgamentos e eventualmente impor sanções. Essa formulação evidencia três elementos constitutivos que a tornam analiticamente produtiva. O primeiro é a dimensão informacional, que impõe ao agente a obrigação de prestar informações sobre suas decisões e ações. O segundo é a dimensão dialógica, que abre espaço para questionamento e debate entre agente e fórum. O terceiro é a dimensão sancionatória, que confere ao fórum a capacidade de impor consequências à luz do julgamento realizado. A *accountability* vai, portanto, além da transparência passiva ou da simples divulgação de dados, pressupondo uma relação ativa de *accountability* em que o agente está sujeito ao escrutínio e ao julgamento de uma instância dotada de autoridade legítima (Bovens, 2007).

Schedler (1999) propõe uma decomposição analítica que se tornou referência na literatura, identificando duas dimensões fundamentais. A primeira é a *answerability*, que designa a obrigação de informar, explicar e justificar decisões e ações perante cidadãos, representantes ou órgãos de controle. A segunda é o *enforcement*, que diz respeito à capacidade de impor sanções legais, administrativas, políticas ou reputacionais quando se identificam desvios e irregularidades. A distinção entre as duas dimensões é analiticamente produtiva porque muitos sistemas de *accountability* revelam-se robustos na primeira e estruturalmente frágeis na segunda, operando como rituais formais desprovidos de consequências efetivas.

As tipologias propostas na literatura expressam, cada uma a seu modo, a diversidade de arranjos institucionais e de lógicas de *accountability* que o conceito abriga. Bovens (2007) distingue entre as modalidades vertical, horizontal e diagonal com base na natureza da relação entre o agente e o fórum. A vertical abrange relações hierárquicas ou eleitorais nas quais

cidadãos, eleitores ou superiores exercem controle sobre agentes públicos, como ocorre nas eleições, no controle parlamentar sobre o executivo e na supervisão interna em organizações burocráticas. A horizontal, conceito desenvolvido por O'Donnell (1998), designa o controle mútuo entre agências estatais com autoridade legal para fiscalizar, questionar e sancionar outras agências, como acontece nos tribunais de contas, nas controladorias, nos ministérios públicos e nos serviços de ouvidoria. A diagonal combina elementos das duas modalidades anteriores, envolvendo atores da sociedade civil que acionam mecanismos institucionais de controle horizontal, como quando organizações não governamentais apresentam denúncias a tribunais de contas (Bovens, 2007; Schillemans, 2008).

Romzek e Dubnick (1987) propõem uma tipologia alternativa fundada na fonte de controle e no grau de autonomia do agente, identificando quatro modalidades que recorrem a lógicas distintas de *accountability*. A burocrática opera por relações hierárquicas e enfatiza a conformidade com regras e procedimentos internos. A legal ancora-se em mandatos formais e é exercida por órgãos de controle externo. A profissional funda-se em padrões técnicos e códigos de ética internalizados pelos próprios agentes. A política, por sua vez, responde às expectativas de atores eleitorais e grupos de interesse, sendo exercida principalmente por meio de eleições e controle parlamentar. O caso do desastre do ônibus espacial Challenger, analisado pelos autores, ilustra de modo dramático como essas modalidades podem colidir na prática e gerar dilemas irresolvíveis para gestores públicos. As pressões burocráticas por cumprimento de cronogramas, as expectativas políticas de sucesso e os padrões técnicos de segurança apontavam em direções opostas, e a ausência de mecanismos para arbitrar essas tensões contribuiu para uma decisão de lançamento em condições claramente inadequadas (Romzek & Dubnick, 1987; Romzek & Ingraham, 2000).

Strøm (2000) oferece uma perspectiva complementar ao analisar a *accountability* em democracias parlamentares pela lente da teoria da delegação. O autor identifica uma cadeia que conecta eleitores, parlamentos, governos e burocracia, mostrando que cada elo envolve uma relação principal-agente e que a efetividade da *accountability* democrática depende da integridade dessa cadeia. Quando um principal é incapaz de responsabilizar efetivamente seu agente, as rupturas resultantes geram déficits que permitem a atores públicos operar com autonomia excessiva ou em desalinhamento com as preferências dos cidadãos (Strøm, 2000; Strøm, Müller, & Bergman, 2003).

Scott (2000) acrescenta a este quadro uma dimensão relevante ao tratar da *accountability* no Estado regulador. O autor analisa como, nos processos que envolvem a privatização, a terceirização e a criação de agências independentes, a *accountability* deixou de

fluir exclusivamente por hierarquias burocráticas tradicionais e passou a envolver arranjos complexos de regulação, contratualização e governança em rede, nos quais múltiplos atores públicos, privados e híbridos interagem em relações de interdependência que dificultam a atribuição clara de responsabilidades.

Schillemans (2008) aprofunda essa perspectiva ao analisar a *accountability* horizontal no contexto da agencificação, examinando como agências autônomas prestam contas não apenas a seus ministérios supervisores, mas também a tribunais de contas, controladorias e parlamentos. O autor demonstra que a *accountability* horizontal pode funcionar como mecanismo compensatório quando a vertical é enfraquecida pela autonomia das agências, mas identifica também riscos reais de sobrecarga, redundância e conflitos entre fóruns cujas expectativas nem sempre convergem (Schillemans, 2008; Schillemans, 2011).

Yesilkagit e Van Thiel (2008) complementam essa análise ao examinar como influências políticas e graus de autonomia burocrática moldam os arranjos de *accountability* em agências executivas. Os autores evidenciam que a delegação de autoridade frequentemente gera tensões estruturais entre controle e autonomia, entre eficiência e legitimidade democrática, tensões que os arranjos formais de *accountability* raramente conseguem dissipar por completo.

Hammerschmid, Meyer e Demmke (2006) analisam as transformações que as reformas gerencialistas introduziram nesse campo, mostrando que a ênfase em resultados, desempenho e gestão por objetivos produziu formas de *accountability* baseadas em indicadores e metas que ora complementam, ora substituem as formas tradicionais ancoradas em conformidade com regras. Os autores identificam tensões persistentes entre *accountability* por resultados e *accountability* por processos, e entre autonomia gerencial e controle político, sugerindo que a efetividade dos novos arranjos depende de equilíbrios que os contextos institucionais específicos nem sempre favorecem.

Dubnick (2005) vai além e questiona a própria popularidade do conceito nos debates sobre reforma do Estado. Quando um termo serve para justificar desde a simples obrigação de divulgar informações até exigências mais amplas de responsividade, legitimidade e justiça, ele corre o risco de significar tudo e, com isso, orientar muito pouco. Essa ambiguidade pode gerar expectativas irrealistas e reformas mal desenhadas que não alcançam os resultados que prometem (Dubnick, 2005; Dubnick & Frederickson, 2011). O que fica dessa discussão é que a *accountability* não tem um sentido fixo e universal, dado que ela assume formas diferentes conforme o contexto político, administrativo e cultural em que opera.

2.5.1 Dimensões, Operacionalização e Teoria da Agência

A operacionalização da *accountability* no setor público articula múltiplas dimensões analíticas e fundamentos teóricos que estruturam as relações de delegação, controle e *accountability* em organizações complexas. A teoria da agência, originária da economia e das finanças corporativas, constitui um dos principais arcabouços para compreender os dilemas dessas relações, embora sua transposição ao setor público exija adaptações conceituais que a teoria original não previa (Waterman & Meier, 1998; Strøm, 2000).

A teoria parte da premissa de que toda delegação de autoridade cria uma assimetria potencialmente problemática: o agente pode ter interesses, preferências e informações distintas do principal e utilizar essa vantagem para perseguir objetivos próprios. Essa assimetria se manifesta de duas formas inter-relacionadas. A seleção adversa ocorre quando o principal não consegue observar completamente as características, competências ou intenções do agente antes da delegação. O risco moral emerge quando, após a delegação, o principal é incapaz de monitorar plenamente as ações, esforços ou decisões do agente. Os mecanismos de *accountability* constituem, nessa perspectiva, o conjunto de dispositivos institucionais que o principal mobiliza para mitigar esses problemas, reduzindo assimetrias, alinhando incentivos e viabilizando monitoramento e sanção (Waterman & Meier, 1998).

Strøm (2000) aplica essa lógica ao contexto parlamentar, identificando uma cadeia de delegação que conecta eleitores, parlamentos, governos e burocracia. Em cada elo, o principal delega autoridade ao agente e institui mecanismos de *accountability* que buscam alinhar comportamentos às preferências dos cidadãos, desde eleições e controle parlamentar até fiscalização orçamentária, auditoria independente e supervisão administrativa.

Entretanto, Waterman e Meier (1998) advertem que o modelo bilateral original, concebido para relações contratuais em mercados, não captura adequadamente a complexidade do setor público. Este é marcado por múltiplos principais com preferências conflitantes, objetivos ambíguos ou contestados, dificuldades de mensuração de desempenho e ausência de mecanismos para disciplinar comportamentos desviantes. Os autores propõem expandir o modelo incorporando múltiplos principais e agentes, redes de delegação e dispositivos de controle não contratuais, como normas profissionais e valores organizacionais.

Bovens (2007), além das categorias vertical, horizontal e diagonal, propõe outras distinções que enriquecem a análise dos sistemas de *accountability*. Uma delas separa a *accountability* interna da externa, conforme o fórum de controle está dentro ou fora da organização controlada. Outra distingue os mecanismos que atuam antes da decisão, de caráter

preventivo, daqueles que atuam depois, de caráter retrospectivo. Há ainda a separação entre formas formais, baseadas em regras e mandatos institucionalizados, e formas informais, sustentadas por normas sociais e pressões reputacionais. Por fim, o autor diferencia a *accountability* orientada a processos, que verifica se os procedimentos foram seguidos, da orientada a resultados, que pergunta se os objetivos foram alcançados. Cada uma dessas dimensões responde a uma lógica própria e exige capacidades institucionais específicas, o que faz do desenho de sistemas de *accountability* uma tarefa complexa.

Romzek e Dubnick (1987), ao analisarem o caso Challenger, mostraram que a efetividade da responsabilização depende menos da existência de mecanismos formais do que da sua adequação à situação concreta em que precisam operar. No episódio, pressões hierárquicas, expectativas políticas e padrões técnicos de segurança coexistiam sem que houvesse condições institucionais para arbitrá-las, e o resultado foi uma decisão que sacrificou o julgamento técnico diante das demais exigências. O que o caso evidencia é que gestores públicos frequentemente enfrentam lógicas de controle que se contradizem, e que a qualidade de um sistema de responsabilização se mede também pela sua capacidade de sustentar escolhas tecnicamente fundadas mesmo sob pressão (Romzek & Ingraham, 2000).

O'Donnell (1998, 1999) aprofunda a análise da modalidade horizontal, argumentando que ela é particularmente crucial em democracias novas ou frágeis, onde as instituições eleitorais podem ser insuficientes para conter abusos de poder, corrupção ou violações de direitos. Tribunais de contas, controladorias e ministérios públicos operam nesses contextos como contrapesos institucionais que protegem o Estado de direito de maneira contínua e independente, não sujeita ao ritmo eleitoral.

Schillemans (2008), por sua vez, detalha a estrutura interna desse controle horizontal em contextos das agências, identificando três tipos de fóruns. Os fóruns políticos envolvem parlamentos e comissões parlamentares. Os fóruns administrativos reúnem ministérios supervisores e controladorias. Os fóruns de auditoria compreendem tribunais de contas e auditores externos. A multiplicidade de fóruns pode gerar redundância positiva, aumentando a probabilidade de detecção de problemas e reduzindo riscos de captura, mas pode também produzir sobrecarga de *accountability*, conflitos de expectativas e custos administrativos que pesam desproporcionalmente sobre as agências (Schillemans, 2011).

Greiling e Spraul (2010) identificam desafios práticos recorrentes que comprometem a efetividade da operacionalização. O desafio da acessibilidade surge quando as informações estão disponíveis em formatos incompreensíveis para os fóruns. O da relevância aparece quando os dados divulgados não permitem avaliar desempenho ou conformidade. O da

tempestividade ocorre quando as informações chegam tarde demais para permitir intervenção corretiva.

Power (1997, 2003) radicaliza essa crítica ao descrever o que denomina “sociedade da auditoria”, na qual a proliferação de mecanismos de verificação pode gerar conformidade superficial, deslocamento de objetivos e um paradoxo autorreferente em que quanto mais se audita, mais se cria demanda por auditoria, comprometendo eficiência, autonomia profissional e capacidade de inovação.

March e Olsen (2011) oferecem uma perspectiva que complementa esse diagnóstico. Na visão institucionalista, a *accountability* não opera apenas por incentivos e sanções, mas também por normas, identidades e lógicas de adequação que moldam o comportamento dos atores independentemente das pressões externas. Sistemas que enfatizam exclusivamente o controle externo e a punição tendem a minar normas profissionais, valores organizacionais e motivação intrínseca, produzindo efeitos contrários aos pretendidos. A *accountability* efetiva exige, portanto, que o desenho institucional cultive deliberadamente o equilíbrio entre controle e autonomia, entre sanção e aprendizagem, entre dispositivos formais e as normas informais que sustentam o comportamento responsável no cotidiano das organizações públicas.

2.5.2 *Accountability* como Processo Institucional e Transparência

Para compreender a *accountability* como processo institucional, faz-se necessário ultrapassar os arranjos formais para analisar as práticas efetivas, as dinâmicas de poder, as estratégias dos atores e os resultados concretos dos sistemas de *accountability* (Bovens, 2007; Schillemans & Busuioc, 2015). Nesse sentido, a *accountability* não é um estado que se instala quando as regras são aprovadas, mas algo que acontece, ou deixa de acontecer, no encontro concreto entre agentes e fóruns ao longo do tempo.

Bovens (2007) descreve esse processo em três fases que se sucedem e se condicionam mutuamente. Na fase informacional, o agente fornece dados sobre suas decisões, ações e resultados ao fórum. Na fase de debate, o fórum questiona, interroga e solicita justificativas adicionais que a informação inicial não contemplou. Na fase de julgamento, o fórum avalia a conduta e pode impor sanções, recomendações ou outras consequências. O processo não é meramente técnico, pois envolve relações de poder, negociação de significados e construção de legitimidade que transcendem o simples cumprimento de ritos formais. O agente, por sua vez, não é passivo nessa dinâmica, podendo adotar estratégias de conformidade, justificativa,

manipulação ou resistência conforme seus interesses, recursos e percepções sobre a autoridade e o poder efetivo do fórum.

Schillemans e Busuioc (2015) identificam um fenômeno que surge dessa dinâmica estratégica e que denominam *forum drift*, ou desvio de fórum. Tal mecanismo ocorre quando agentes direcionam sua atenção e esforços para fóruns específicos em detrimento de outros, gerando desequilíbrios que podem comprometer a efetividade dos sistemas de *accountability* múltipla. Isso tende a acontecer quando um fórum possui maior poder de sanção, maior visibilidade pública ou maior capacidade de afetar a reputação do agente. Em contextos de agencificação e governança em rede, em que agências autônomas enfrentam múltiplos fóruns com expectativas conflitantes, o risco de desequilíbrios desse tipo se torna elevado e pode minar a complementaridade que esses sistemas pressupõem.

É importante mencionar que a transparência constitui condição necessária para que fóruns possam exercer controle efetivo, embora sua suficiência seja questionada por parte da literatura. Ela diz respeito à disponibilidade de informações sobre decisões, ações, processos e resultados de organizações públicas, de modo a permitir que cidadãos, representantes e órgãos externos monitorem e avaliem a conduta dos agentes (Florini, 2007; Heald, 2006).

Heald (2006) organiza as formas de transparência em uma taxonomia bidimensional que distingue a direção do fluxo informacional, vertical ou horizontal, e o sentido da visibilidade, para dentro ou para fora da organização. Cada configuração produz efeitos distintos e por vezes contraditórios entre si. A transparência para fora tende a fortalecer a *accountability* externa e a legitimidade pública, ao passo que a transparência para dentro amplia o controle hierárquico e reduz a autonomia. A transparência vertical pode fortalecer o controle democrático, enquanto a horizontal facilita coordenação e aprendizagem entre pares, e a efetividade de cada forma depende fortemente das capacidades institucionais dos atores envolvidos.

Michener e Bersch (2013) aprofundam a análise conceitual ao identificar duas dimensões constitutivas da transparência efetiva. A primeira é a visibilidade, que mede o grau em que informações estão disponíveis e acessíveis a quem delas necessita. A segunda é a inferabilidade, que mede o grau em que as informações são compreensíveis, verificáveis e utilizáveis para avaliar desempenho e conformidade. A distinção é prudente, tendo em vista a transparência nominal, que envolve a divulgação formal de dados sem atenção à sua qualidade ou usabilidade, e pode gerar a ilusão de controle sem produzi-lo efetivamente. A avaliação de sistemas de transparência precisa, portanto, ser maior que a verificação de existência das informações, perguntando se elas servem ao propósito de *accountability* para o qual foram concebidas.

Florini (2007) contextualiza historicamente essa discussão ao mapear a expansão global de normas e práticas de transparência nas últimas décadas, impulsionada por ondas de democratização, pelo avanço das tecnologias de comunicação, pelas pressões da sociedade civil e por escândalos de corrupção que expuseram os custos da opacidade. A transparência tornou-se valor normativo amplamente aceito, associado à boa governança e à integridade pública. No entanto, a autora também reconhece suas tensões internas e seus limites, que incluem os custos de divulgação, os riscos de sobrecarga informacional, as preocupações legítimas com privacidade e segurança e a possibilidade de uso estratégico de dados para finalidades diversas da ideia inicial.

O'Neill (2002) destaca que a ênfase excessiva na divulgação pode produzir efeitos perversos e contraproducentes. Segundo a autora, em vez de restaurar a confiança institucional, a proliferação de mecanismos de controle pode alimentar uma “cultura de desconfiança” que reflete e reforça a suspeita generalizada sobre as instituições públicas. Ainda, a transparência não substitui a confiança, precisando ser complementada por uma *accountability* inteligente que valoriza o julgamento profissional e a integridade substantiva, e não apenas a conformidade com indicadores mensuráveis e verificáveis externamente.

Power (1997, 2003) desenvolve essa linha ao descrever o paradoxo interno da auditoria que, ao se tornar um fim em si mesma, pode desviar recursos e atenção das atividades finalísticas, premiando a gestão de aparências em vez de resultados reais. March e Olsen (2011), por sua vez, reafirmam que a resposta a esses limites não está em mais controle, e sim em sistemas que cultivam normas profissionais, identidades organizacionais e aprendizagem coletiva como mecanismos de *accountability* não formais, que busquem serem igualmente efetivos.

Finalmente, Greiling e Spraul (2010) lembram que qualidade, relevância e tempestividade das informações, e não apenas sua quantidade, determinam se a transparência efetivamente serve à *accountability* ou não.

2.5.3 *Accountability* como Dever Moral: Perspectiva Kantiana

A *accountability* pode ser concebida não apenas como arranjo institucional ou prática administrativa, mas como dever moral fundamentado em princípios éticos universais. A perspectiva kantiana oferece uma base filosófica para essa concepção, situando a obrigação de justificar ações perante outros como imperativo que independe de incentivos instrumentais, sanções legais ou cálculos de consequências (Kant, 1997). Assim, essa perspectiva contribui e

problematiza as abordagens dominantes na literatura de administração pública, ao articular as dimensões normativas e deontológicas da *accountability*, que as análises institucionais frequentemente deixam em segundo plano (O'Neill, 2002; O'Neill, 2013).

Como discutido anteriormente, a ética kantiana descreve a moralidade em deveres racionais que independem de preferências, interesses ou contextos particulares, organizando-se em torno do imperativo categórico, do princípio da humanidade e do princípio da autonomia (Kant, 1997). O que se ressalta, nesse momento, não é repetição desses princípios em si, e sim suas implicações na relação entre agentes públicos e cidadãos. No campo da administração pública, elas passam a ser fundamentações em relação às obrigações de transparência, imparcialidade e justificação que norteiam qualquer sistema de *accountability* institucional.

O'Neill permite traduzir essa exigência kantiana para o campo da *accountability* ao defender que a prestação de contas não se reduz à transparência, à produção de informações ou à observância de controles formais. Para a autora, a *accountability* só cumpre função pública relevante quando torna as razões institucionais inteligíveis, isto é, compreensíveis e avaliáveis por aqueles perante os quais se deve responder (O'Neill, 2002, 2013). Bovens reforça esse ponto ao compreender a *accountability* como uma relação na qual o agente é obrigado a explicar e justificar sua conduta perante um fórum capaz de questioná-la, avaliá-la e julgá-la (Bovens, 2007).

Assim, a *accountability* pública ganha densidade moral quando deixa de ser procedimento de controle e passa a funcionar como prática institucional de justificação do poder. Forst (2012) formula o direito à justificação como exigência segundo a qual normas e decisões que afetam pessoas livres e iguais devem poder ser justificadas por razões recíprocas e gerais.

No Brasil, esses princípios encontram ressonância nos fundamentos constitucionais da administração pública (Brasil, 1988). Os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência podem ser lidos como expressões institucionais de deveres morais de justificação e *accountability* que a Constituição de 1988 elevou ao estatuto de norma vinculante (Paludo, 2010).

Zuccolotto e Teixeira (2014), ao examinarem os determinantes da transparência fiscal nos estados brasileiros, demonstraram empiricamente que a divulgação de informações orçamentárias não é apenas cumprimento de obrigação legal, mas pode ser compreendida como expressão de respeito pela autonomia dos cidadãos e reconhecimento de seu direito de acompanhar e avaliar o uso dos recursos públicos. Por essa razão, a teoria kantiana demonstra

que a transparência fiscal é moralmente exigida mesmo quando não há sanção imediata pelo seu descumprimento.

Contudo, essa perspectiva enfrenta algumas críticas. MacIntyre (1981) questiona o formalismo abstrato da ética kantiana, argumentando que a moralidade não pode ser fundamentada em princípios universais descontextualizados, pois deve ser compreendida em termos de virtudes, práticas sociais e tradições particulares que lhe conferem conteúdo e orientação. Segundo o autor, a *accountability* não é dever universal, mas prática social contextualmente situada que depende de virtudes como honestidade, coragem e prudência cultivadas em comunidades morais concretas, as quais as regras formais não conseguem substituir nem produzir artificialmente.

Sandel (1982) reforça a crítica pelo viés comunitarianista, argumentando que a ética kantiana pressupõe um sujeito moral abstrato e desencarnado, ignorando que identidades, valores e obrigações são constituídos por pertencimentos comunitários, tradições e relações sociais particulares que antecedem qualquer princípio universal.

Bovens (2007), por outro lado, argumenta que a *accountability* efetiva depende não apenas de mecanismos formais, mas de confiança, respeito mútuo e normas de reciprocidade entre atores e fóruns. O respeito pela autonomia e pela dignidade que a ética kantiana postula, e a confiança, reciprocidade e normas sociais que as abordagens comunitarianistas valorizam, não são alternativas excludentes, mas dimensões complementares de um sistema de *accountability* que pretende ser ao mesmo tempo universalmente justificável e contextualmente moral.

Em relação às implicações para contabilidade, governança e integridade no setor público, a perspectiva kantiana reposiciona a transparência como dever moral que deriva do respeito pela autonomia dos cidadãos, e não como simples obrigação legal ou mecanismo instrumental de controle. Schweiker (1993) demonstra que o próprio ato de prestar contas é constitutivo da identidade moral dos agentes, pois ao dar conta de suas decisões perante outros, esses agentes submetem suas ações a avaliação ética e reconhecem uma responsabilidade que transcende o interesse próprio.

Shearer (2002) aprofunda essa perspectiva ao mostrar que as práticas contábeis convencionais tendem a construir entidades obrigadas apenas à perseguição de fins particulares, tornando-as estruturalmente inadequadas às exigências morais que a prestação de contas genuína implica. Agentes públicos e profissionais contábeis têm, portanto, a obrigação moral de produzir e divulgar informações verdadeiras, compreensíveis e justificáveis independentemente dos incentivos ou sanções presentes em cada situação.

Dillard e Roslender (2011) sustentam, ainda, que a contabilidade é intrinsecamente uma prática social e moral, e não uma atividade técnica neutra, e que a integridade profissional dos contadores é condição de efetividade dos sistemas de *accountability*. O dever de produzir informações verdadeiras e inteligíveis não deriva de normas profissionais contingentes, mas da importância atribuída aos stakeholders, que dependem dessas informações para exercer sua capacidade de avaliação e julgamento.

Nesse sentido, Soderstrom e Sun (2007) oferecem evidências empíricas ao demonstrar que a adoção de padrões internacionais de contabilidade está associada a melhor qualidade informacional e maior transparência, argumentando que a questão da padronização é também uma questão ética de respeito pelo direito dos interessados de conhecer e avaliar a situação financeira das organizações.

Desse modo, a ligação entre Kant e *accountability* não está em afirmar que prestar contas é apenas cumprir a lei, mas em sustentar que o poder público deve responder por seus atos porque os cidadãos possuem dignidade, autonomia e direito à justificação.

3. METODOLOGIA DE ANÁLISE

3.1 Tipo de análise

Este estudo adota uma abordagem quali-quantitativa, através de análise de conteúdo qualitativa orientada por teoria (*theory-driven content analysis*), na qual categorias analíticas são definidas *a priori* com base em referenciais teóricos (Bardin, 2016, Krippendorff, 2018; Mayring, 2014; Kuckartz, 2019), combinando fundamentos da filosofia moral, da contabilidade comportamental e da teoria da *accountability*, além do desenvolvimento de indicadores quantitativos. O objetivo da técnica é identificar padrões argumentativos, categorias de moralidade administrativa e lógicas decisórias que atravessam a atuação dos distintos atores institucionais envolvidos entre 2018 e 2024.

A estratégia analítica é estruturada a partir de três pilares teóricos complementares, sendo eles:

- (i) Ética kantiana, utilizada para identificar a natureza das justificativas morais presentes nos textos institucionais, particularmente na distinção entre dever, conformidade e inclinação como bases do julgamento moral (Kant, 1997; O'Neill, 1989).;
- (ii) *Moral accounting*, empregada para analisar a dinâmica de atribuição de créditos, débitos e compensações morais, oriunda da literatura de ética comportamental, que examina como julgamentos morais são construídos, compensados e justificados em contextos decisórios (Johnson & Ahn, 2021; Tenbrunsel & Messick, 2004).;
- (iii) *Accountability* pública, que fornece o enquadramento institucional do processo de prestação de contas governamental e responsabilização (Bovens, 2007; Schedler, 1999).

Diferentemente de abordagens indutivas, esta pesquisa parte de categorias analíticas previamente definidas, permitindo uma leitura sistemática e comparável dos discursos institucionais ao longo do processo decisório.

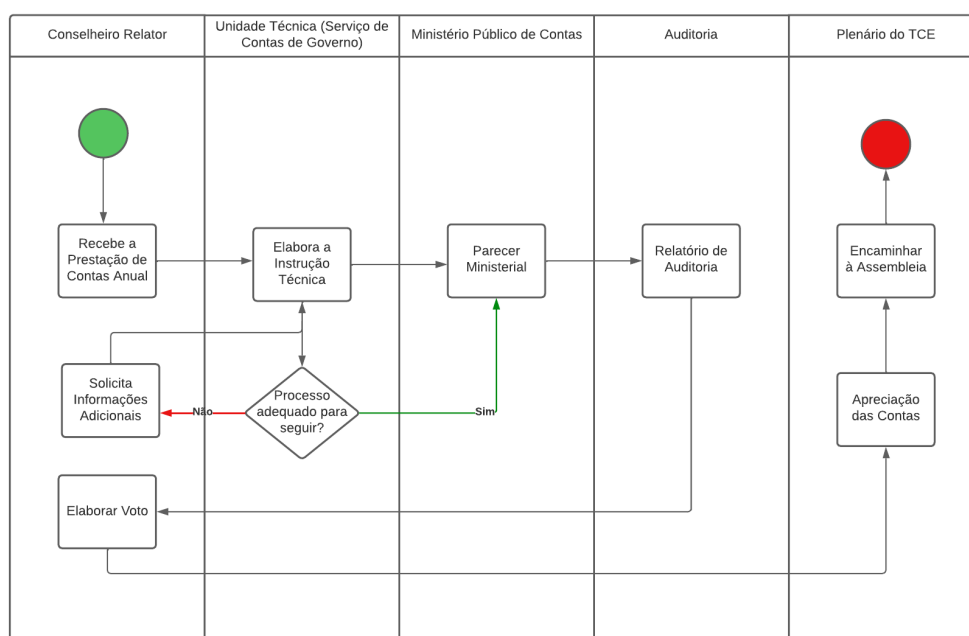
3.2 Governo do Estado de Goiás e o Corpus documental

O processo de prestação de contas de governo do Estado de Goiás, de periodicidade anual, é realizado em dois órgãos, sendo eles: Tribunal de Contas do Estado – TCE-GO e pela Assembleia Legislativa.

Cabe mencionar que, nos termos da Constituição do Estado de Goiás, o TCE-GO, ainda que lhe seja conferida autonomia administrativa, financeira e patrimonial, é um órgão auxiliar do controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, através da Assembleia Legislativa, sendo esta, por sua vez, a representação do povo e de onde sai a decisão final sobre as contas do governador.

No âmbito do TCE-GO, de forma simplificada, a prestação de contas segue o fluxo da figura 1, abaixo:

Figura 1 - Etapas do Processo de Prestação de Contas de Governo - TCE/GO



Fonte: Dados da pesquisa.

Na primeira etapa, o governador submete a prestação de contas ao TCE-GO (por meio de processo administrativo), e a mesma é encaminhada ao Conselheiro previamente designado, por meio de sorteio, para a relatar as contas anuais.

Em seguida, após suas análises preliminares, o Conselheiro Relator encaminha os autos à unidade técnica, para análise detalhada das informações disponibilizadas. Cabe mencionar que a análise da unidade técnica, por meio de instrução técnica, é realizada de modo abrangente, especialmente por esse órgão técnico analisar continuamente o desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial, com periodicidade bimestral (Relatório Resumido de Execução

Orçamentária – RREO) e quadrimestral (Relatório de Gestão Fiscal – RGF), nos termos do que preconiza a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Durante a apreciação técnica, caso o Serviço de Contas de Governo (unidade técnica) entender relevante a necessidade de se realizar diligências, a mesma solicita ao Conselheiro Relator que oficie as autoridades responsáveis pelos esclarecimentos ou complementos de informações.

Uma vez concluída a instrução técnica, após eventuais diligências para dirimir dúvidas ou confirmar ocorrências, a equipe da unidade técnica encaminha o resultado das análises ao Relator para conhecimento e encaminhamento ao Ministério Público de Contas junto ao TCE-GO, para apreciação do órgão Ministerial.

O Ministério Público de Contas, no uso de suas atribuições constitucionais, parte da análise realizada pela equipe técnica, podendo acolher os argumentos ou rejeitá-los, sendo possível ainda, adicionar elementos que contribuam para a formação do juízo do Relator. De modo geral, os Ministério Público de Contas tendem a endossar a manifestação da unidade técnica.

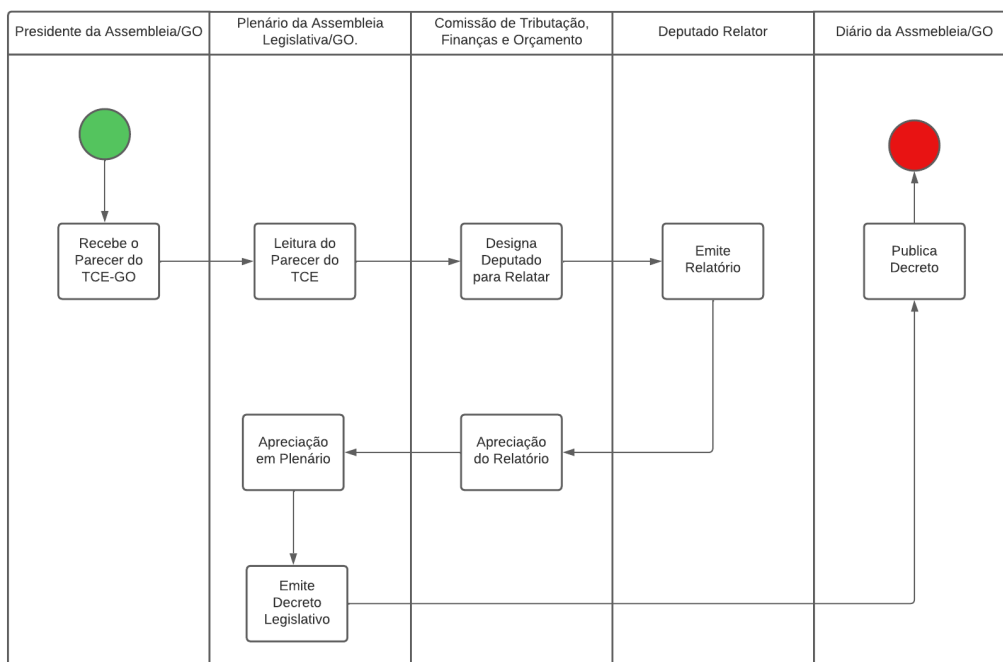
O MPC junto aos autos seu parecer, remetendo-os ao Relator. Por sua vez, em momento anterior à completa formação de sua convicção, o Relator encaminha toda a documentação, com a análise técnica e do MPC à Auditoria. Importa mencionar que a Auditoria é um setor técnico, formado por servidores que substituem os Conselheiros em casos de ausências e/ou impedimentos. Em outros Tribunais de Contas, os Auditores são conhecidos como Conselheiros-Substitutos.

Os Auditores se manifestam tecnicamente sobre os achados da unidade técnica, de modo a contribuir para a elucidação das contas submetidas ao controle externo. Após sua análise e relatório, os autos são devolvidos ao Relator, para que o mesmo elabore seu voto.

Quando o Relator disponibiliza seu voto, o TCE-GO marca a apreciação em plenário do processo. Nesse momento, além do Relator, os outros 6 Conselheiros têm a oportunidade de concordar ou não com a análise realizada, propondo elementos atenuantes ou agravantes, se o caso for.

O resultado de todo o trabalho do TCE-GO é consubstanciado no Parecer Prévio, submetido à Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, responsável pela palavra final do controle externo do Chefe do Poder Executivo.

As principais etapas que ficam a cargo da Assembleia Legislativa estão evidenciadas na Figura 2.

Figura 2 - Etapas do Processo de Prestação de Contas de Governo - ALEGO/GO

Fonte: Dados da pesquisa.

A atuação do Tribunal de Contas do Estado de Goiás vai até, via de regra, a emissão do Parecer Prévio, o qual é submetido à Assembleia Legislativa. O Parecer é encaminhado à Presidência da Assembleia, unidade responsável por levá-lo à Plenário, para que sua leitura seja efetuada e torne-se, oficialmente, um processo legislativo.

O segundo momento, dentro da Assembleia Legislativa, é o encaminhamento do processo legislativo que trata das contas de governo à Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento, seção temática competente para realizar o exame técnico de tudo que foi lhe encaminhado, resguardada sua autonomia para solicitar quaisquer diligências e esclarecimentos ao Poder Executivo ou outra unidade orçamentária ou organização que tenha relacionamento com o mesmo.

Na Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento da Assembleia Legislativa, por meio de seu Deputado Presidente, é designado um Deputado para relatar as contas, baseado, sobretudo, no Parecer Prévio encaminhado pelo TCE-GO.

O Relatório do Deputado Relator, após concluído, é submetido à apreciação dos demais membros da Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento, que podem aceitá-lo, emendá-lo ou rejeitá-lo, com a consequente votação de um substitutivo. Nesse mesmo Relatório,

geralmente, o relator propõe minuta de Decreto Legislativo para fins de legitimidade do resultado da análise das contas anuais do governador.

Na sequência da apreciação do relatório na Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento, o processo legislativo é liberado para pauta no Plenário da Assembleia Legislativa, a cargo de seu Presidente. Após a pauta, o relatório vai direto para votação e o resultado é evidenciado por meio de Decreto Legislativo, sendo publicado no diário oficial da Assembleia Legislativa, momento no qual e de fato, ocorre o julgamento preconizado nas constituições federal e estadual.

Destaca-se que, ao contrário do TCE-GO, inexistente prazo legal definido para a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás proceder à avaliação das contas de governo.

Este fluxo se inicia com o recebimento da prestação de contas pelo conselheiro relator, seguido pela elaboração da instrução técnica pela unidade especializada. Nessa fase, são produzidos relatórios analíticos e realizadas verificações sobre a conformidade da gestão, podendo haver solicitações de informações adicionais. Na sequência, o processo é submetido ao Ministério Público de Contas, que emite parecer, seguido pela auditoria, responsável pela consolidação das análises técnicas. Essas etapas intermediárias envolvem tanto avaliação técnica quanto construção argumentativa, evidenciando uma transição entre análise objetiva e interpretação institucional. Por fim, o processo é encaminhado ao plenário do Tribunal, onde ocorre a apreciação das contas e a decisão final, com posterior envio à Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. Essa fase é caracterizada pela formalização da decisão e pela incorporação de elementos políticos e institucionais mais amplos.

Assim, o corpus documental foi constituído de forma sistemática e integral a partir de documentos oficiais disponibilizados em transparência ativa por órgãos de controle e deliberação do Estado de Goiás. Foram incluídos todos os documentos referentes à prestação de contas do Poder Executivo estadual no período de 2018 a 2024, compreendendo: (i) Relatórios Técnicos (RT), produzidos pela unidade técnica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO); (ii) Análises dos Relatores (AR), Sessões Plenárias (SS) e Pareceres Prévios (PP), elaborados no âmbito do TCE-GO; e (iii) Relatórios da Assembleia Legislativa (RAL) e Decretos Legislativos (DL), emitidos pela Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO).

Os documentos foram obtidos diretamente nos portais institucionais de transparência, TCE-GO (<https://www.tcego.tc.br/>), ALEGO (<https://www.al.go.leg.br/>) e Portal da Transparência do Governo do Estado de Goiás (<https://www.transparencia.go.gov.br/>),

garantindo rastreabilidade, verificabilidade e reprodutibilidade da base empírica, em conformidade com os princípios da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011).

A definição do corpus seguiu critérios explícitos de inclusão e exclusão. Foram incluídos exclusivamente documentos: (i) oficialmente publicados e acessíveis ao público; (ii) diretamente vinculados ao processo formal de julgamento das contas de governo; e (iii) pertencentes às etapas institucionais analisadas (técnica, intermediária e política). Foram excluídos documentos acessórios, duplicados, incompletos ou que não integrassem o fluxo decisório formal da *accountability*.

Assim, o corpus compreende a totalidade dos documentos disponíveis para o período analisado, configurando um conjunto exaustivo e não amostral, o que reduz substancialmente o viés de seleção e assegura consistência longitudinal na análise.

Após a coleta, os documentos foram organizados, padronizados e convertidos para formato textual estruturado, permitindo sua leitura automatizada por meio de *scripts* desenvolvidos em Python. A segmentação do corpus em unidades analíticas foi realizada em nível de trecho textual (frases e parágrafos com sentido completo), considerados como unidades de codificação, preservando o contexto semântico necessário à interpretação das categorias morais.

Essa estratégia de construção do corpus busca assegurar alinhamento entre o desenho metodológico e o funcionamento do processo de *accountability*, permitindo analisar de forma sistemática e comparável as variações do julgamento institucional ao longo das diferentes etapas decisórias.

Em termos operacionais, o corpus documental totalizou 3.588 páginas submetidas à análise, distribuídas entre os diferentes atores e etapas institucionais do processo de prestação de contas, conforme sistematizado no Quadro 3.

Quadro 3 - Estrutura e Extensão do Corpus Documental da Prestação de Contas de Governo (TCE-GO e ALEGO, 2018–2024)

Fonte	Atores	Ano	Relatório	Total de Páginas
TCE-GO	Serviço de Contas	2018	RT2018	396
		2019	RT2019	349
		2020	RT2020	326
		2021	RT2021	345
		2022	RT2022	290
		2023	RT2023	273
		2024	RT2024	377
		2018	ITC2018	25
	Conselheiros	2018	AR2018	110
		2019	AR2019	58

		2020	AR2020	72
		2021	AR2021	51
		2022	AR2022	71
		2023	AR2023	59
		2024	AR2024	85
		2018	SS2018a	59
		2018	SS2018b	19
		2019	SS2019	1
		2020	SS2020	1
		2021	SS2021	0
		2022	SS2022	42
		2023	SS2023	0
		2024	SS2024	50
	Ministério Público de Contas	2018	MPC2018	44
		2019	MPC2019	87
		2020	MPC2020	67
		2021	MPC2021	54
		2022	MPC2022	70
		2023	MPC2023	76
		2024	MPC2024	0
	Corte Plena (Conselheiros)	2018	PP2018	18
		2019	PP2019	54
		2020	PP2020	7
		2021	PP2021	5
		2022	PP2022	5
		2023	PP2023	6
		2024	PP2024	6
	Subtotal TCE-GO			3558
ALEGO	ALEGO	2018	RAL2018	6
	ALEGO	2019	RAL2019	3
	ALEGO	2020	RAL2020	3
	ALEGO	2021	RAL2021	0
	ALEGO	2022	RAL2022	0
	ALEGO	2023	RAL2023	0
	ALEGO	2024	RAL2024	0
	ALEGO	2018	DL2018	7
	ALEGO	2019	DL2019	2
	ALEGO	2020	DL2020	5
	ALEGO	2021	DL2021	2
	ALEGO	2022	DL2022	2
	ALEGO	2023	DL2023	0
	ALEGO	2024	DL2024	0
	Subtotal ALEGO			30
	Total Geral			3588

Nota: Não foram localizados os seguintes documentos: SS2021, SS2023 e MPC2024; e RAL2021, RAL2022, RAL2023, RAL2024, além dos DL2023 e DL2024.

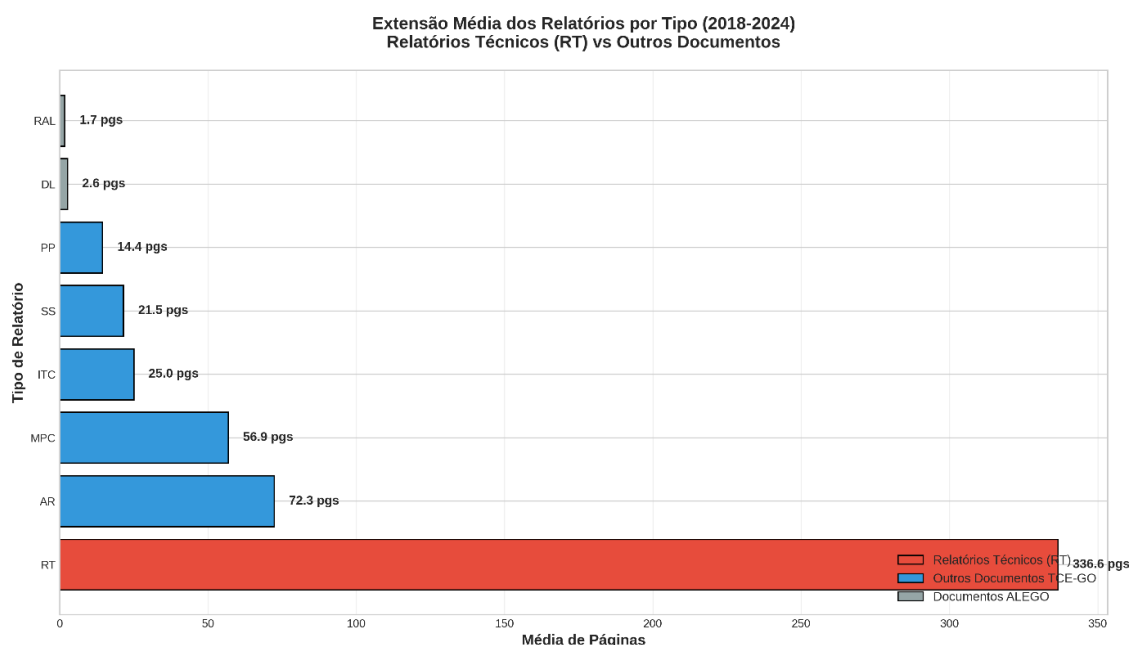
Fonte: Dados da pesquisa

A fim de evidenciar empiricamente a estrutura e a distribuição do corpus documental, apresentam-se os Gráficos 1 e 2.

A literatura sobre controle externo evidencia que as Instituições Superiores de Auditoria (ISAs), operam sob um regime de independência profissional que privilegia avaliações detalhadas, baseadas em evidências, conformidade legal e ampla documentação técnica (Cordery & Hay, 2019). Essa característica institucional se reflete diretamente nos resultados apresentados no Gráfico 1, no qual se observa que os Relatórios Técnicos (RT) apresentam extensão média significativamente superior aos demais documentos analisados.

Tal evidência empírica corrobora a expectativa teórica de que a atividade de auditoria exige maior densidade analítica, fundamentação normativa e detalhamento factual.

Gráfico 1 – Extensão Média dos Relatórios por Tipo (2018-2024)



Fonte: Dados da pesquisa.

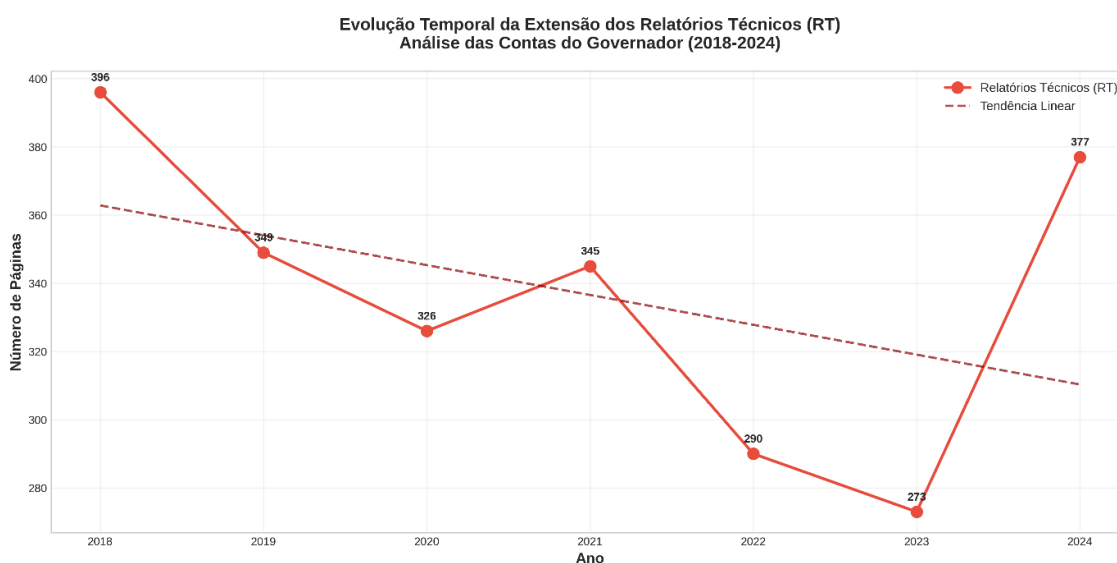
Nesse contexto, Mendes (2016) argumenta que o julgamento técnico das contas de governo deve ser compreendido à luz do conceito de *accountability*, o qual exige não apenas a verificação formal da conformidade normativa, mas também uma análise substantiva da gestão fiscal e financeira. Essa exigência explica, de forma consistente com os dados observados, a elevada extensão dos Relatórios Técnicos do TCE-GO, que precisam consolidar um registro completo — jurídico, contábil e analítico — capaz de subsidiar o julgamento político posterior pelo Poder Legislativo.

De maneira convergente, Cordery & Hay (2019) destacam que ISAs dotadas de autonomia institucional e capacidade técnica tendem a produzir auditorias mais profundas e

sistemáticas, o que se traduz em relatórios mais extensos. No caso analisado, a predominância dos RT em termos de volume documental sugere não apenas maior complexidade técnica, mas também maior rigor na fundamentação das análises, o que reforça o papel dessas instituições como produtoras de evidência qualificada no processo de controle externo.

Em contraste, os documentos produzidos no âmbito legislativo e político apresentam extensão significativamente menor, conforme evidenciado no Gráfico 2, o que sinaliza uma diferença substantiva na natureza do julgamento. A literatura indica que o Poder Legislativo opera sob uma lógica mais pragmática e política, incorporando critérios de relevância, oportunidade e viabilidade institucional que tendem a suavizar o rigor moral presente nas análises técnicas (Grasso & Sharkansky, 2001; Laureano et al., 2017). Essa diferença ajuda a explicar por que documentos como decretos legislativos e relatórios parlamentares são menos extensos, uma vez que sua função não é reconstruir tecnicamente os fatos, mas deliberar politicamente sobre eles.

Gráfico 2 – Distribuição/Participação dos Documentos por Tipo no Corpus (2018–2024)



Fonte: Dados da pesquisa.

Grasso e Sharkansky (2001) demonstram que legislativos frequentemente priorizam estabilidade política, aplicação seletiva de sanções e considerações eleitorais, o que resulta em avaliações mais flexíveis da conduta administrativa quando comparadas às análises técnicas. De forma semelhante, Laureano et al. (2017) evidenciam divergências entre auditores e conselheiros no contexto do TCE-RS, indicando que fatores políticos influenciam o julgamento mesmo em ambientes institucionais de controle. Esses achados dialogam com os resultados

empíricos apresentados, nos quais a menor extensão dos documentos políticos sugere menor densidade argumentativa e, potencialmente, menor aprofundamento técnico-moral.

Adicionalmente, estudos como os de Elston & Zhang (2023) e Wille & Bovens (2022), destacam a existência de um descompasso entre a produção de achados técnicos rigorosos e a adoção de medidas políticas correspondentes. Mesmo quando relatórios técnicos são acolhidos, os legislativos podem não implementar integralmente as recomendações de auditoria, reduzindo o impacto efetivo das análises. Essa dinâmica é consistente com a diferença observada entre a complexidade dos relatórios técnicos e a concisão dos documentos decisórios.

Nesse sentido, Theletsane (2014) argumenta que o impacto da auditoria depende da receptividade legislativa e da cooperação política, uma vez que achados detalhados podem permanecer sem consequências práticas caso não sejam convertidos em ação política. A evidência empírica apresentada nos Gráficos 1 e 2 reforça essa interpretação ao revelar uma assimetria estrutural entre produção técnica e decisão política.

A diferença observada entre os tipos documentais, evidenciada nos Gráficos 1 e 2, possui implicações metodológicas importantes para a construção do corpus, refletindo a diversidade de funções institucionais no processo de *accountability*.

Assim, enquanto os Relatórios Técnicos apresentam maior densidade argumentativa e fundamentação analítica, os documentos legislativos caracterizam-se por maior síntese e objetividade, refletindo diferenças estruturais entre as etapas do processo decisório. Essa configuração não ser interpretada apenas como uma limitação, mas também uma característica intrínseca do fenômeno analisado, reforçando a adequação do corpus para a análise das variações do julgamento institucional ao longo do processo de *accountability* governamental.

3.3 Modelo Tridimensional de Análise do Julgamento Institucional

Este estudo não assume as abordagens como teoricamente equivalentes, mas as mobiliza de forma complementar, a ética kantiana fornece o critério normativo do julgamento, enquanto o *moral accounting* permite observar empiricamente sua estruturação no contexto institucional.

Assim, a análise foi operacionalizada a partir de três eixos analíticos complementares, concebidos para capturar, de forma integrada, as dimensões processual, moral e contábil do julgamento institucional no âmbito da prestação de contas de governo. Essa estrutura possibilita examinar não apenas o conteúdo das decisões, mas também a forma como diferentes racionalidades são mobilizadas ao longo do fluxo institucional.

O primeiro eixo corresponde às etapas do processo de prestação de contas, organizadas em três momentos: (i) a fase inicial, no âmbito do Tribunal de Contas, de natureza predominantemente técnica (E1); (ii) a fase intermediária, envolvendo relatorias e comissões, caracterizada por uma lógica híbrida entre técnica e institucional (E2); e (iii) a fase final, correspondente ao plenário legislativo, na qual predomina uma racionalidade política (E3). Essa segmentação permite identificar reconfigurações nos critérios de julgamento ao longo do processo decisório.

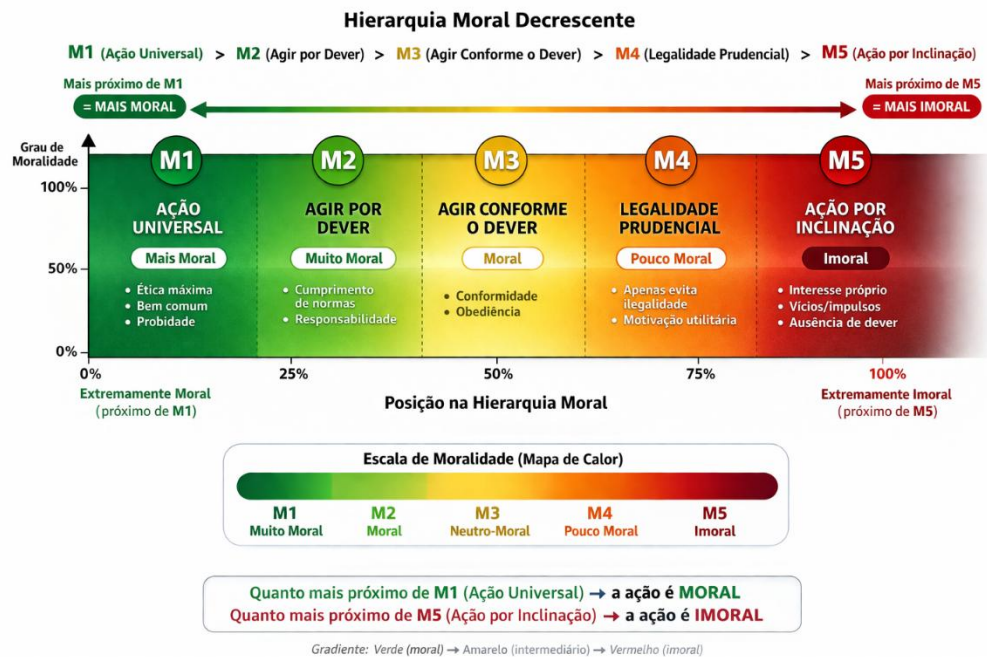
O segundo eixo analítico incorpora as dimensões morais, fundamentadas em uma tipologia inspirada na ética kantiana, operacionalizada por meio das categorias M1 a M5, articuladas às subcategorias observada e praticada. As categorias M1 a M5 operacionalizam empiricamente princípios como universalização, dever, legalidade e inclinação, permitindo sua identificação nos discursos institucionais.

A subcategoria observada refere-se às situações em que TCE-GO ou ALEGO avaliam ações do Governo, evidenciando a função de controle (O'Donnell, 1998). Já a subcategoria praticada diz respeito às ações efetivamente realizadas pelos próprios atores institucionais, permitindo avaliar a qualidade moral das justificativas apresentadas (Schedler, 1999).

A atribuição da autoria segue uma lógica sistemática baseada no prefixo dos arquivos, assegurando consistência metodológica na codificação. Documentos do TCE-GO e da ALEGO são classificados como observados quando analisam ações do Governo e como praticados quando expressam decisões próprias, enquanto documentos do Governo são sempre classificados como praticados.

No plano teórico, distinguem-se cinco categorias morais organizadas em uma hierarquia decrescente, conforme ilustrado na Figura 3, que sintetiza essa hierarquia moral e permite visualizar a progressão dos níveis de normatividade, desde princípios universalizáveis até decisões orientadas por inclinação.

Figura 3 - Hierarquia Moral Decrescente



Fonte: Dados da pesquisa.

A categoria M1 (Ação Universal) corresponde ao nível mais elevado de moralidade, associada à universalização de princípios, imparcialidade e respeito à dignidade humana (Kant, 2007; O'Neill, 2013). A categoria M2 (Agir por Dever) refere-se a ações motivadas por obrigação moral e compromisso com o interesse público (Wood, 2014; Cooper, 2006).

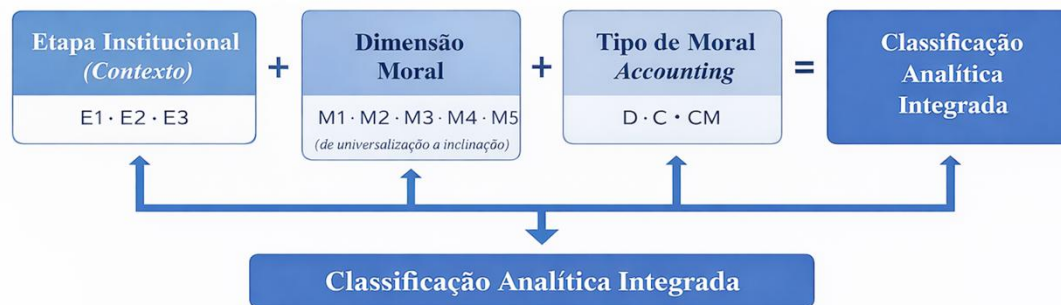
A categoria M3 (Agir Conforme o Dever) corresponde à legalidade formal, enquanto M4 (Legalidade Prudencial) representa decisões orientadas por racionalidade instrumental. Por fim, M5 (Ação por Inclinação) corresponde a decisões baseadas em interesses particulares ou conveniência (Kant, 2007; Wood, 2008).

O terceiro eixo analítico corresponde à lógica da *moral accounting*, classificando as manifestações discursivas em débito moral (D), crédito moral (C) e compensação moral (CM), permitindo identificar a direção do julgamento institucional.

A articulação desses três eixos transforma categorias teóricas em variáveis observáveis, possibilitando uma análise sistemática da dinâmica do julgamento institucional.

A Figura 4 sintetiza a articulação entre os três eixos analíticos, etapas institucionais (E1–E3), dimensões morais (M1–M5) e direção do julgamento (D, C, CM), evidenciando como cada unidade analítica é posicionada na interseção dessas dimensões.

Figura 4 – Modelo Tridimensional do Julgamento Institucional e Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA)



Nota: A figura representa a articulação entre as etapas institucionais (E1–E3), as dimensões morais (M1–M5) e a direção do julgamento (D, C, CM), evidenciando a transformação progressiva da racionalidade moral ao longo do processo de *accountability*.

Fonte: Dados da pesquisa.

Essa representação permite visualizar, de forma integrada, a dinâmica do julgamento institucional ao longo do processo de *accountability*, destacando a transição entre diferentes padrões de racionalidade conforme o avanço das etapas decisórias. A partir dessa estrutura, torna-se possível examinar empiricamente como as variações nas categorias morais e nos padrões de *moral accounting* se distribuem ao longo do processo, fundamentando a análise do Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA).

Dessa forma, o modelo tridimensional proposto não apenas estrutura a análise empírica, mas também estabelece as bases para a formulação de expectativas teóricas sobre o comportamento do julgamento institucional ao longo do processo de *accountability*.

Ao articular as etapas institucionais (E1–E3), as dimensões morais (M1–M5) e os padrões de *moral accounting* (débito, crédito e compensação), o modelo permite derivar proposições testáveis acerca das variações na racionalidade do julgamento conforme o avanço do fluxo decisório.

Especificamente, espera-se que diferentes configurações dessas dimensões se manifestem de forma sistemática em cada etapa do processo, refletindo mudanças na intensidade normativa, na forma de justificação e na direção do julgamento institucional. Com base nessas relações teóricas, formulam-se os pressupostos de pesquisa apresentadas a seguir.

3.4 Pressupostos de pesquisa

Parte-se do pressuposto de que o processo de prestação de contas não é normativamente homogêneo, apresentando variações sistemáticas ao longo de suas etapas institucionais.

Na fase inicial, situada no âmbito do Tribunal de Contas, espera-se a predominância de uma racionalidade técnico-normativa, orientada por critérios legais, conformidade normativa e princípios de dever, compatível com uma perspectiva deontológica.

Na fase intermediária, associada às relatorias e comissões, espera-se o surgimento de uma racionalidade híbrida, caracterizada pela presença de mecanismos de balanceamento entre aspectos positivos e negativos da gestão, consistentes com a lógica da *moral accounting*.

Na fase final, localizada no âmbito do plenário legislativo, espera-se maior incidência de justificativas prudenciais e politicamente mediadas, acompanhadas de uma redução relativa da centralidade dos critérios técnico-normativos.

Dessa forma, o pressuposto central do estudo estabelece que as dimensões morais (M1–M5) e os padrões de *moral accounting* (débito, crédito e compensação) variam sistematicamente ao longo das etapas institucionais (E1–E3), configurando um gradiente de moralidade no processo de *accountability*.

Esse fenômeno, neste estudo, é conceituado como Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA), entendido como a transformação progressiva da racionalidade do julgamento institucional ao longo do fluxo decisório.

3.5 Procedimentos de Análise

A codificação e a validação do dicionário analítico foram conduzidas pelo próprio pesquisador, decisão que se fundamenta tanto na natureza teoricamente orientada da análise quanto em sua inserção institucional no campo investigado. Na condição de servidor da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, atuante de forma direta no processo de prestação de contas e em contato permanente com membros do Tribunal de Contas do Estado e do Poder Executivo estadual, o pesquisador reúne uma pré-compreensão dos gêneros documentais, das rotinas decisórias e da linguagem técnica e jurídica que estruturam os relatórios, pareceres e decretos que compõem o corpus.

Essa familiaridade mostra-se particularmente relevante em uma abordagem na qual a atribuição das categorias morais depende da interpretação de expressões formulares e de sentidos institucionalmente situados, cuja classificação adequada exige conhecimento do contexto que os produz e não a mera identificação superficial de termos isolados.

A literatura sobre pesquisa a partir de dentro (*insider research*) sustenta a legitimidade dessa posição, ao reconhecer que o pertencimento do investigador ao sistema estudado, longe de constituir por si um vício metodológico, oferece ganhos de acesso aos dados e de pré-compreensão do fenômeno, contanto que a dualidade de papéis seja explicitada e devidamente gerida (Brannick & Coghlan, 2007). Coerente com essa orientação, o conhecimento prático acumulado foi mobilizado não como fonte de juízo discricionário, mas como insumo para a construção de um vocabulário analítico formalizado em regras explícitas, de modo a converter a experiência contextual em critérios verificáveis e a reduzir o risco de subjetividade.

Assim, a inserção do pesquisador no campo é tratada como condição que potencializa a sensibilidade interpretativa requerida pela análise, ao passo que a explicitação do codebook, a padronização das regras de classificação em formato JSON e a possibilidade de replicação favorecem o distanciamento analítico necessário ao controle da influência do observador sobre os resultados.

A análise foi conduzida por meio de análise de conteúdo qualitativa orientada por teoria (*theory-driven qualitative content analysis*), aplicada a um corpus composto por pareceres técnicos, relatórios e documentos legislativos relacionados à prestação de contas do Estado de Goiás. Os documentos foram previamente convertidos para formato textual estruturado e segmentados em unidades analíticas, definidas como trechos discursivos semanticamente completos, tais como frases ou parágrafos com unidade argumentativa.

O processamento dos dados foi realizado por meio de scripts desenvolvidos em Python, utilizando um vocabulário estruturado em formato JSON como base para identificação e classificação de padrões discursivos. Essa abordagem possibilitou: (i) identificar padrões linguísticos associados às categorias teóricas; (ii) classificar simultaneamente cada unidade analítica segundo etapa institucional, dimensão moral e tipo de *moral accounting*; e (iii) gerar métricas quantitativas e cruzamentos analíticos entre as dimensões investigadas.

A estratégia analítica adotada incorpora elementos de automação assistida por linguagem natural, alinhando-se a abordagens recentes de análise qualitativa automatizada. A utilização de prompts estruturados se insere em uma linha emergente de pesquisas que investigam o uso de modelos de linguagem na análise qualitativa, nas quais o *prompt engineering* é empregado como mecanismo metodológico para orientar a extração, classificação e organização de dados textuais (Liu et al., 2023).

Evidências indicam que prompts estruturados em múltiplas etapas produzem resultados mais consistentes do que abordagens baseadas em instruções simples, uma vez que permitem decompor o processo interpretativo em tarefas sequenciais, aproximando o comportamento do

modelo ao raciocínio analítico humano (Wittmann, 2024). Além disso, estudos recentes demonstram a viabilidade de integrar prompts a fluxos computacionais mais amplos, nos quais instruções estruturadas são incorporadas a ambientes programáveis, como scripts automatizados e notebooks, aumentando o controle, a transparência e a replicabilidade do processo analítico (Bakharia et al., 2025; Zupic, 2026).

No presente estudo, essa lógica foi formalizada em uma abordagem híbrida, na qual instruções estruturadas, análogas a prompts, são traduzidas em regras computacionais explícitas implementadas em Python. As categorias teóricas e critérios linguísticos foram incorporados a um vocabulário analítico em formato JSON, permitindo a identificação e classificação sistemática de padrões discursivos em larga escala.

Dessa forma, o uso de prompts não é tratado como uma etapa isolada, mas como parte de uma arquitetura analítica integrada, na qual teoria, linguagem e computação são articuladas para viabilizar a análise sistemática de grandes volumes de dados textuais, mantendo o caráter *theory-driven* da investigação.

Essa estratégia é similar à abordagem descrita por Liu et al. (2023), na qual prompts são utilizados para extrair padrões a partir de textos não estruturados e organizar os resultados em formatos sistematizados. No entanto, ao converter instruções interpretativas em regras formais de classificação, o presente estudo amplia o controle metodológico, reduzindo ambiguidades e assegurando maior transparência no processo analítico.

A título de ilustração da estratégia metodológica adotada, a Figura 5 apresenta um exemplo de estrutura de prompt utilizada no estudo. Esses prompts foram concebidos como instruções estruturadas para orientar a extração, organização e padronização de informações textuais, contribuindo para a consistência e replicabilidade da análise.

Figura 5 – Exemplo de um Prompt utilizado no estudo

```

import pandas as pd
import matplotlib.pyplot as plt

# =====
# CARREGAR DADOS
# =====

df = pd.read_csv("/Users/ffreire/Documents/saida_tese/segmentos_classificados.csv")

# =====
# EXTRAIR ANO
# =====

df["ano"] = df["arquivo"].str.extract(r'(\d{4})').astype(int)

# =====
# 1. MORAL POR ANO
# =====

moral_ano = df.groupby(["ano", "categoria_moral"]).size().unstack(fill_value=0)

# =====
# 2. MORAL ACCOUNTING POR ANO
# =====

ma_ano = df.groupby(["ano", "moral_accounting"]).size().unstack(fill_value=0)

# =====
# 3. ÍNDICE DE MORALIDADE
# =====

moral_ano["IM"] = (moral_ano.get("M1",0) + moral_ano.get("M2",0)) / moral_ano.sum(axis=1)

# =====
# 4. ÍNDICE DE DÉBITO
# =====

ma_ano["ID"] = ma_ano["D"] / ma_ano.sum(axis=1)

# =====
# SALVAR
# =====

moral_ano.to_csv("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_por_ano.csv")
ma_ano.to_csv("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_accounting_por_ano.csv")

# =====
# GRÁFICO 1 – MORALIDADE
# =====

moral_ano.plot(figsize=(10,6))
plt.title("Evolução das Categorias Morais por Ano")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_por_ano.png")
plt.show()

# =====
# GRÁFICO 2 – MORAL ACCOUNTING
# =====

ma_ano.plot(figsize=(10,6))
plt.title("Evolução do Moral Accounting")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_accounting_por_ano.png")
plt.show()

# =====
# GRÁFICO 3 – ÍNDICES
# =====

plt.figure(figsize=(10,6))
plt.plot(moral_ano.index, moral_ano["IM"], label="Índice de Moralidade")
plt.plot(ma_ano.index, ma_ano["ID"], label="Índice de Débito")
plt.legend()
plt.title("Índices Morais ao Longo do Tempo")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/indices_morais.png")
plt.show()

```

Nota: os demais scripts estão no Apêndice A.

Fonte: Dados da pesquisa.

Diferentemente de abordagens baseadas exclusivamente em correspondência lexical, a classificação não se apoia em palavras-chave isoladas, mas em um conjunto integrado de critérios interpretativos, incluindo: (i) padrões linguísticos recorrentes; (ii) identificação de conectores discursivos; (iii) análise da função argumentativa do trecho; e (iv) aplicação de regras hierárquicas de decisão. Essa combinação permite preservar a sensibilidade interpretativa da análise qualitativa, ao mesmo tempo em que assegura consistência, replicabilidade e transparência na classificação automatizada.

A classificação das unidades analíticas segue uma lógica hierárquica orientada pela estrutura argumentativa do discurso. Inicialmente, identifica-se a presença de conectores discursivos adversativos (por exemplo, “embora”, “contudo”, “não obstante”), que indicam operações de ponderação. Nesses casos, o trecho é classificado como pertencente à dimensão prudencial (M4).

Na ausência de conectores, verifica-se a presença de linguagem de violação ou desconformidade (por exemplo, “irregularidade”, “descumprimento”, “dano”), caracterizando atribuição de responsabilidade negativa e sendo classificada como dimensão de desvio (M5).

Caso não haja indicação de violação, busca-se a presença de fundamentação normativa explícita (por exemplo, “dever”, “obrigação”, “princípio”). Quando esses elementos estruturam a justificativa, a classificação corresponde à dimensão de dever (M2).

Na ausência de fundamentação normativa, verifica-se a ocorrência de adesão procedimental, caracterizada por concordância sem justificativa própria, sendo classificada como conformidade (M3).

Por fim, na ausência dos critérios anteriores, o trecho é classificado como universalização (M1), representando uma formulação técnica, impessoal e baseada em evidências. Adicionalmente, estruturas discursivas que combinam elementos negativos seguidos de conectores adversativos e subsequente avaliação positiva são classificadas como compensação moral (CM), associadas à dimensão prudencial (M4), indicando operações explícitas de balanceamento.

Por exemplo, no trecho “Embora haja falhas, a gestão apresentou avanços relevantes”, identifica-se uma estrutura de ponderação entre elementos negativos e positivos. Nesse caso, o trecho é classificado como pertencente à etapa intermediária do processo (E2), à dimensão prudencial (M4) e ao tipo de compensação moral (CM).

Essa lógica classificatória permite capturar simultaneamente a localização institucional do discurso, sua fundamentação moral e a direção do julgamento, assegurando coerência entre o modelo teórico e sua operacionalização empírica.

Assim, a combinação entre análise de conteúdo qualitativa orientada por teoria (*theory-driven*) e automação computacional permitiu estruturar um procedimento sistemático de codificação, reduzindo a arbitrariedade interpretativa e aumentando a replicabilidade dos resultados.

A validade da análise é sustentada, em primeiro lugar, pela fundamentação teórica do modelo analítico, cujas categorias derivam de referenciais consolidados, notadamente a ética kantiana e a literatura de *moral accounting*. A utilização de categorias a priori assegura

coerência entre o desenho teórico, os pressupostos de pesquisa e a operacionalização empírica, característica central de abordagens *theory-driven*.

Adicionalmente, a validade interna é reforçada pela estrutura hierárquica das regras de classificação, que orienta a interpretação dos trechos a partir da função argumentativa do discurso, e não apenas de marcadores lexicais isolados. Esse procedimento contribui para garantir que a classificação reflita o sentido semântico e a lógica discursiva dos textos analisados.

A confiabilidade do método decorre da explicitação das regras de classificação e da formalização do processo analítico em *scripts* computacionais. Ao traduzir critérios interpretativos em regras operacionais implementadas em Python, o estudo reduz a variabilidade associada à codificação manual, permitindo que o mesmo procedimento seja replicado em diferentes execuções ou por outros pesquisadores.

Além disso, o uso de um vocabulário estruturado em formato JSON e de regras hierárquicas explícitas assegura padronização na identificação de padrões discursivos, contribuindo para a consistência dos resultados. Essa abordagem está alinhada a práticas recentes de análise qualitativa assistida por modelos de linguagem, nas quais a transparência dos procedimentos e a reprodutibilidade são elementos centrais (Liu et al., 2023; Zupic, 2026).

Apesar dos avanços metodológicos, a abordagem adotada apresenta limitações que devem ser consideradas na interpretação dos resultados.

Primeiramente, embora a utilização de regras estruturadas reduza ambiguidades, a classificação ainda depende da interpretação da linguagem natural, que pode apresentar variações semânticas complexas e contextuais. Dessa forma, há o risco de simplificação de nuances discursivas, especialmente em casos limítrofes entre categorias.

Em segundo lugar, a lógica baseada em regras, ainda que mais transparente do que abordagens puramente baseadas em modelos de linguagem, pode não capturar plenamente estruturas discursivas implícitas ou ambiguidades interpretativas mais sutis.

Adicionalmente, a abordagem híbrida adotada, que combina elementos análogos a prompts com regras computacionais, busca mitigar limitações associadas ao uso direto de modelos de linguagem, como falta de transparência e sensibilidade a instruções. No entanto, permanece a dependência de decisões analíticas na definição das regras e categorias, o que pode influenciar os resultados.

Por fim, destaca-se que o modelo foi aplicado a um corpus específico, relacionado ao contexto institucional do Estado de Goiás, o que pode limitar a generalização dos achados para outros contextos institucionais ou administrativos.

Apesar dessas limitações, a abordagem proposta apresenta uma contribuição metodológica relevante ao integrar teoria, análise qualitativa e automação computacional de forma sistemática. Ao combinar rigor conceitual, transparência procedimental e escalabilidade analítica, o método oferece um caminho promissor para a análise de grandes volumes de dados textuais em estudos de *accountability* e governança pública.

3.6 Unidade de análise e *codebook*

A classificação das unidades analíticas foi orientada por um *codebook* analítico estruturado em três eixos integrados, organizados de forma sequencial em consonância com a lógica do processo institucional de prestação de contas.

O primeiro eixo refere-se às etapas institucionais (E1–E3), que situam o discurso no fluxo decisório e definem o contexto em que o julgamento ocorre. O segundo eixo compreende as dimensões morais (M1–M5), inspiradas na ética kantiana, que capturam o tipo de racionalidade moral mobilizada em cada trecho. O terceiro eixo corresponde aos tipos de *moral accounting* (débito, crédito e compensação), que identificam a direção do julgamento moral produzido.

Essa organização reflete a dinâmica da *accountability*, na qual o contexto institucional condiciona a forma de justificação moral, que, por sua vez, orienta o tipo de julgamento construído. Dessa forma, o modelo permite analisar simultaneamente o conteúdo moral do discurso, sua função argumentativa e sua localização no processo decisório, possibilitando uma leitura integrada da *accountability* como processo institucional.

Os marcadores linguísticos associados a cada categoria não foram utilizados como critérios determinísticos, mas como indicadores semânticos interpretativos, cuja identificação depende do contexto discursivo. A classificação resulta, portanto, de uma análise integrada que considera: (i) a função discursiva do trecho; (ii) a estrutura argumentativa; e (iii) a presença e combinação de marcadores linguísticos.

Essa abordagem evita reducionismos baseados em correspondência lexical simples e permite captar a complexidade do raciocínio institucional, mantendo coerência com a tradição da análise de conteúdo qualitativa orientada por teoria.

O Quadro 4 apresenta a estrutura completa do *codebook* analítico utilizado no estudo, organizada em quatro componentes integrados, enquanto o quadro 5 apresenta o dicionário analítico utilizado.

Quadro 4 - Codebook Analítico do Julgamento Institucional

• Eixo 1- Estrutura Institucional do Processo de Prestação de Contas

Código	Etapa	Natureza	Marcadores Linguísticos	Regra
E1	Inicial (TCE)	Técnica	Tribunal de Contas, relatório técnico, auditoria, achado, análise técnica, fiscalização	Predomínio de linguagem técnica
E2	Intermediária (Relator / Comissão)	Híbrida	relator, comissão, voto, considerando, propõe, manifesta-se	Mistura de técnica + justificativa
E3	Final (Plenário)	Política	plenário, julgamento, aprova, rejeita, decreto legislativo, votação	Linguagem decisória/política

• Eixo 2 — Dimensões Morais do Julgamento (Ética Kantiana)

Categoria	Nível Moral	Dimensão Kantiana	Função Discursiva	Tipo <i>Moral accounting</i>	Marcadores Linguísticos (principais)	Regras de Identificação
M1	Muito alto	Universalização	Constatação técnica impessoal	Neutro / base	constata-se, verifica-se, evidencia-se, apura-se, identifica-se, conforme, nos termos, segundo análise técnica, dados indicam	Não há juízo valorativo ou justificativa; descrição objetiva baseada em dados
M2	Alto	Dever	Fundamentação normativa	Pode gerar Débito ou Crédito	dever, obrigação, impõe-se, deve-se, exige-se, em observância, princípio da, deve ser assegurado	O dever fundamenta a decisão (não é apenas citado)
M3	Médio	Conformidade	Adesão procedimental	Neutro	acompanho, siga, acolho, de acordo com, nos termos do voto, pelas razões já expostas	Não há justificativa própria; apenas adesão
M4	Baixo (moral mitigada)	Prudencial	Relativização / ponderação	Crédito Moral (principal)	embora, considerando, diante de, tendo em vista, contudo, entretanto, não obstante, em face de	Presença de conector + modulação da norma por contexto
M5	Muito baixo	Inclinação / desvio	Violação / irregularidade	Débito Moral (principal)	irregularidade, descumprimento, violação, omissão, indevido, prejuízo, dano, sem autorização	Linguagem sancionatória ou de desconformidade

• Eixo 3 — Estrutura de *Moral accounting* do Julgamento

Código	Tipo	Função	Padrão Linguístico	Regra
D	Débito moral	Identifica falha ou irregularidade	irregularidade, descumprimento, violação, omissão, dano	Presença de avaliação negativa
C	Crédito moral	Identifica aspecto positivo	avanço, melhoria, boa-fé, eficiência, resultado positivo	Presença de avaliação positiva
CM	Compensação moral	Balanceia positivo vs negativo	embora, não obstante, apesar de + positivo	Estrutura: negativo + conector + positivo

• Eixo 4 — Modelo Tridimensional do Julgamento Institucional

Etapa	Categoria predominante esperada	Tipo moral	Interpretação
E1	M1 + M2	D (identificação técnica)	Alto rigor técnico e normativo
E2	M3 + M4	CM (compensação)	Balanceamento moral
E3	M4 + M5	C + CM	Decisão com viés político

Quadro 5 - Dicionário Analítico Completo da Codificação das Dimensões Processual, Moral Kantiana e *Moral accounting*

Dimensão	Categoria	Tipo Discursivo / Função Analítica	Vocabulários e Expressões
Fluxo Decisório	E1 – Inicial/Técnica	Produção técnica e instrucional	tribunal de contas; TCE; parecer prévio; relatório técnico; auditoria; achado(s); análise técnica; unidade técnica; fiscalização; instrução técnica; corpo técnico; equipe técnica
	E2 – Intermediária/Híbrida	Mediação técnico-decisória	relator; relatoria; comissão; voto; considerando; propõe; propõe-se; manifesta-se; recomenda; parecer da comissão; comissão de finanças
	E3 – Final/Política	Decisão e deliberação final	plenário; julgamento; aprova; aprovação; rejeita; rejeição; decreto legislativo; decisão; maioria; votação; deliberação; publica decreto
Moralidade Kantiana	M1 – Universalização	Constatação técnica impessoal	constata-se; verifica-se; observa-se; evidencia-se; demonstra-se; apura-se; identifica-se; registra-se; mensura-se; quantifica-se; conforme; nos termos de; segundo a análise técnica; em consonância com; à luz dos dados; com base na apuração; critério técnico; metodologia; parâmetro; indicador; índice; resultado apurado; consistência; integridade; objetividade; transparência; relevância; análise técnica; exame técnico; balanço; apuração contábil; demonstrativo; evidência empírica; série histórica; comparativo; base de cálculo; percentual apurado; registro contábil; conferência de saldos; composição; evolução; aderência; compatibilidade; regularidade formal; foi identificado; dados indicam; apurou-se
	M2 – Dever	Fundamentação normativa explícita	dever; dever constitucional; dever legal; dever institucional; obrigação; obrigatoriedade; incumbência; competência; cumpre; cumpre ao Estado; compete; impõe-se; deve-se; há dever de; é necessário; é imprescindível; é imperativo; exige-se; requer-se; incide o dever; em observância a; em respeito a; em atendimento a; para assegurar; com vistas a assegurar; garantia de; asseguar de; preservação de; princípio da legalidade; princípio da impessoalidade; devido processo legal; contraditório; ampla defesa; controle social; responsabilidade institucional; resguardo; tutela; proteção; deve ser assegurado; deve ser observado; não pode ser afastado; é vedado descurar
	M3 – Conformidade	Adesão procedimental	acompanho; acompanha; acompanhar o relator; sigo; segue o voto; adoto; aderir; adere; acolho; acolhe; ratifico; ratifica; mantenho; mantém-se; de acordo com; nos termos do voto; nos termos do parecer; conforme proposto; em consonância com o relator; sem divergência; sem ressalvas adicionais; sem mais considerações; pelos fundamentos já expostos; pelas razões já lançadas; acompanho integralmente; acolho a conclusão; subscrevo; endosso; anui; concordo; concorda
	M4 – Prudencial	Ponderação e relativização contextual	embora; ainda que; não obstante; contudo; todavia; porém; entretanto; considerando; tendo em vista; diante de; em face de; no contexto de; na conjuntura; circunstâncias do caso; situação fiscal; situação deficitária; governabilidade; oportunidade; conveniência; necessidade administrativa; razoabilidade prática; ponderação; balanceamento; mitigação; flexibilização; relativização; acomodação; ajustamento; adequação circunstancial; solução excepcional; excepcionalmente; por cautela; por prudência; risco de comprometimento; possível comprometimento; sem prejuízo de; não se desconhece; a despeito de; à vista das limitações; restrição operacional; limitação financeira; cenário adverso
	M5 – Inclinação/Desvio	Violação, irregularidade ou ruptura	sem autorização orçamentária; despesa sem prévio empenho; infringe; infringiu; despesas não reconhecidas; não contabilizadas; comprometimento; sem existência; vai de encontro; irregularidade(s); fere; contraria; vedado; incorreção; não atende; finalidade imprecisa; desconformidade; inobservância; superavaliação;

			prejudicou; risco; lesivas; desobediência; excederam; violação; descumprimento; infração; acarreta; preocupação; deterioração; quebra de ordem cronológica; desvio; desrespeita; não evidenciação; inconsistências; incorreto; não contabilização; artificial; reprovação; rechaçado; indícios; impropriedades; distorções; impedem; indevido; intempestivo; extemporâneo; ilegítimo; irregular; omissão; subavaliação; não conformidade; não observância; nulidade; afronta; ofensa; mácula; prejuízo ao erário; compromete; fragiliza; dano; sem lastro; sem cobertura; insuficiência; não cumprimento; repasse a menor; ausência de previsão; ausência de divulgação; não aplicação; não recomposição; não redução; sem sustentação financeira; quebra; rompimento; falha grave
Moral accounting	D – Débito Moral	Registro negativo institucional	irregularidade(s); falha(s); omissão; descumprimento; violação; indevido; dano; prejuízo; não conformidade; inconsistência; impropriedade(s); risco; fragiliza; compromete
	C – Crédito Moral	Registro positivo institucional	avanço(s); melhoria(s); boa-fé; esforço; eficiência; resultado positivo; regularização; aperfeiçoamento; benefício coletivo; interesse público; transparência
	CM – Compensação Moral	Ajuste discursivo (balanço moral)	embora; não obstante; apesar de; contudo; entretanto; todavia; ainda que

Fonte: Dados da pesquisa.

O dicionário analítico foi construído de forma dedutiva com base no referencial teórico e refinado iterativamente durante o processo de codificação. Os termos foram organizados em categorias mutuamente não excludentes, permitindo a codificação simultânea de múltiplas dimensões discursivas. A frequência de ocorrência dos termos é interpretada como proxy de saliência institucional no discurso, e não como medida direta de efetividade normativa

3.7 Indicadores Analíticos

A partir da estrutura classificatória construída, torna-se possível avançar da análise qualitativa para a operacionalização quantitativa das dimensões morais.

A literatura sobre ética pública e governança evidencia uma lacuna relevante no que se refere à construção de indicadores mensuráveis de integridade, transparência e respeito à dignidade fundamentados em princípios kantianos. Em geral, os estudos existentes permanecem no plano normativo, com limitada operacionalização empírica dessas dimensões. Van de Vijver (2022), por exemplo, sugere implicitamente indicadores de transparência deliberativa, como a divulgação pública de atividades de lobby, a realização de consultas a stakeholders e a apresentação de evidências e justificativas, oferecendo critérios observáveis, ainda que não estruturados em métricas formais.

De modo semelhante, Nikolić e Cvejic' (2017) associam a dignidade cívica à noção de liberdade factual, indicando que variáveis como acesso a recursos, capacidades e participação política podem funcionar como proxies empíricas para o respeito à dignidade, embora sem desenvolvimento metodológico aprofundado. Por sua vez, Brown, Treviño e Harrison (2005) destacam que a efetividade de códigos de ética depende de mecanismos institucionais de suporte, como treinamento, liderança e sistemas de reporte, sugerindo dimensões mensuráveis, mas igualmente sem articulação direta com uma métrica kantiana sistematizada.

Essa ausência de indicadores padronizados constitui uma lacuna na literatura, pois limita a capacidade de avaliar empiricamente a aderência institucional a princípios kantianos e a efetividade de intervenções baseadas nessa abordagem normativa. Em resposta a essa limitação, o presente estudo propõe um conjunto de indicadores analíticos a partir da base de dados classificada, com o objetivo de capturar a dinâmica moral do sistema de prestação de contas ao longo do tempo. Essa estratégia permite converter uma estrutura categorial qualitativa, fundamentada nas categorias M1 a M5, em métricas quantitativas comparáveis, possibilitando a identificação de padrões e tendências na racionalidade institucional.

Para fins de operacionalização, as variáveis correspondem às frequências absolutas das categorias morais identificadas nos trechos analisados. As categorias M1 a M5 representam, respectivamente, ocorrências de universalização, dever, conformidade, prudência e inclinação, mensuradas em cada período de análise. De forma complementar,

no eixo de *moral accounting*, as categorias D, C e CM capturam a direção do julgamento moral: débito moral (D), quando há imputação de falhas ou irregularidades; crédito moral (C), quando há reconhecimento de mérito ou adequação; e compensação moral (CM), quando o discurso articula simultaneamente elementos positivos e negativos.

A análise da distribuição anual das categorias M1–M5 permite observar a evolução das formas de racionalidade moral mobilizadas nos julgamentos institucionais, evidenciando variações na intensidade relativa entre princípios universalizáveis, dever normativo, conformidade procedimental, prudência e inclinação. Esse movimento possibilita identificar deslocamentos na qualidade moral do sistema ao longo do tempo. Paralelamente, a análise da *moral accounting* por ano permite examinar a direção do julgamento, distinguindo se o sistema opera predominantemente como mecanismo de imputação de falhas, reconhecimento de méritos ou balanceamento argumentativo.

Com o objetivo de sintetizar essa dinâmica em medidas comparáveis, foram construídos dois índices sintéticos. O primeiro, o Índice de Moralidade (IM), sintetiza o grau em que o julgamento institucional se ancora em princípios normativos universalizáveis, ao considerar a proporção das categorias M1 (universalização) e M2 (dever) em relação ao total das categorias morais. Ou seja, o IM mede a qualidade normativa desse julgamento, permitindo avaliar como as decisões são justificadas do ponto de vista moral. A fórmula do IM é a seguinte:

$$IM = \frac{M1 + M2}{M1 + M2 + M3 + M4 + M5} \quad (1)$$

O Índice de Moralidade (IM) varia entre 0 e 1 e expressa o grau em que o julgamento institucional se fundamenta em princípios normativos universalizáveis. Valores mais elevados indicam predominância de uma racionalidade técnico-normativa, baseada em regras gerais, dever institucional e critérios impessoais. Por outro lado, valores mais baixos revelam maior presença de racionalidades contextuais, associadas à prudência, à conformidade formal ou à inclinação.

Nesse sentido, o IM pode ser interpretado como um continuum de racionalidade moral:

- Valores próximos de 1 indicam predominância de decisões baseadas em princípios universais, regras e dever institucional;

- Valores próximos de 0 indicam predominância de decisões orientadas por circunstâncias, conveniência ou justificativas casuísticas.

O índice estrutura-se a partir da distinção entre dois blocos analíticos:

(i) Bloco normativo superior:

- M1 (Universalização): decisões justificadas por regras gerais, impessoais e replicáveis;
- M2 (Dever): decisões fundamentadas em obrigação normativa e responsabilidade institucional.

(ii) Bloco contextual ou não universalizável:

- M3 (Conformidade): aderência formal sem fundamentação normativa substantiva;
- M4 (Prudencial): decisões baseadas em conveniência ou circunstâncias específicas;
- M5 (Inclinação/Desvio): decisões orientadas por exceções, tolerâncias ou justificativas casuísticas.

A partir dessa estrutura, o IM permite identificar três padrões de moralidade institucional:

- Alta moralidade (IM elevado): predominância de regras universais e dever institucional, indicando maior previsibilidade, consistência e legitimidade normativa;
- Moralidade intermediária: coexistência entre normatividade e pragmatismo, evidenciando tensão entre regra e contexto;
- Baixa moralidade (IM reduzido): predominância de justificativas contextuais ou desviantes, associadas a maior discricionariedade e potencial fragilidade institucional.

Do ponto de vista teórico, o índice dialoga diretamente com a tradição kantiana, na medida em que:

- M1 e M2 refletem formas de julgamento ancoradas no imperativo categórico;
- M3, M4 e M5 correspondem a formas de ação orientadas pela conformidade externa, pelo cálculo consequencial ou pela inclinação subjetiva.

Sob a perspectiva institucional, o IM também permite identificar possíveis situações de desacoplamento, nas quais um discurso normativo formalmente elevado convive com práticas decisórias predominantemente pragmáticas.

Nesse sentido, o índice constitui uma medida do padrão de racionalidade moral do sistema de *accountability*, permitindo identificar empiricamente o posicionamento institucional ao longo de um continuum que varia entre a normatividade universalista e a discricionariedade contextual.

O segundo indicador, o Índice de Débito (ID), mede a predominância do débito moral no conjunto das atribuições de *moral accounting*, também variando entre 0 e 1. Esse índice captura o caráter acusatório do sistema de *accountability*, sendo que valores elevados indicam maior incidência de imputação de falhas, enquanto valores mais baixos sugerem maior reconhecimento positivo ou uso de mecanismos de compensação moral.

$$ID = \frac{D}{D + C + CM} \quad (2)$$

O Índice de Débito (ID) operacionaliza, de forma sintética, a estrutura moral do julgamento institucional, ao mensurar a proporção de imputações negativas (débito) em relação ao total de registros de *moral accounting* (débito + crédito + compensação moral).

A principal força desse indicador está em três aspectos:

- i) Escala normalizada (0 a 1). Permite comparabilidade temporal e entre diferentes contextos institucionais.
 - ID → 1: sistema altamente acusatório (predomínio de falhas)
 - ID → 0: sistema orientado ao reconhecimento/compensação
- ii) Captura da direção do julgamento (não apenas volume). Diferentemente de métricas absolutas, o ID revela para onde o sistema está “olhando” moralmente:
 - Se está orientado à punição (débito)
 - Ou ao equilíbrio (crédito + compensação)
- iii) Indicador de moralidade institucional (gradiente moral). O índice permite interpretar o sistema como um *continuum moral*, no qual:
 - Valores elevados indicam *accountability* punitiva/reativa
 - Valores intermediários sugerem *accountability* balanceada
 - Valores baixos apontariam para *accountability* construtiva/aprendizagem

Em conjunto, esses indicadores permitem analisar de forma sistemática a evolução temporal da moralidade institucional, evidenciando como o sistema de prestação de contas se desloca entre diferentes padrões de julgamento. Essa abordagem possibilita

identificar empiricamente o gradiente de moralidade na *accountability*, revelando não apenas mudanças na intensidade normativa, mas também transformações na direção e na estrutura do julgamento institucional ao longo do tempo.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Distribuição do Processo por Etapa do Fluxo Decisório

Na Tabela 1, os dados evidenciam uma estrutura processual altamente assimétrica, marcada por forte concentração na etapa inicial e significativa redução ao longo do fluxo decisório. Do total de 40.605 registros, 35.605 (aproximadamente 87,7%) situam-se na fase inicial (E1), enquanto apenas 4.010 (9,9%) avançam para a etapa intermediária (E2) e somente 990 (2,4%) alcançam a fase final (E3). Essa expressiva taxa de filtragem ao longo das etapas, com redução de cerca de 88,7% entre E1 e E2 e de 75,3% entre E2 e E3, sugere a existência de gargalos institucionais e limitações na capacidade de processamento dos casos. Sob a ótica da governança pública, tal configuração pode refletir tanto um rigor nos mecanismos de admissibilidade quanto uma possível sobrecarga operacional, indicando que o volume de entradas supera a capacidade efetiva de análise e decisão.

Tabela 1 - Distribuição dos Processos por Etapa do Fluxo Decisório

Código	Etapa	Frequência
E1	Inicial (TCE/entrada)	35.605
E2	Intermediária (relator/comissão)	4.010
E3	Final	990

Fonte: Dados da pesquisa

Essa constatação evidencia que o processo de *accountability* é estruturalmente concentrado na etapa técnica, na qual ocorre a maior parte da produção discursiva e da construção das evidências institucionais. Em contraste, as fases subsequentes apresentam volume significativamente reduzido de manifestações, especialmente a etapa final, de natureza política.

Sob a perspectiva do modelo analítico proposto, esse resultado indica que as etapas institucionais não possuem o mesmo peso em termos de produção de julgamento, indicando uma clara dissociação entre volume de análise e poder decisório. Tal assimetria encontra respaldo em Bovens (2010), para quem a *accountability* opera como um sistema de múltiplas camadas, no qual diferentes atores exercem funções distintas e complementares ao longo do fluxo decisório. A concentração da produção discursiva na fase técnica é consistente com o argumento de Pesch (2008), segundo o qual sistemas de *accountability* públicos são marcados por uma pluralidade de sistemas de valor que se manifestam de forma diferenciada conforme o locus institucional de cada ator.

Enquanto a fase técnica (E1) concentra a produção da "verdade institucional", baseada em critérios normativos e evidenciais, a fase final (E3), embora quantitativamente reduzida, assume caráter decisório e político, sendo responsável pela validação, modificação ou rejeição das conclusões produzidas anteriormente. Essa dinâmica é coerente com o que Tileagã (2010) denomina de "moralidade cautelosa", ao demonstrar que processos de *accountability* pública produzem discursos moralmente ordenados de forma diferenciada conforme o contexto institucional e os atores envolvidos: o discurso técnico tende à objetividade e à densidade normativa, ao passo que o discurso político incorpora estratégias de mitigação e contextualização.

Esse achado valida o pressuposto de que o processo de prestação de contas não é homogêneo, mas estruturado em camadas institucionais com funções distintas. A predominância da fase técnica sugere uma racionalidade orientada por critérios legais e normativos, ao passo que a baixa frequência da fase política indica que o julgamento final ocorre com base em um volume reduzido de manifestações, potencialmente mais suscetíveis a fatores contextuais e discricionários. Nesse sentido, Christie (2018) ressalta que a *accountability* pública efetiva requer um *framework* abrangente que reconheça a pluralidade de lógicas operando simultaneamente no interior do sistema, o que explica por que a assimetria quantitativa observada não implica ausência de conteúdo moral na fase decisória, mas sim uma transformação de sua natureza.

Além disso, essa configuração reforça a ideia de que a *accountability* opera como um sistema sequencial de transformação do julgamento, no qual a análise técnica precede e condiciona a decisão política, mas não a determina completamente. Tal dinâmica é consistente com a literatura institucional, que destaca a coexistência entre lógica de adequação (*rule-based*) e lógica de consequência (*context-based*) nos processos decisórios (March & Olsen, 2008). Ainda Reichborn-Kjennerud (2018) argumenta que *accountability* e ética são dimensões interdependentes nos sistemas de controle público, de modo que a concentração técnica na fase inicial não apenas espelha uma divisão funcional do trabalho institucional, mas também reflete a distribuição desigual de capacidade moral de julgamento ao longo do processo.

Portanto, os resultados indicam que o processo de prestação de contas apresenta uma estrutura assimétrica, caracterizada por elevada densidade analítica na fase técnica e baixa densidade discursiva na fase decisória, o que constitui a base empírica para a investigação do gradiente de moralidade ao longo das etapas institucionais.

4.2 Dimensão Kantiana da Moralidade

Conforme a Tabela 2, o processo analisado é fortemente dominado por uma lógica de ação universalizável, associada ao mais alto grau de moralidade na hierarquia kantiana. Do total de 40.605 registros, a categoria Universalização (M1) concentra 30.477 ocorrências (75,1%), indicando que a maior parte dos registros está fundamentada em princípios generalizáveis, orientados ao bem comum e à probidade, características típicas daquilo que, na tradição kantiana, corresponde à ação moral plena, baseada na possibilidade de universalização da conduta.

Tabela 2 - Frequência das Categorias da Dimensão Kantiana da Prestação de Contas do Estado de Goiás

Dimensão Kantiana	Categoria	Frequência
Universalização	M1	30.477
Inclinação/Desvio	M5	4.674
Conformidade	M3	3.643
Prudencial	M4	1.736
Dever	M2	75

Fonte: Dados da pesquisa

Entretanto, a categoria Agir por Dever (M2), que representa o cumprimento de normas por obrigação moral, independentemente de interesses ou consequências, apresenta apenas 75 registros (0,18%), configurando a menor incidência entre todas as categorias. Esse dado é particularmente relevante, pois revela que, embora o sistema mobilize amplamente estruturas de universalização (M1), há uma presença extremamente reduzida de ações explicitamente orientadas pelo dever enquanto imperativo categórico. Em termos analíticos, isso sugere que a moralidade observada está mais associada à forma universal da norma do que à motivação ética baseada no dever.

As categorias intermediárias reforçam a complexidade dessa estrutura moral. A categoria Agir Conforme o Dever (M3) registra 3.643 ocorrências (9,0%) e representa situações em que há conformidade com normas e obediência institucional, mas sem garantia de motivação moral autônoma. Já a Legalidade Prudencial (M4), com 1.736 registros (4,3%), indica ações orientadas por cálculo de consequências, utilidade ou conveniência, refletindo um nível inferior de moralidade, no qual a ação é guiada por resultados esperados, e não por princípios.

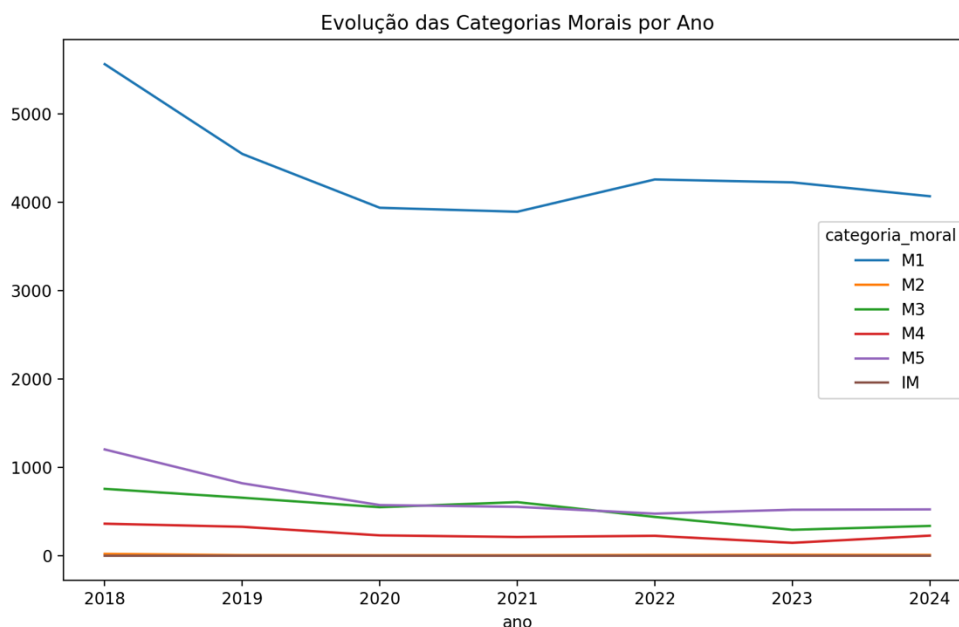
Por fim, a categoria Ação por Inclinação (M5) apresenta 4.674 ocorrências (11,5%), revelando uma parcela significativa de registros associados a interesses próprios, impulsos ou

desvios em relação à norma ideal. Na hierarquia kantiana, essa categoria corresponde ao nível mais baixo de moralidade, caracterizado pela ausência de dever e pela predominância de motivações subjetivas.

Em conjunto, esses resultados indicam que, embora o sistema seja majoritariamente estruturado em torno da ação universal (M1) — considerada o mais alto padrão moral —, há uma dissociação relevante entre essa forma elevada de moralidade e a baixa incidência de ações motivadas pelo dever (M2). Além disso, a presença de categorias como M3, M4 e M5 evidencia que diferentes níveis de moralidade coexistem no interior do sistema, configurando uma estrutura estratificada na qual princípios universais, conformidade normativa, cálculo prudencial e inclinações subjetivas operam simultaneamente, ainda que em proporções distintas.

A análise da distribuição das categorias morais ao longo do período evidencia padrões relevantes de estabilidade estrutural e variação relativa na intensidade das dimensões morais, conforme destacado na Gráfico 3.

Gráfico 3 - Dinâmica temporal das categorias morais



Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, em primeiro lugar, a predominância consistente da dimensão de universalização (M1) em todos os anos analisados, sugerindo que o sistema de prestação de contas mantém uma base fortemente ancorada em critérios técnicos, impessoais e

universalizáveis. No entanto, essa predominância não é estática, haja vista existir uma redução significativa de M1 entre 2018 e 2020, seguida de uma estabilização em níveis inferiores ao ponto inicial, sugerindo uma perda relativa de centralidade da racionalidade técnico-universal ao longo do tempo.

A ausência quase total de M2 nos documentos analisados indica, portanto, que o sistema de *accountability* opera predominantemente em um registro de conformidade técnica (M1) e de identificação de desvios (M5), sem que o dever moral se apresente como fundamento explícito dos julgamentos produzidos. Esse resultado dialoga criticamente com Johnston (2007), para quem a imparcialidade e a universalização das normas são condições necessárias, ainda que insuficientes, da ética pública kantiana, adicionando que a distinção de uma ação verdadeiramente moral de uma ação meramente legal é exatamente a motivação pelo dever, dimensão que os documentos analisados raramente articulam de forma explícita.

Brewer, Leung e Scott (2015) reforçam essa perspectiva ao demonstrar que sistemas de controle público orientados predominantemente por critérios técnicos e normativos tendem a reproduzir uma lógica de conformidade procedimental que, embora funcionalmente eficiente, não equivale à moralidade substantiva que a tradição deontológica exige.

Nessa direção, Pesch (2008) argumenta que a herança kantiana na administração pública reside precisamente na capacidade de distinguir entre o servidor que cumpre normas por medo de sanções — comportamento heterônomo, na terminologia kantiana — e aquele que age por dever — comportamento autonomamente moral. A quase inexistência de M2 no corpus sugere que os documentos institucionais do processo de prestação de contas não articulam essa dimensão autônoma do julgamento moral.

A dimensão de conformidade (M3) também apresenta redução ao longo do período, com tendência de estabilização em níveis mais baixos, sugerindo menor dependência de adesão procedimental simples e possível reorganização da estrutura argumentativa.

A dimensão prudencial (M4) mantém níveis relativamente baixos ao longo de todo o período, com pequenas oscilações. Esse resultado aponta para uma tensão relevante: ao contrário do que se poderia esperar de um sistema que incorpora modulação contextual como recurso argumentativo, a racionalidade prudencial não se expande de forma sistemática, permanecendo como componente secundário.

Essa constatação amplia o argumento de Murphy, Patvardhan e Gehman (2017), que, ao analisar o processo de *moral accounting* organizacional na Comissão de Inquérito da Crise Financeira norte-americana, demonstraram que organizações tendem a mobilizar mecanismos

de balanceamento moral apenas de forma seletiva e estratégica, e não como prática sistemática de avaliação.

A dimensão de inclinação ou desvio (M5) apresenta uma queda inicial acentuada, especialmente entre 2018 e 2020, seguida por um movimento de estabilização e leve recuperação nos anos posteriores. Esse comportamento indica que a identificação de irregularidades, embora tenha perdido intensidade inicial, permanece estruturalmente presente no sistema.

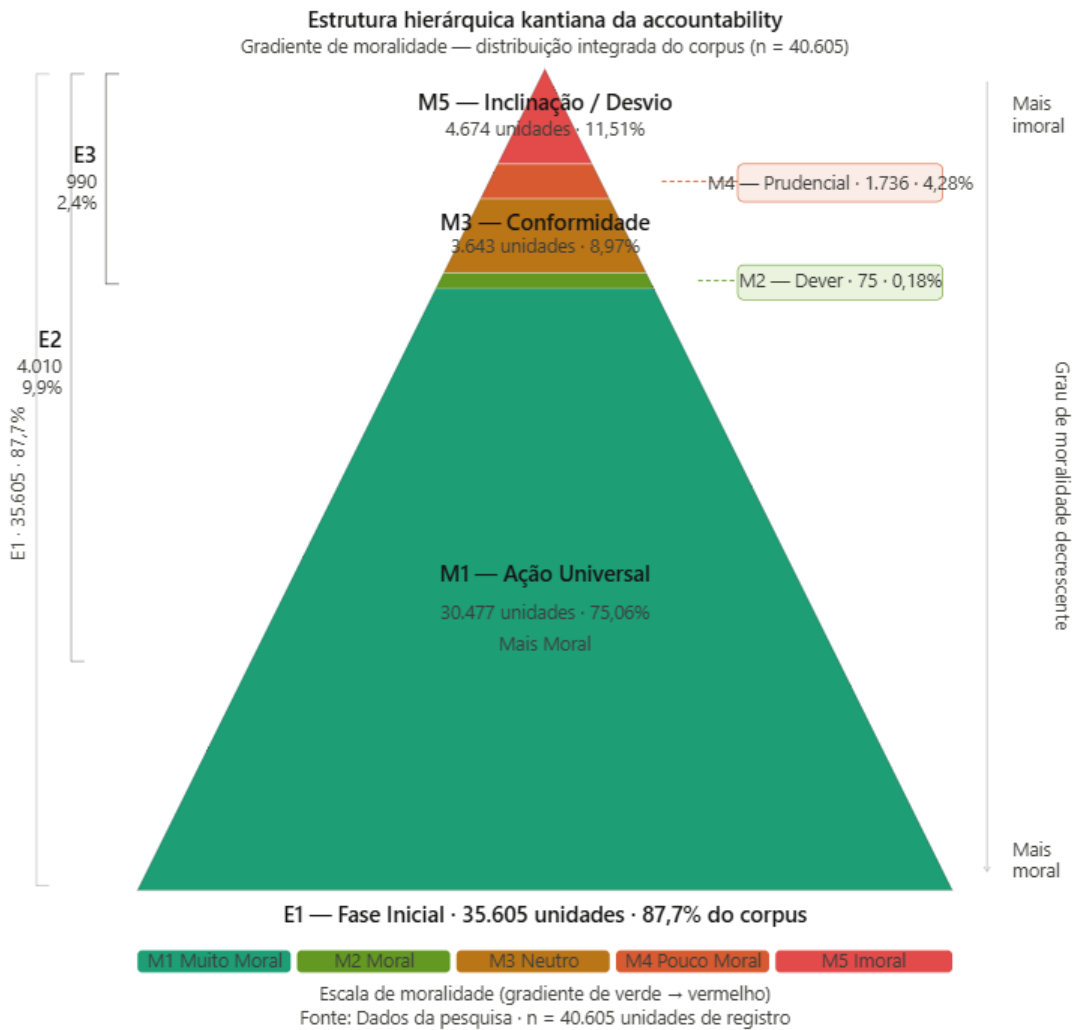
Ainda sob a perspectiva da *moral accounting*, esse achado é compatível com o que Johnson e Ahn (2021) descrevem como a dinâmica de acumulação de débito moral, onde irregularidades são sistematicamente registradas e qualificadas, formando um repertório acusatório que orienta o julgamento subsequente, mas sem que mecanismos de compensação ou reconhecimento positivo sejam ativados em proporção equivalente.

Em conjunto, esses resultados indicam que, embora o sistema preserve sua base técnico-universal, há sinais de reconfiguração interna da intensidade das dimensões morais, especialmente na redução da centralidade absoluta de M1 e na estabilização das categorias associadas à crítica e à conformidade.

Isso demonstra que houve descompressão da racionalidade técnico-universal, dado que não ocorreu ruptura institucional, mas houve reacomodação da racionalidade moral — o sistema continua técnico, mas menos intenso do que no período inicial. Mashaw (2006) sugere que a publicidade das ações públicas constitui um dever moral derivado do imperativo categórico, o que implica que a redução da intensidade da universalização ao longo do tempo pode ser interpretada como um sinal de enfraquecimento relativo dessa dimensão normativa no processo de *accountability* analisado.

Na Figura 6 apresenta a análise integrada das dimensões processual e kantiana da prestação de contas do Governo do Estado de Goiás (TCE-GO e ALEGO), revelando que o sistema de *accountability* opera como uma estrutura piramidal duplamente assimétrica, na qual a concentração quantitativa de registros na fase inicial (E1) corresponde à predominância da lógica de universalização normativa (M1), enquanto as etapas finais, embora quantitativamente reduzidas, concentram o poder decisório e se aproximam, ainda que de forma residual, da lógica do dever (M2).

Figura 6 - Estrutura Piramidal Duplamente Assimétrica da *Accountability*: Integração entre Fluxo Processual e Hierarquia Moral Kantiana (TCE-GO e ALEGO, 2018–2024)



Fonte: Dados da Pesquisa.

Essa lógica de funcionamento evidencia uma dissociação entre produção discursiva e autoridade decisória, configurando um sistema no qual a base técnica sustenta a legitimidade institucional por meio de generalizações normativas, ao passo que o topo decisório opera com maior discricionariedade e menor densidade analítica (Mashaw, 2006). Assim, sugere-se que a moralidade institucional não é homogênea, mas distribuída em camadas funcionais, nas quais diferentes racionalidades são mobilizadas ao longo do fluxo decisório, culminando em decisões que, embora fundamentadas em análises extensas, não são por elas integralmente determinadas.

4.2.1 Moralidade por Tipo de Documento

A análise da distribuição dos documentos revela uma assimetria estrutural relevante no processo de prestação de contas, marcada pela predominância de determinados gêneros documentais sobre outros. Observa-se que os relatórios técnicos (RT) concentram a maior parte do volume analisado, seguidos pelos acórdãos e análises de relator (AR), enquanto os demais tipos documentais — especialmente aqueles vinculados à decisão final, como decretos legislativos (DL) e pareceres prévios (PP) — apresentam participação significativamente inferior.

Tabela 3 - Distribuição de Frequência por Tipo de Documentos no Processo de Prestação de Contas (2018–2024)

Tipo	Volume
RT	26.222
AR	8.356
MPC	3.630
DL	795
PP	683
SS	711

Fonte: Dados da pesquisa

Essa distribuição evidencia que o sistema de *accountability* é estruturalmente orientado pela produção técnica, na qual os relatórios e análises especializadas constituem o núcleo central do processo. Nesse contexto, RT e AR não apenas dominam em termos quantitativos, mas desempenham a função de construção da verdade institucional, estabelecendo os parâmetros factuais e normativos que orientam as etapas subsequentes.

Kraus, Mikes e Véliz (2024) argumentam que a contabilidade funciona como interlocutor moral em processos institucionais, na medida em que estrutura, seleciona e enquadra as informações que serão objeto de julgamento. Os RT operam, nesse sentido, como dispositivos de produção moral ao identificar, classificar e qualificar irregularidades, constroem não apenas um diagnóstico técnico, mas um repertório de débitos morais que orienta o julgamento político posterior.

Por outro lado, os documentos associados à decisão política final apresentam menor volume, sugerindo que a deliberação não ocorre de forma extensiva, mas de maneira concentrada e sintética. Em outras palavras, a decisão final se apoia em uma base previamente construída no âmbito técnico, sendo menos produtora de conteúdo e mais modificadora dos resultados já estabelecidos.

Essa constatação indica que o processo de prestação de contas opera como um sistema em duas camadas, uma de natureza técnica, responsável pela produção, validação e consolidação das evidências, e a segunda, de natureza político-institucional, responsável pela apropriação e eventual reinterpretação dessas evidências no momento decisório.

Nesse sentido, Stuebs, Owen Brown e Shallcross (2026) argumentam que a *accountability* como virtude requer não apenas a produção de evidências, mas também a capacidade reflexiva de reinterpretar e recontextualizar essas evidências à luz de valores mais amplos.

Assim, a predominância dos documentos técnicos não apenas reflete uma característica operacional do sistema, mas revela uma lógica estrutural na qual a *accountability* é inicialmente construída como um processo de produção de conhecimento técnico, sendo posteriormente traduzida em decisão política.

Por sua vez, a análise da distribuição dos tipos documentais ao longo do tempo evidencia um padrão de estabilidade estrutural com variações conjunturais relevantes, confirmando que o sistema de prestação de contas opera com uma arquitetura institucional relativamente consolidada, ainda que sujeita a oscilações internas.

Os relatórios técnicos (RT) mantêm predominância em todos os anos analisados, reafirmando seu papel central na produção da verdade institucional. Apesar de oscilações ao longo do período, com redução entre 2018 e 2022 e posterior recuperação, o RT permanece como o principal instrumento do sistema, indicando que a base técnica da *accountability* se mantém estruturalmente dominante.

As análises de relator (AR) apresentam variações mais acentuadas, com queda significativa entre 2018 e 2019, seguida de recuperação parcial e posterior estabilização. Esse comportamento sugere que, embora relevantes, esses documentos possuem papel mais sensível a dinâmicas internas do sistema.

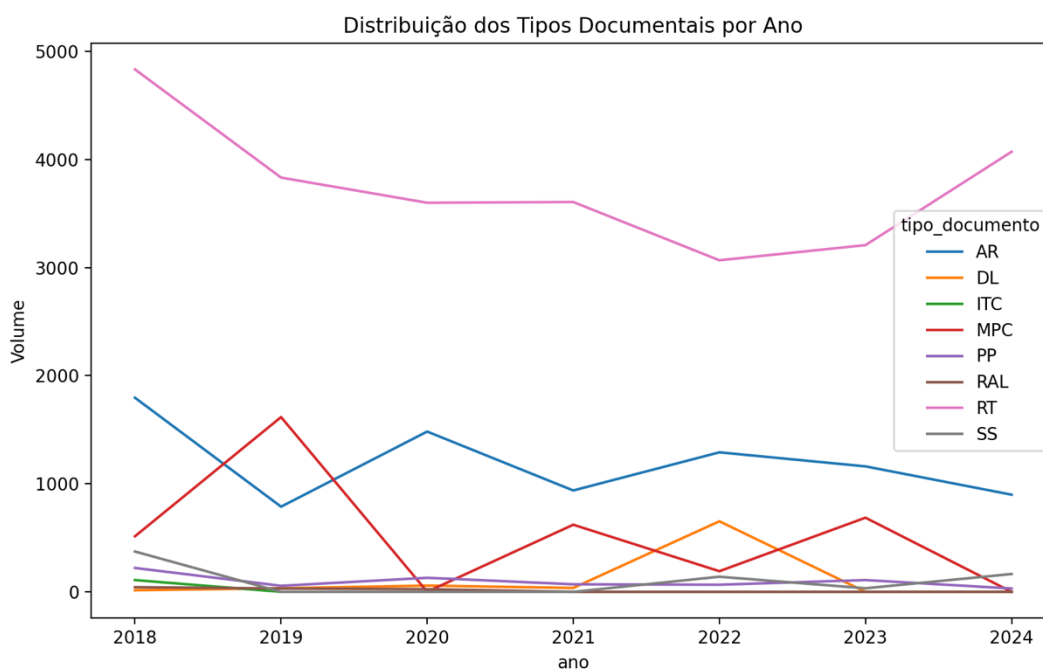
As manifestações do Ministério Público de Contas (MPC) apresentam o padrão mais volátil entre os tipos documentais, com picos significativos (notadamente em 2019 e 2023) e períodos de baixa incidência. Essa oscilação indica que sua atuação não é linear, mas responde a contextos institucionais específicos, reforçando seu papel como agente reativo e intensificador da responsabilização.

Os documentos decisórios, como o Decreto Legislativo (DL), permanecem com baixa incidência ao longo do período, ainda que com aumento pontual em determinados anos. Por

consequência, denota-se que a decisão final é um evento concentrado, não volumoso, sustentado por uma base documental extensa produzida previamente.

Os pareceres prévios (PP) e demais documentos auxiliares mantêm presença reduzida e relativamente estável, reforçando seu papel intermediário no processo.

Gráfico 4 - Dinâmica temporal dos tipos documentais



Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados sugerem que o sistema não muda de estrutura, mas muda de intensidade, existindo estabilidade institucional com variação operacional, cujas características se delineiam ao que Schillemans e Busuioc (2015) observam em relação a sistemas robustos de *accountability*, uma vez que eles tendem a apresentar estabilidade nos marcos estruturais combinada com flexibilidade operacional, o que permite a adaptação às variações contextuais sem comprometer a integridade do processo.

A Tabela 4 evidencia como as categorias de moralidade kantiana se distribuem entre os diferentes tipos de documentos do processo de prestação de contas, revelando padrões importantes de racionalidade decisória no sistema de *accountability*.

Tabela 4 - Distribuição das Categorias de Moralidade Kantiana por Tipo de Documento na Prestação de Contas (2018–2024)

	M1 Universalização	M2 Dever	M3 Conformidade	M4 Prudencial	M5 Inclinação /desvio
AR	6686	11	479	366	814
DL	541	2	29	142	81
ITC	78	1	1	13	17
MPC	2537	11	231	211	640
PP	535	0	47	15	86
RAL	62	0	14	13	10
RT	19697	50	2676	912	2887
SS	341	1	166	64	139

Fonte: Dados da pesquisa

Os relatórios técnicos (RT) concentram o maior volume de ocorrências, com destaque para M1 (19.697), seguidos por M5 (2.887), M3 (2.676) e M4 (912), enquanto M2 (50) apresenta incidência residual. Assim, o núcleo técnico do sistema opera com base em forte formalismo normativo, embora incorpore, de maneira relevante, elementos de conformidade procedimental e ajustes interpretativos, além de certa abertura à prudência e à discricionariedade. Essa configuração indica que o discurso técnico é majoritariamente estruturado em termos impessoais, baseados em evidências e orientados por critérios universalizáveis, compatíveis com uma racionalidade de natureza técnico-normativa, corroborando os achados de Johnston (2007).

Contudo, essa predominância não implica neutralidade, dada a presença da dimensão de inclinação ou desvio (M5), associada à identificação de irregularidades, falhas e desconformidades. Adicionalmente, a ocorrência de categorias intermediárias, como conformidade (M3) e prudência (M4), sugere que o discurso técnico também incorpora elementos de validação procedimental e, em menor grau, de contextualização.

Os relatórios técnicos se constituem como um espaço discursivo com dois pilares, por um lado, mantêm uma estrutura formal baseada na universalização e na objetividade, e, por outro, desempenham um papel ativo na atribuição de responsabilidade negativa, ao identificar e qualificar irregularidades.

Dessa forma, os resultados indicam que o relatório técnico não deve ser interpretado como um instrumento neutro de descrição, mas como um mecanismo central de produção de juízo moral institucional, no qual a objetividade técnica convive com a construção de acusações fundamentadas em critérios normativos (Power, 2003). Por essa razão, os RT configuram o

núcleo técnico-universal do sistema de *accountability* investigado, sendo responsáveis não apenas pela produção de evidências, mas também pela estruturação inicial do julgamento moral.

Nas análises de relator (AR), observa-se comportamento semelhante, com predominância de M1 (6.686), seguida por M5 (814), M3 (479) e M4 (366), e baixa ocorrência de M2 (11). Esse resultado reforça o papel desses documentos na consolidação das decisões com base em regras gerais, ao mesmo tempo em que revela a presença de julgamentos contextuais e interpretações que relativizam a rigidez normativa.

Nos documentos do tipo decretos legislativos (DL), observa-se predominância de M1 (541), mas com destaque proporcional para M4 (142) e M5 (81), enquanto M3 (29) e M2 (2) apresentam valores reduzidos, sugerindo que decisões de natureza deliberativa ou legislativa incorporam, em maior medida, avaliações de conveniência, oportunidade e contexto, refletindo uma racionalidade mais pragmática.

A distribuição das categorias morais nos decretos legislativos (DL) revela uma mudança significativa na natureza do raciocínio institucional em relação às etapas anteriores do processo. Embora a dimensão de universalização (M1) ainda esteja presente, observa-se uma redução relativa de sua centralidade, acompanhada pelo aumento da dimensão prudencial (M4).

A maior incidência de M4 indica que o discurso decisório passa a ser estruturado por mecanismos de ponderação, contextualização e modulação normativa, nos quais a aplicação estrita de critérios técnicos é substituída por uma racionalidade mais flexível e sensível ao contexto institucional (Mashaw, 2006).

Essa transformação sugere que a decisão final não se limita à reprodução do diagnóstico técnico previamente estabelecido, mas envolve um processo ativo de reinterpretação. De modo mais claro, os decretos legislativos configuram o momento em que o processo de *accountability* assume explicitamente sua dimensão política, conforme destacado por Svara (2007).

Segundo Pesch (2008), a existência de diferentes sistemas de valor no âmbito público resulta em tipos híbridos de *accountability*, onde critérios técnicos, normativos e políticos se misturam, sobretudo, nas etapas decisórias finais.

Assim, os resultados evidenciam que o DL representa uma decisão política mediada por prudência institucional, na qual o julgamento moral é reformulado por meio de mecanismos de balanceamento, marcando a transição entre a racionalidade técnico-normativa e a racionalidade político-institucional no processo de prestação de contas.

As instruções técnicas (ITC), embora apresentem baixo volume total, revelam predominância de M1 (78), acompanhada por M5 (17) e M4 (13), enquanto M3 (1) e M2 (1) são praticamente inexistentes, adicionalmente, indica que, mesmo em documentos técnicos pontuais, há espaço para julgamentos contextuais e ajustes interpretativos.

O Ministério Público de Contas (MPC) apresenta uma distribuição mais equilibrada entre as categorias, ainda que M1 (2.537) permaneça dominante. As ocorrências de M5 (640), M3 (231) e M4 (211) indicam uma atuação de natureza crítico-normativa, na qual a fundamentação legal é combinada com análise de conformidade, avaliação prudencial e identificação de possíveis desvios. A baixa incidência de M2 (11) mantém-se como característica transversal.

A análise da distribuição das categorias morais nos pareceres do Ministério Público de Contas revela uma configuração distinta em relação aos relatórios técnicos, caracterizada por uma composição híbrida entre racionalidade técnica e função sancionatória. Embora a dimensão de universalização (M1) permaneça predominante, observa-se uma presença relevante da dimensão de inclinação ou desvio (M5), associada à identificação e qualificação de irregularidades.

Além disso, a ocorrência de categorias como conformidade (M3) e prudência (M4) mostra que o discurso do MPC não se limita à reprodução da análise técnica, mas incorpora elementos de posicionamento institucional e argumentação jurídica, com vistas à construção de uma orientação decisória, ao passo que desempenha um papel intermediário no processo de *accountability*, atuando como um agente de tradução entre a avaliação técnica e a responsabilização institucional.

Ressalta-se que a qualificação institucional de condutas desviantes não constitui apenas uma operação técnica de identificação de falhas, mas também um ato normativo de julgamento (Bovens, 2010).

Nesse sentido, o MPC pode ser interpretado como um mecanismo de intensificação do juízo moral, no qual a informação técnica é reinterpretada à luz de critérios jurídicos e institucionais, contribuindo para a transição entre a fase de diagnóstico e a fase de decisão.

Os pareceres prévios (PP) apresentam forte concentração em M1 (535), ausência de M2 (0), e baixas ocorrências de M3 (47) e M4 (15), além de presença moderada de M5 (86). Esse comportamento indica um discurso mais sintético e conclusivo, no qual a decisão é apresentada como derivação direta de normas, com limitada explicitação de juízos prudenciais ou morais.

A distribuição das categorias morais nos pareceres prévios indica uma configuração intermediária entre a racionalidade técnica e a lógica decisória. A predominância da dimensão de universalização (M1) evidencia que o documento ainda se ancora majoritariamente em critérios técnicos, impessoais e baseados em evidências, mantendo proximidade com o padrão observado nos relatórios técnicos.

Entretanto, essa predominância ocorre com menor intensidade relativa, acompanhada pela presença de dimensões associadas à identificação de irregularidades (M5) e à conformidade procedimental (M3). A ocorrência, ainda que limitada, de elementos prudenciais (M4) sugere a introdução de movimentos incipientes de contextualização e modulação do julgamento.

Nesse sentido, o parecer prévio desempenha uma função estratégica no processo de *accountability*, atuando como um mecanismo de conversão da análise técnica em recomendação institucional, antecipando e condicionando a deliberação final (Bovens, 2007; Mendes, 2016). Ressalta-se que a manutenção de uma base técnica robusta, combinada com a introdução de elementos interpretativos, indica que o julgamento moral começa a se deslocar de uma lógica estritamente normativa para uma lógica mais orientada à decisão.

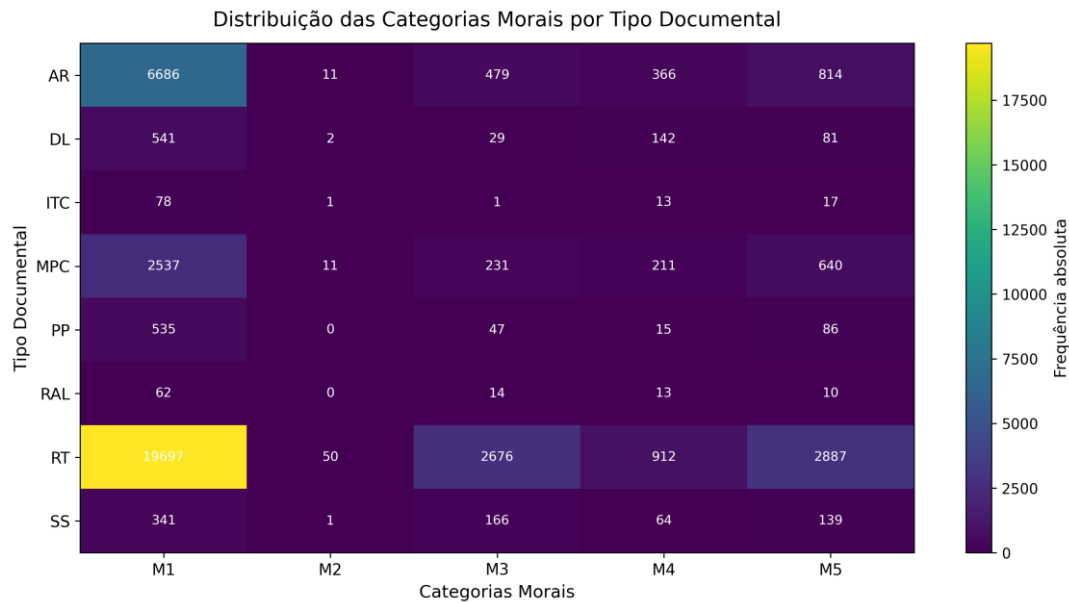
Essa função híbrida é consistente com o argumento de Bovens (2010), segundo o qual os fóruns de *accountability* eficazes são aqueles capazes de articular, simultaneamente, critérios técnicos de avaliação e critérios normativos de responsabilização, o que o PP, em sua posição de interface auxiliar entre TCE-GO e ALEGO, operacionaliza de forma incompleta, dado o predomínio de M1 sobre as dimensões mais propriamente decisórias.

Os Relatórios da ALEGO (RAL) apresentam M1 (62) como categoria predominante, mas com distribuição relativamente equilibrada entre M3 (14), M4 (13) e M5 (10), e ausência de M2 (0). Esse resultado sugere uma racionalidade mais empírica e operacional, na qual a análise concreta dos fatos exige maior uso de prudência e avaliação contextual.

Nos documentos classificados como SS, verifica-se uma distribuição mais equilibrada entre M1 (341), M3 (166), M5 (139) e M4 (64), com M2 (1) praticamente inexistente. Esse perfil sugere uma função mais comunicacional e interpretativa, com maior flexibilidade discursiva e menor rigidez normativa.

De forma visual, o gráfico 5 demonstra a intensidade da participação de cada categoria e cada documento.

Gráfico 5 – Distribuição das Categorias Morais por Tipo Documental



Fonte: Dados da Pesquisa

No gráfico 5, fica evidente a intensidade de M1 nos relatórios técnicos, seguida das análises do relator e das manifestações do Ministério Público de Contas.

4.3 Moral Accounting

A análise da Tabela 5 revela uma forte assimetria na estrutura de *moral accounting*, caracterizada pela predominância quase absoluta de registros classificados como débito (D). Do total observado, os débitos somam 38.032 ocorrências, enquanto os créditos (C) totalizam apenas 1.543 registros e as compensações (CM), 1.030 registros.

Tabela 5 - Distribuição das Ocorrências de Débito, Crédito e Compensação na *Moral accounting*

Tipo	Frequência
D (débito)	38.032
C (crédito)	1.543
CM (compensação)	1.030

Fonte: Dados da pesquisa

Essa distribuição evidencia que o sistema de prestação de contas analisado opera majoritariamente sob uma lógica de atribuição de responsabilidade negativa, com baixa incidência de reconhecimento positivo (crédito) ou de mecanismos de ajuste e reequilíbrio (compensação). Em termos proporcionais, os débitos representam aproximadamente 94,8% do total de registros, ao passo que os créditos correspondem a cerca de 3,8% e as compensações a 2,6%.

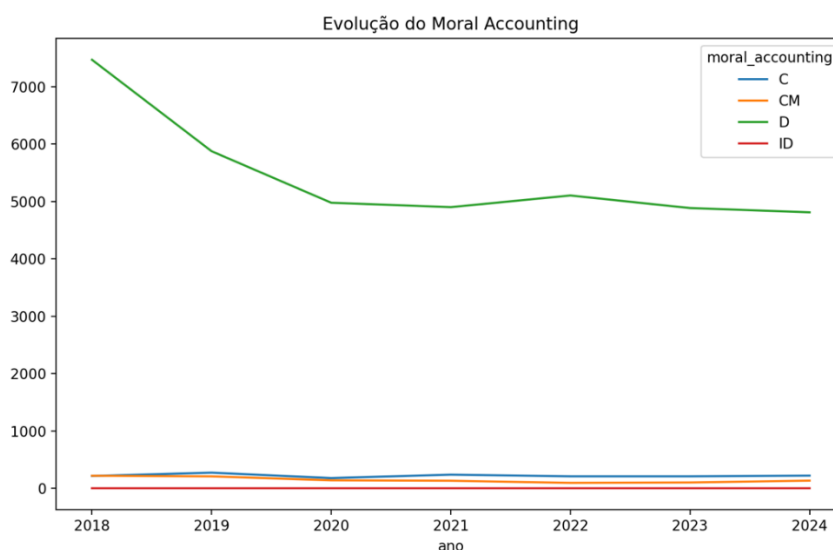
Ainda, os resultados sugerem que o processo institucional está orientado para a identificação de falhas, irregularidades ou desvios, em detrimento de uma abordagem mais equilibrada que contemple também o reconhecimento de boas práticas ou a recomposição de inconformidades. Essa operacionalização pode indicar uma racionalidade punitiva ou corretiva predominante, alinhada a modelos de controle mais tradicionais (Schedler, 1999).

Além disso, a baixa incidência de créditos e compensações pode sinalizar uma limitação na capacidade do sistema de incorporar dimensões de aprendizado institucional e *feedback* positivo, o que, sob a perspectiva da governança contemporânea, pode comprometer a promoção de *accountability* mais substantiva e orientada à melhoria contínua (Schillemans & Smulders, 2016).

Em suma, os resultados apontam para um modelo de *moral accounting* altamente concentrado no polo negativo (débito), com reduzida expressão de elementos que poderiam contribuir para uma visão mais equilibrada e construtiva da responsabilização na prestação de contas do Governo do Estado de Goiás.

No Gráfico 6, observa-se, inicialmente, uma redução acentuada do débito moral entre 2018 e 2020, seguida por um período de relativa estabilização, com pequenas oscilações nos anos subsequentes. Apesar dessa queda inicial, o débito permanece em níveis significativamente superiores às categorias de crédito (C) e compensação moral (CM) ao longo de todo o período analisado.

Gráfico 6 - Dinâmica temporal da *moral accounting*



Fonte: Dados da pesquisa

As categorias de crédito moral (C) e compensação moral (CM) apresentam comportamento relativamente estável e em níveis baixos, indicando que o sistema não promove uma avaliação equilibrada entre aspectos positivos e negativos da gestão. Em particular, a compensação moral permanece residual, sugerindo uma baixa incidência de estruturas discursivas voltadas ao balanceamento de juízos.

Esse resultado diverge parcialmente do que Johnson e Ahn (2021) descrevem como o funcionamento típico da contabilidade moral intuitiva em seus experimentos, tendo em vista que os sujeitos tendem a compensar débitos morais com créditos correspondentes, operando segundo uma lógica de equilíbrio. No contexto institucional analisado, contudo, esse equilíbrio não se verifica, com o sistema acumulando débito sem que mecanismos de compensação sejam ativados em proporção equivalente, o que sugere que a lógica da *moral accounting* institucional difere substancialmente da lógica da *moral accounting* individual descrita pela literatura cognitiva.

Contudo, Murphy, Patvardhan e Gehman (2017) demonstram que a produção de juízo moral tende a ser estruturalmente assimétrica, concentrando-se na atribuição de responsabilidade negativa. Os autores identificaram que organizações envolvidas em processos de prestação de contas diante de comissões de inquérito mobilizavam argumentos de débito moral de forma predominante, enquanto os créditos morais serviam predominantemente à função retórica de mitigação, e não à construção de um balanço equilibrado. Os resultados do presente estudo ampliam essa perspectiva para o contexto da *accountability* pública brasileira, indicando que a assimetria observada parecer ter natureza estrutural, e não apenas contingente.

De forma parecida, Kraus, Mikes e Véliz (2024) argumentam que a contabilidade pode funcionar como interlocutor moral em processos de equilíbrio reflexivo, ou seja, como um mecanismo que não apenas registra fatos, mas também constrói e reconfigura juízos morais. Entretanto, para que essa função se realize de forma plena, seria necessário que o sistema contemplasse tanto dimensões de imputação quanto dimensões de reconhecimento. O que os dados sugerem, ao contrário, é que o sistema de *accountability* analisado opera quase exclusivamente na primeira dimensão, o que restringe sua capacidade como interlocutor moral genuíno.

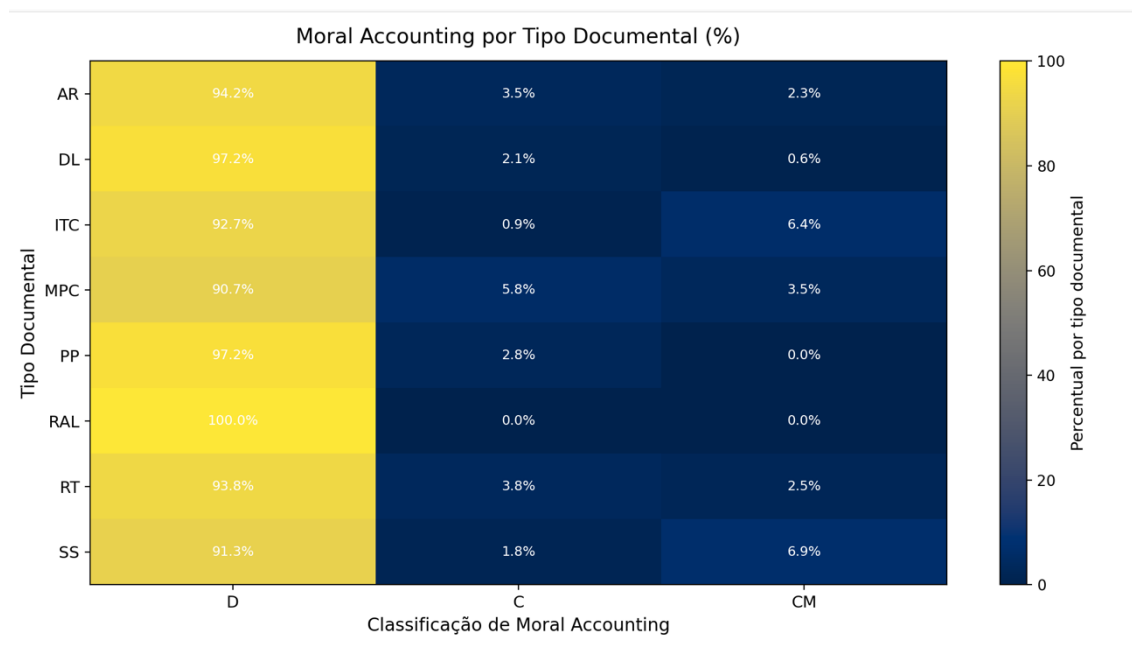
Já Williams e Adams (2013), ao analisarem divulgações de funcionários sob a perspectiva da *accountability* a *stakeholders*, também identificaram que os discursos institucionais tendem a se estruturar de forma assimétrica, com forte preponderância de elementos negativos, o que corrobora os achados aqui apresentados.

Ainda, o processo de prestação de contas opera de forma consistente como um sistema orientado à acumulação de débito moral, no qual a identificação de falhas constitui o eixo central da avaliação institucional. Em termos teóricos, o resultado apresenta uma predominância do débito como lógica institucional da *accountability*.

Conectando com o resultado anterior, infere-se que o sistema continua técnico, mas permanece acusatório. Essa característica compatível com a perspectiva de Bovens (2010), que distingue a *accountability* como virtude, orientada ao aprimoramento mútuo e ao reconhecimento, da *accountability* como mecanismo, orientada à sanção e ao controle. Os dados sugerem que o sistema analisado opera predominantemente na segunda modalidade, sem incorporar os elementos virtuosos que uma perspectiva kantiana plena demandaria.

A análise da distribuição das categorias de *moral accounting* nos relatórios técnicos evidencia uma forte assimetria, marcada pela predominância quase absoluta do débito moral (D) em relação às demais categorias. As ocorrências de crédito moral (C) e compensação moral (CM) aparecem de forma residual, indicando que o discurso técnico é orientado majoritariamente para a identificação, registro e qualificação de falhas, conforme o gráfico 7:

Gráfico 7 – Moral accounting por tipo documental (%)



Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse ponto, os relatórios técnicos se comportam como um dispositivo institucional de imputação negativa, no qual a função central não é equilibrar avaliações, mas produzir um diagnóstico orientado à responsabilização. A baixa incidência de crédito moral sugere que o

reconhecimento de aspectos positivos da gestão não constitui prioridade discursiva nesse estágio do processo, enquanto a limitada presença de compensação indica pouca abertura para estruturas argumentativas de balanceamento.

Nesse sentido, os resultados indicam que o relatório técnico funciona como o principal dispositivo de produção de débito moral, estruturando o processo de *accountability* a partir de uma lógica predominantemente acusatória. A produção de evidências técnicas está, portanto, intrinsecamente associada à construção de um juízo moral negativo, no qual irregularidades e desconformidades são sistematicamente evidenciadas e registradas.

Essa configuração reforça a interpretação de que o momento técnico não é neutro, mas desempenha papel decisivo na definição inicial do enquadramento moral do processo, estabelecendo as bases sobre as quais as etapas posteriores irão operar — seja para reforçar, reinterpretar ou mitigar esse juízo inicial.

A ausência quase total de crédito e compensação nos RT sugere que a dimensão reflexiva pontuada por Kraus, Mikes e Véliz (2024) não está presente de forma sistemática, limitando a capacidade do sistema de produzir uma avaliação moralmente equilibrada.

4.4 Indicadores Analíticos

4.4.1 Índice de Moralidade

A análise da Tabela 6 evidencia uma tendência clara de elevação do Índice de Moralidade (IM) ao longo do período analisado, indicando um progressivo fortalecimento da racionalidade normativo-universalizável no julgamento institucional.

Tabela 6 - Evolução Temporal do Índice de Moralidade (IM) por Categorias Kantianas (2018–2024)

Ano	M1 Universalização	M2 Dever	M3 Conformidade	M4 Prudencial	M5 Inclinação /desvio	IM Índice de Moralidade
2018	5560	22	757	363	1203	0.7061
2019	4545	8	657	328	820	0.7161
2020	3936	6	550	231	574	0.7441
2021	3891	7	607	213	554	0.7393
2022	4256	10	440	226	477	0.7886
2023	4223	12	294	147	521	0.81489
2024	4066	10	338	228	525	0.78885

Fonte: Dados da pesquisa

Em 2018, o IM inicia em 0,706, já em patamar relativamente elevado, sugerindo que mais de 70% das decisões estavam ancoradas nas categorias de universalização (M1) e dever (M2). A partir desse ponto, observa-se uma trajetória ascendente, com crescimento contínuo até 2020 (0,744), seguido de leve oscilação em 2021 (0,739).

O movimento mais relevante ocorre entre 2022 e 2023, quando o índice atinge seus maiores valores:

- 2022: IM = 0,789
- 2023: IM = 0,815 (pico da série)

Esse crescimento está diretamente associado à Manutenção de níveis elevados de M1 (universalização) — principal componente do índice; Redução significativa das categorias contextuais, especialmente:

- M3 (conformidade): de 757 (2018) para 294 (2023);
- M4 (prudencial): de 363 para 147;
- relativa estabilização de M5, ainda relevante.

Em 2024 (IM = 0,789), observa-se uma leve retração, embora o índice permaneça em patamar elevado, indicando estabilidade estrutural da racionalidade normativa.

O comportamento do IM é determinado, sobretudo, por quatro padrões estruturais. Primeiro, observa-se a predominância de M1 (universalização), que permanece como principal componente do índice ao longo de todo o período, ainda que com leve redução em termos absolutos (de 5.560 em 2018 para 4.066 em 2024), evidenciando a centralidade de justificativas baseadas em regras gerais e impessoais. Segundo, a baixa incidência de M2 (dever), variando entre 6 e 22 ocorrências, indica que a normatividade institucional se ancora mais em critérios formais do que em uma lógica de obrigação moral explícita. Terceiro, verifica-se uma redução expressiva das categorias contextuais, especialmente M3 (conformidade), que diminui de 757 em 2018 para 294 em 2023 (com leve aumento para 338 em 2024), e M4 (prudencial), que recua de 363 para 147 em 2023 (e 228 em 2024), sugerindo diminuição do peso de decisões baseadas em formalismo e prudência situacional. Por fim, a persistência de M5 (inclinação/desvio), de 1.203 em 2018 para 525 em 2024 – revela que, apesar do avanço da racionalidade normativa, o sistema ainda preserva espaço relevante para justificativas de natureza casuística.

Os resultados indicam que o sistema de *accountability* está passando por um processo de racionalização normativa, caracterizado por:

- Maior padronização e impessoalidade das decisões;
- Redução da discricionariedade baseada em contexto;
- Consolidação de uma lógica mais próxima de legalidade estruturada.

No entanto, a análise mais fina revela que essa evolução é parcial, pois o crescimento do índice é sustentado quase exclusivamente por M1 (universalização), ainda o componente M2 (dever) permanece residual, sugerindo baixa internalização de uma moralidade baseada em obrigação institucional.

Sob a perspectiva kantiana, o sistema aproxima-se de uma moralidade baseada em regras universalizáveis, mas ainda distante de uma ética plenamente orientada pelo dever. Ainda, há predominância de uma racionalidade formal-procedimental, mais próxima da legalidade do que da moralidade substantiva.

Sob a ótica institucional, os dados sugerem uma redução do desacoplamento entre discurso normativo e prática decisória, ao menos no plano formal. Contudo, a persistência de M5 (inclinação/desvio) indica que o sistema ainda incorpora elementos de flexibilidade e adaptação contextual.

Em termos agregados, o Índice de Moralidade revela que o sistema evolui de um padrão moderadamente normativo ($\approx 0,70$) para um padrão fortemente normativo ($\approx 0,80$), sem, contudo, atingir plena internalização de uma moralidade baseada no dever.

Assim, o julgamento institucional analisado pode ser caracterizado como, predominantemente universalista, formalmente normativo e progressivamente menos dependente de justificativas contextuais, embora ainda não plenamente orientado por uma ética do dever.

4.4.2 Índice de Débito Moral

A análise da Tabela 7 evidencia que o Índice de Débito (ID) permanece consistentemente elevado ao longo de todo o período analisado (2018–2024), oscilando entre 0,924 e 0,945, o que indica a predominância do débito moral no sistema de *accountability*.

Tabela 7 - Evolução Temporal do Índice de Débito (ID) no Sistema de *Moral accounting* (2018–2024)

Ano	Débito (D)	Crédito (C)	Compensação Moral (CM)	ID
2018	7471	215	219	0.9450
2019	5877	273	208	0.9243
2020	4979	178	140	0.9399
2021	4902	238	132	0.9298

2022	5105	209	95	0.9437
2023	4886	209	102	0.9401
2024	4812	221	134	0.9312

Fonte: Dados da pesquisa

Em termos específicos, o ano de 2018 apresenta o maior valor (ID = 0,945), indicando um momento de máxima intensidade acusatória, no qual os registros de débito (7.471) superam amplamente os de crédito (215) e compensação (219). Já o menor índice ocorre em 2019 (ID = 0,924), sugerindo uma leve inflexão no padrão dominante, com aumento relativo de créditos (273) e compensações (208), ainda que sem alterar a lógica estrutural do sistema.

Nos anos subsequentes (2020–2024), observa-se uma estabilização do índice em patamares elevados ($\approx 0,93$ – $0,94$), com pequenas oscilações. Destaca-se:

- 2020 (ID = 0,940): retorno a um padrão mais acusatório após a leve redução de 2019;
- 2021 (ID = 0,930): nova redução marginal, acompanhada de aumento relativo de créditos (238);
- 2022 (ID = 0,944): segundo maior valor da série, indicando reforço da lógica de imputação de falhas;
- 2023 (ID = 0,940) e 2024 (ID = 0,931): leve tendência de queda, ainda que mantendo a predominância do débito.

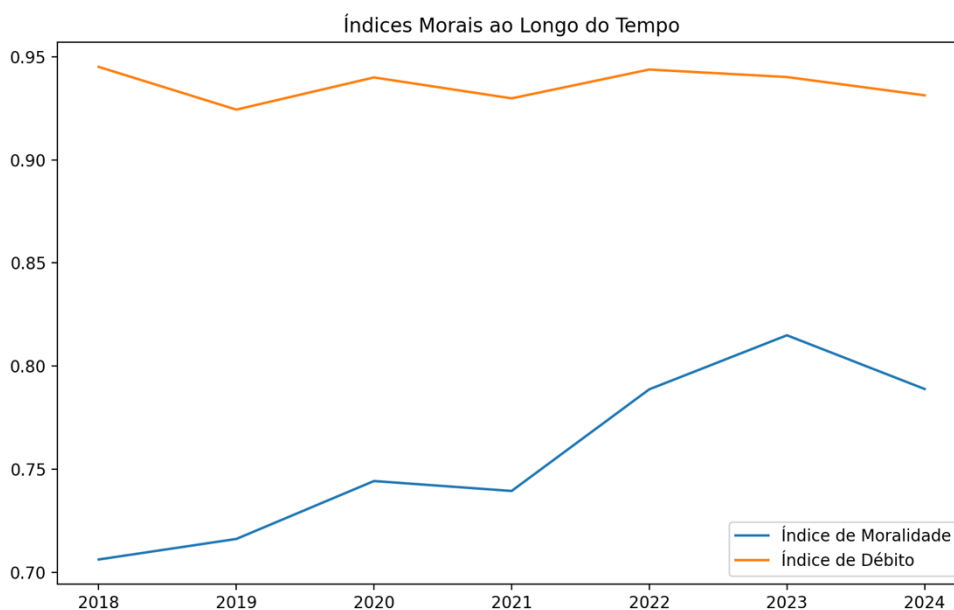
Do ponto de vista interpretativo, esses resultados indicam que o sistema de *moral accounting* apresenta uma alta rigidez estrutural, com baixa sensibilidade a variações conjunturais. Mesmo quando há aumento de créditos ou compensações, estes não são suficientes para alterar significativamente o índice, o que revela um padrão institucional consolidado de julgamento orientado à responsabilização negativa.

Além disso, a trajetória temporal sugere um sistema que não evolui em direção a maior equilíbrio moral, permanecendo ancorado em uma lógica predominantemente punitiva. Isso reforça a interpretação de que o *accountability* analisado opera mais como um mecanismo de controle e sanção do que como instrumento de aprendizado institucional ou reconhecimento de desempenho.

Nesse sentido, o Índice de Débito indica empiricamente que a moralidade institucional do sistema é fortemente assimétrica, com predominância persistente do polo acusatório, e apenas variações marginais ao longo do tempo, sem mudança estrutural no padrão de julgamento.

Adicionalmente, no Gráfico 8, a análise conjunta dos índices morais ao longo do tempo, permitindo identificar um padrão consistente na dinâmica do sistema de prestação de contas, caracterizado pela coexistência de dois movimentos aparentemente paradoxais como (i) o aumento relativo da moralidade e (ii) a persistência de uma estrutura fortemente orientada ao débito.

Gráfico 8 - Índices Morais ao Longo do Tempo e Gradiente de Moralidade na *Accountability*



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Gráfico 8, o Índice de Moralidade (IM) apresenta uma trajetória ascendente ao longo do período analisado, especialmente entre 2019 e 2023, indicando um aumento na proporção de categorias associadas à universalização e ao dever. Esse movimento sugere um fortalecimento relativo da dimensão normativa do sistema, com maior presença de justificativas baseadas em critérios técnicos e princípios universalizáveis.

Essa trajetória é consistente com o argumento de O'Neill (2013), já que a aplicação do imperativo categórico em contextos institucionais tende a se expressar, predominantemente, por meio da universalização de procedimentos e critérios normativos, e não pela articulação explícita do dever moral como motivação da ação.

Entretanto, esse aumento da moralidade não é acompanhado por uma redução significativa do Índice de Débito (ID), que permanece elevado e relativamente estável em todo o período, sempre em patamares superiores a 0,90. Esse comportamento indica que, apesar do aumento da base normativa, o sistema continua estruturado predominantemente em torno da

imputação de responsabilidade negativa. Essa dissociação entre os dois índices revela uma característica fundamental do sistema analisado, já que o aumento da moralidade não implica maior equilíbrio no julgamento, mas ocorre simultaneamente à manutenção de uma lógica acusatória. Em outras palavras, o sistema se torna mais normativamente estruturado, mas não menos orientado ao débito.

Essa trajetória permite identificar a existência de um fenômeno específico que este estudo denomina de Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA). Esse gradiente é caracterizado por uma variação na intensidade e na forma da racionalidade moral ao longo do tempo e das etapas institucionais, sem que haja alteração na lógica central de funcionamento do sistema.

Mai e Hoque (2023), em estudo sobre ética, moralidade e *accountability* em universidade pública, identificaram dinâmica semelhante, onde o fortalecimento dos discursos normativos não resultou, necessariamente, em maior equilíbrio ou reconhecimento moral, mas coexistiu com estruturas institucionais de responsabilização de viés predominantemente negativo. Esse achado é coerente com a proposição do GMA como categoria analítica, com possibilidade de generalização para outros contextos de *accountability* pública brasileira.

Mais especificamente, os resultados indicam que a *accountability* analisada operam por meio de um processo no qual:

- a racionalidade técnico-normativa se mantém dominante e, em alguns momentos, se intensifica;
- o débito moral permanece como eixo estruturante do julgamento;
- a compensação moral continua residual, não configurando um mecanismo relevante de equilíbrio.

Dessa forma, o sistema não evolui no sentido de uma maior simetria entre avaliação positiva e negativa, mas consolida uma estrutura na qual a moralidade se expande dentro de uma lógica já previamente orientada ao débito.

Esse achado sugere que a *accountability*, nesse contexto, não deve ser interpretada como um mecanismo neutro de avaliação, mas como um sistema institucional de produção cumulativa de juízo moral negativo, no qual a normatividade e a responsabilização coexistem e se reforçam mutuamente.

4.5 Transformação Progressiva da Racionalidade Moral

Os resultados evidenciam uma transformação progressiva da racionalidade moral ao longo do processo de prestação de contas no Estado de Goiás, com maior ou menor intensidade a depender do ator. Enquanto a fase inicial é fortemente dominada por categorias de natureza técnico-universal (M1), com elevada incidência de identificação de irregularidades (M5), as etapas subsequentes apresentam deslocamento para formas de julgamento baseadas em adesão procedimental (M3) e, sobretudo, em racionalidade prudencial (M4).

Na etapa final, observa-se redução significativa da presença de critérios universalizáveis e aumento da incidência de categorias associadas à contextualização e modulação da norma, indicando que a decisão final tende a se afastar de uma lógica estritamente deontológica, aproximando-se de uma racionalidade político-institucional.

Esse movimento de mudança progressiva da racionalidade por ser interpretado à luz de Svava (2007), uma vez que as decisões éticas em administração pública raramente seguem uma lógica linear de aplicação de princípios, mas envolvem processos adaptativos nos quais diferentes fundamentos morais são mobilizados conforme o contexto e o momento do ciclo decisório.

À luz da ética kantiana, essa transformação pode ser interpretada como um deslocamento progressivo entre formas distintas de fundamentação da ação, saindo da universalização para a prudência contextual.

Na etapa técnica inicial (E1), a análise é amplamente dominada por um raciocínio universal e impessoal (M1), compatível com a noção kantiana de ação orientada por princípios universalizáveis. A elevada incidência dessa categoria, associada a uma predominância de débitos morais (D), indica que essa fase opera sob uma lógica de avaliação objetiva, na qual irregularidades são identificadas com base em critérios técnicos e normativos. Trata-se, portanto, de um espaço institucional no qual a *accountability* se aproxima de uma racionalidade deontológica, orientada pela consistência, pela formalidade e pela impessoalidade.

Esse padrão é coerente com o argumento de Elliston (1992), segundo o qual a burocracia orientada por princípios universais tende a produzir avaliações imparciais e tecnicamente fundamentadas, nas quais o julgamento moral é exercido por meio de categorias normativas objetivas, e não de inclinações subjetivas. De forma complementar, O'Neill (1989) argumenta que a moralidade pública, quando ancorada em princípios universais e na razão prática, é capaz de fundamentar formas robustas de *accountability* institucional.

Na etapa intermediária (E2), observa-se um deslocamento em direção à conformidade procedimental (M3), caracterizada pela adesão a estruturas decisórias previamente estabelecidas. Esse movimento sugere uma transição da moralidade baseada no dever para formas de ação orientadas pela institucionalidade, nas quais a legitimidade decorre menos da universalização do princípio e mais da conformidade com práticas organizacionais. Emerge também, ainda que de forma incipiente, o raciocínio prudencial (M4), indicando a introdução de elementos contextuais na avaliação.

O comportamento do sistema, nesta etapa, é condizente com conformidade burocrática (Selznick, 1996), na qual ocorre a adesão a normas externas que, embora funcionalmente eficiente, representa uma forma de heteronomia moral na perspectiva kantiana, uma vez que a motivação não deriva da razão prática autônoma, mas da adequação a expectativas institucionais.

Na etapa final (E3), o raciocínio prudencial (M4) torna-se dominante, acompanhado pela redução significativa das categorias associadas à universalização (M1) e ao dever (M2), sugerindo que a decisão final não é mais estruturada prioritariamente por princípios universalizáveis, mas por uma racionalidade situada, na qual fatores políticos, institucionais e contextuais assumem papel central.

Sob essa perspectiva, a *accountability* deixa de operar como mera aplicação de normas e passa a funcionar como um processo de julgamento prático, no qual a decisão é construída por meio de ponderação e ajustamento (Mashaw, 2006). Para o autor, a aplicação do imperativo categórico à formulação de políticas públicas encontra resistência institucional nas fases de decisão política, nas quais considerações de viabilidade, contexto e oportunidade tendem a se sobrepor à lógica da universalização. Ainda, Bovens (2007) demonstrou que mecanismos democráticos de *accountability* incorporam, necessariamente, dimensões de negociação e prudência que não se reduzem a critérios deontológicos puros.

Adicionalmente, sob a lente da *moral accounting*, observa-se que o processo é predominantemente estruturado em torno de débitos morais, especialmente na fase técnica, enquanto mecanismos de compensação moral (CM) permanecem limitados ao longo das etapas. Isso indica que, embora haja reconhecimento de irregularidades, a integração entre avaliação técnica e justificação moral não se traduz plenamente em processos de balanceamento normativo.

Esse achado amplia o modelo proposto por Johnson e Ahn (2021), na medida em que demonstra que, em contextos institucionais formalizados, os princípios da *moral accounting*, especialmente a compensação, não operam de forma espontânea, mas requerem dispositivos discursivos e estruturais específicos.

Assim, os achados indicam que o sistema de *accountability* não opera como um mecanismo linear de aplicação de normas, mas como um processo de transformação da racionalidade moral, no qual a fase técnica é orientada por universalização (M1), a fase intermediária por conformidade (M3) e a fase final por prudência institucional (M4). Esse deslocamento indica que a moralidade não desaparece, mas é progressivamente alterada sob lógica política – o que constitui precisamente o fenômeno descrito pelo GMA.

Destaca-se que os resultados contribuem para a literatura ao demonstrar empiricamente como diferentes lógicas morais coexistem e se reorganizam ao longo das etapas institucionais, revelando tensões entre deontologia, conformidade e prudência no interior da governança pública.

4.6 Transcrições extraídas dos documentos

Este item apresenta os resultados da análise de conteúdo das prestações de contas do Governo do Estado de Goiás (2018–2024), estruturada a partir do modelo tridimensional proposto ao longo deste capítulo.

As unidades de análise foram classificadas segundo as dimensões morais (M1–M5), as etapas institucionais (E1–E3) e os padrões de *moral accounting* (débito, crédito e compensação moral). A análise é orientada por teoria e operacionalizada por meio do *codebook* analítico descrito na seção metodológica. Os resultados são organizados por categoria. A lógica expositiva é coerente com o gradiente de moralidade identificado, onde a dimensão técnico-universal (M1) predomina em E1, cede progressivamente espaço à conformidade procedimental (M3) em E2 e à racionalidade prudencial (M4) em E3, enquanto o dever moral substantivo (M2) permanece residual ao longo de todo o processo.

Antes da análise categoria por categoria, cabe explicitar os critérios metodológicos que orientaram a organização das transcrições do corpus, em substituição à apresentação individual de cada unidade de análise por exercício fiscal (2018–2024).

O corpus documental do presente estudo totaliza 3.588 páginas e aproximadamente 40.605 unidades de análise codificadas, distribuídas entre sete exercícios fiscais e múltiplos atores institucionais (TCE-GO, MPC-GO, ALEGO). A apresentação individual de cada

transcrição por exercício resultaria em uma análise de conteúdo excessivamente descritiva e fragmentada, com risco de repetição estrutural, dado que, como demonstrado ao longo deste capítulo, a distribuição das categorias morais é relativamente estável ao longo do tempo, com variações de intensidade e não de natureza.

Esse risco é consistente com o alerta de Bardin (2016) sobre a necessidade de equilibrar exaustividade e pertinência na análise de conteúdo: a exaustividade exige que todos os elementos do corpus sejam considerados, mas a pertinência exige que a apresentação seja orientada pelos objetivos analíticos, não pela mera transcrição sequencial.

A solução adotada foi a unificação temática por equivalência estrutural e funcional das transcrições. Esse procedimento foi operacionalizado em três etapas. Na primeira etapa, identificaram-se os padrões argumentativos recorrentes dentro de cada categoria (M1–M5), por meio de leitura flutuante do corpus conforme proposto por Bardin (2016) e Kuckartz (2019). Na segunda etapa, agruparam-se as transcrições que compartilhavam: (a) o mesmo padrão argumentativo estrutural — isto é, a mesma sequência lógica de constituintes discursivos (identificação da irregularidade, fundamentação normativa, conclusão decisória); (b) a mesma função no processo de *moral accounting* — débito, crédito ou compensação moral; e (c) a mesma localização institucional — E1, E2 ou E3. Por fim, selecionou-se, dentro de cada grupo, a transcrição mais representativa de cada exercício fiscal que expressasse a variação relevante para a análise (por exemplo, intensificação da gravidade, introdução de novos argumentos atenuantes, escalada da qualificação do desvio), descartando-se as transcrições que apenas repetiam estruturas já representadas.

Esse procedimento está alinhado ao princípio de análise de conteúdo orientada por teoria adotado nesta pesquisa (Mayring, 2014; Krippendorff, 2018), posto que as categorias analíticas são definidas a priori pelo referencial teórico, e as transcrições são selecionadas por sua capacidade de ilustrar, confirmar, ampliar ou contrariar as proposições teóricas, não por sua representatividade estatística dentro do corpus. Liu et al. (2023) e Zupic (2026) demonstram que abordagens híbridas de análise qualitativa, as quais combinam codificação sistemática com seleção orientada por teoria, produzem resultados mais transparentes e replicáveis do que abordagens puramente indutivas.

Ao total, com base no escopo, foram extraídas 274 transcrições de trechos, das quais 10 serão evidenciadas de modo ilustrativo, sendo duas por categoria.

4.6.1 M1 – Ação Universal

A dimensão M1 (Ação Universal) fundamenta-se no primeiro princípio do imperativo categórico kantiano: "Age apenas segundo uma máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne lei universal" (Kant, 2007, p. 59). Este princípio exige que as ações sejam universalizáveis, ou seja, que possam ser generalizadas para todos os agentes em situações similares sem gerar contradições lógicas ou práticas (Korsgaard, 1996; Wood, 1999).

A universalização kantiana, no caso em estudo, manifesta-se em três formas principais: (i) a aplicação impessoal e uniforme de normas jurídicas a todos os gestores públicos, independentemente de filiação partidária, momento político ou contexto econômico; (ii) a exigência de que decisões institucionais sejam justificadas por razões públicas, acessíveis e aceitáveis por todos os cidadãos; e (iii) o reconhecimento de que irregularidades não podem ser legitimadas por argumentos *ad hoc*, circunstanciais ou particularistas (Stilz, 2023; Koenane, 2017).

No corpus empírico analisado, a dimensão M1 foi identificada de duas formas (i) observada e (ii) praticadas.

A subcategoria M1-OBSERVADA corresponde a constatações técnicas impessoais, que identificam limitações metodológicas, dificuldades operacionais e restrições informacionais enfrentadas pelos órgãos de controle na análise das contas governamentais. Estas constatações são formuladas em linguagem técnica, neutra e impessoal, evitando atribuições de responsabilidade individual e enfatizando a dimensão sistêmica dos problemas identificados.

A transcrição a seguir, extraída do Relatório Técnico de 2018, demonstra um registro M1-OBSERVADA:

“Esta Unidade Técnica encontrou diversas limitações, prejudicando a análise, conforme apontamentos posteriores destas dificuldades enfrentadas. Com isso, foi necessário limitar a análise por programas, focando quanto a correta informação dos dados. Menciona-se que não foi possível consolidar os resultados por unidades orçamentárias, devido às limitações esbarradas por essa especializada”.

Esta transcrição revela múltiplas possibilidades quanto à universalização kantiana, uma vez que se trata de uma (i) formulação impessoal ("esta Unidade Técnica encontrou", "foi necessário limitar", "não foi possível consolidar") que evita atribuições de responsabilidade individual, tratando as limitações como fatos objetivos e sistêmicos; (ii) deixa evidente as limitações metodológicas ("diversas limitações", "dificuldades enfrentadas", "limitações esbarradas"), demonstrando transparência institucional e honestidade intelectual, valores

fundamentais para a *accountability* democrática (Bovens, 2007; Michener & Bersch, 2013); e (iii) a especificação das consequências das limitações ("prejudicando a análise", "limitar a análise por programas", "não foi possível consolidar os resultados") permite aos usuários avaliar criticamente a confiabilidade das conclusões apresentadas no relatório técnico (Michener & Bersch, 2013; Cordery et al., 2019).

Por sua vez, a subcategoria M1-PRATICADA corresponde a decisões institucionais universalizáveis, que aplicam normas jurídicas de forma impessoal, reconhecem atribuições constitucionais dos órgãos de controle e rejeitam argumentos particularistas ou *ad hoc* apresentados pelos gestores públicos. Estas decisões são justificadas por razões públicas, acessíveis e aceitáveis por todos os cidadãos, independentemente de suas preferências políticas ou ideológicas (Bovens, 2007; Schedler, 1999). A seguir, demonstra-se uma transcrição extraída da Análise do Relator de 2018:

"[...] acolho o cálculo efetuado pela Unidade Técnica, que considerou para fins de avaliação do cumprimento do limite mínimo de gastos com MDE despesas na ordem de R\$ 3,3 bilhões, representando apenas 20,23% do total da receita líquida de impostos de 2017, atualizada pelo IPCA acumulado de junho de 2017. Deixou de ser aplicado, portanto, o montante de R\$ 789 milhões".

Do ponto de vista kantiano, a quantificação precisa do montante não aplicado (R\$ 789 milhões) permite avaliar objetivamente a gravidade da irregularidade e fundamenta a decisão institucional de forma universalizável (Bovens, 2007; Zuccolotto & Teixeira, 2014), uma vez que decorre de norma constitucional explícita, a ser observada por todos os estados brasileiros.

4.6.2 M2 – Agir por Dever

Em relação à M2-OBSERVADA, os atores demonstram que não agiram conforme o dever, por essa razão, a transcrição extraída da Análise do Relator de 2018 demonstra a identificação de irregularidade reconhecida pelos gestores públicos:

Assim, sustentando que, em 2018, as dificuldades orçamentárias eram vultuosas, invocam o artigo 22, da LINDB, o qual estabelece que 'na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo'. Trata-se, como resta claro, de mais uma irregularidade que foi reconhecida pelos senhores Governadores, sem que os argumentos de interesse público e de isonomia sejam causas suficientes para que seja afastada.

A transcrição acima detalha uma da violação do dever. Primeiro, os gestores públicos reconhecem explicitamente a irregularidade ("foi reconhecida pelos senhores Governadores"),

demonstrando que a violação do dever não foi inadvertida ou involuntária, mas consciente e deliberada. Segundo, os gestores públicos invocam justificativas heterônomas ("dificuldades orçamentárias eram vultuosas", "obstáculos e as dificuldades reais do gestor") para legitimar a violação do dever, argumentando que o contexto econômico adverso tornava impossível o cumprimento das normas constitucionais. Terceiro, o Relator rejeita estas justificativas heterônomas, afirmando que "os argumentos de interesse público e de isonomia" não são "causas suficientes para que seja afastada" a irregularidade (Kant, 2007; O'Neill, 2013).

Já o registro M2-PRATICADA caracteriza-se pela invocação explícita do dever como fundamento normativo da ação pública e pelo reconhecimento de que gestores públicos e órgãos de controle cumpriram suas obrigações constitucionais e legais.

A transcrição do registro M2-PRATICADA, extraído da Análise do Relator de 2018, ilustra a afirmação da persistência da irregularidade apesar das justificativas apresentadas:

Mesmo que se procure justificar tal procedimento exatamente com base nas alegações de crise financeira e de aprovação pregressa de outras contas e, bem assim, daquelas referentes aos exercícios seguintes, o fato é que a irregularidade em tela subsiste e não pode ser ignorada.

Esta transcrição revela a dimensão normativa do dever, posto que a irregularidade "subsiste e não pode ser ignorada" independentemente das justificativas apresentadas pelos gestores públicos. A formulação concessiva ("mesmo que se procure justificar") demonstra que o Relator reconhece a existência de justificativas, mas afirma que estas justificativas não são suficientes para afastar o dever constitucional. Tal afirmação é fundamental para preservar a integridade do sistema de *accountability*, já que se irregularidades pudessem ser ignoradas por justificativas contextuais, o dever constitucional perderia sua força normativa (Kant, 2007).

4.6.3 M3 – Conformidade Procedimental

A dimensão M3 (Conformidade Procedimental) se refere à regularidade formal e à obediência às normas contábeis e jurídicas que regulam a gestão pública. Embora a conformidade procedimental não seja, em sentido kantiano estrito, equivalente à moralidade (pois a moralidade exige não apenas conformidade externa às normas, mas motivação interna pelo dever), ela constitui condição necessária para a *accountability* democrática (Bovens, 2007; O'Neill, 2013).

A conformidade procedimental, nos documentos analisados, diz respeito à obediência a prazos legais, cumprimento de requisitos formais para abertura de créditos adicionais, publicação de demonstrativos contábeis, classificação adequada de despesas, segregação de

informações previdenciárias, entre outras. Cada uma destas dimensões é regulada por normas jurídicas específicas (Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 4.320/64, leis complementares estaduais), cuja violação configura irregularidade formal que pode fundamentar a reprovação de contas ou a aplicação de sanções institucionais (Bovens, 2007; Ferry & Eckersley, 2015).

Portanto, o registro M3-OBSERVADA decorre da identificação de irregularidades procedimentais que revelam descumprimento de normas contábeis e jurídicas específicas. Estas irregularidades são formuladas em linguagem técnica e jurídica, especificando as normas violadas e as consequências do descumprimento. Ainda, destaca-se que a subcategoria observada de M3 produz débitos morais explícitos.

A transcrição de M3-OBSERVADA, extraída da Análise do Relator de 2018, mostra a persistência de irregularidades em exercícios subsequentes:

Não obstante, como visto, nas contas de 2019 e de 2020 as mencionadas irregularidades persistiram.

A transcrição revela a dimensão temporal da conformidade procedimental, considerando que as irregularidades identificadas em um exercício não foram corrigidas nos exercícios subsequentes, demonstrando que o gestor público não implementou medidas corretivas adequadas. A formulação concessiva ("não obstante") sugere que o Relator esperava que as irregularidades fossem corrigidas, mas esta expectativa não foi atendida. A persistência de irregularidades ao longo de múltiplos exercícios agrava o débito moral, pois demonstra que a violação não foi inadvertida ou involuntária, mas sistemática e deliberada (Bovens, 2007; Ferry & Eckersley, 2015).

De modo inverso, as transcrições de M3-PRATICADA decorrem do reconhecimento de conformidades procedimentais, que demonstram que gestores públicos cumpriram normas contábeis e jurídicas específicas ou que melhorias foram implementadas ao longo do tempo. Este registro produz créditos morais que legitimam decisões institucionais de aprovação de contas (Shearer, 2002; Stuebs et al., 2026).

A transcrição do registro M3-PRATICADA, extraída do Decreto Legislativo de 2020, detalha a aprovação de contas, sendo o juízo final do processo de *accountability* e consequência do cumprimento das normas:

Art. 1º Ficam aprovadas as contas anuais prestadas pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado de Goiás, Ronaldo Ramos Caiado, referentes ao exercício financeiro de 2020.

Vale ressaltar que a aprovação de contas não é ato discricionário ou arbitrário, mas consequência institucional do cumprimento de normas estabelecidas, não exatamente pelo dever moral. A formulação formal e impessoal ("ficam aprovadas") demonstra que a decisão é universalizável, ou seja, aplicável a qualquer gestor público que cumprisse as mesmas normas (Bovens, 2007; Cordery et al., 2019).

4.6.4 M4 – Legalidade Prudencial

A dimensão M4 (Legalidade Prudencial) refere-se à prudência na gestão pública, reconhecendo limitações contextuais, ponderando consequências e admitindo que a aplicação estrita de normas jurídicas pode, em contextos específicos, produzir resultados indesejáveis ou injustos. A prudência, na tradição aristotélica, é virtude intelectual que permite julgar adequadamente em situações concretas, ponderando princípios universais e circunstâncias particulares (MacIntyre, 1981).

Já numa visão acerca da *accountability* governamental, a prudência decorre do reconhecimento de limitações metodológicas, ponderação de contexto econômico adverso, consideração de esforços de regularização, avaliação de melhorias ao longo do tempo, entre outras (Koenane, 2017; Ferry & Eckersley, 2015).

A prudência, contudo, não é equivalente à relativização moral ou à justificação de irregularidades. A prudência kantiana exige que as ponderações contextuais sejam fundamentadas em razões públicas, universalizáveis e consistentes com o dever moral (Kant, 2007; O'Neill, 2013).

Os registros de M4-OBSERVADA estão relacionados às limitações metodológicas, insuficiências informacionais e contextos econômicos adversos que afetam a qualidade da análise ou a capacidade de cumprimento de normas ou determinações. Por conseguinte, a identificação dessa subcategoria produz débitos morais implícitos, que podem ser mobilizados estrategicamente em etapas posteriores do julgamento de contas. Com base na Análise do Relator de 2018, segue-se evidência um exemplo:

Entretanto, diante do cenário apresentado no exercício em análise, inerente a situações de despesas realizadas sem o devido empenho, bem como pela relevante redução do gasto com publicidade e propaganda, não é possível afirmar que os saldos apresentados nas naturezas de despesas levantadas correspondem ao efetivamente realizado, carecendo de validação posterior.

A existência de despesas realizadas sem o devido empenho compromete a confiabilidade dos saldos contábeis apresentados, tornando impossível afirmar que os valores

correspondem ao efetivamente realizado. A formulação prudente ("não é possível afirmar", "carecendo de validação posterior") demonstra que o órgão de controle reconhece as limitações de sua análise e não emite conclusões definitivas quando a base informacional é insuficiente (Bovens, 2007; Michener & Bersch, 2013).

Já a subcategoria M4-PRATICADA é delineada por ponderações prudenciais realizadas pelos órgãos de controle, que consideram contextos específicos, reconhecem esforços de regularização, avaliam melhorias ao longo do tempo e ponderam consequências institucionais das decisões. Sua presença gera créditos morais que compensam débitos morais identificados em outras dimensões, permitindo a aprovação de contas mesmo diante de irregularidades graves.

A transcrição do registro M4-PRATICADA, extraída da Análise do Relator de 2019, reconhece o esforço e comprometimento do governo com o equilíbrio orçamentário:

Por fim, em face de todo o exposto, presumida a legitimidade dos documentos e informações constantes dos autos, e considerando que restou evidenciado nas Contas o esforço e comprometimento do governo com o equilíbrio orçamentário, com o cumprimento das metas fiscais, com a transparência na gestão fiscal, com o cumprimento dos índices constitucionais.

A atribuição de prudência valorativa, com destaque para o reconhecimento de "esforço e comprometimento" não se baseia em critérios objetivos ou quantificáveis, mas em avaliação qualitativa da postura do gestor público. A formulação enfática ("restou evidenciado") demonstra que o Relator considera que o esforço e o comprometimento foram suficientemente demonstrados para justificar a aprovação (Bovens, 2007; Cordery et al., 2019).

4.6.5 M5 – Ação por Inclinação/Desvio

A dimensão M5 é importante para compreender a dinâmica da *moral accounting* no julgamento de contas, pois representa o polo negativo do balanço moral. Enquanto as dimensões M1, M2, M3 e M4 podem produzir tanto débitos quanto créditos morais, a dimensão M5 produz predominantemente débitos morais, que fundamentam recomendações de reprovação de contas ou aplicação de sanções institucionais (Shearer, 2002; Stuebs et al., 2026).

A magnitude dos débitos morais produzidos pela dimensão M5 é revelada pelo Índice de Débito Moral superior a 0,90, demonstrando que o sistema de *accountability* opera predominantemente no registro da identificação de irregularidades (Silva et al. 2023).

As características das transcrições de M5-OBSERVADA se moldam pela identificação de irregularidades graves que revelam descumprimento de normas constitucionais e legais, desvios de finalidade, insuficiências financeiras e comprometimento da transparência.

Como, por exemplo, destacado no Relatório Técnico de 2020:

[...] relatou-se a existência de evidências empíricas destacando que as políticas de renúncia muitas vezes não seguem recomendações econômicas, podendo incorrer em lobby e outros meios para favorecer grupos bem-organizados politicamente. Além disso, foi mencionada a existência de uma concentração na concessão dos benefícios em poucos municípios e microrregiões estaduais (Anápolis, Rio Verde, Catalão e Goiânia), o que pode ampliar as disparidades regionais.

A partir da constatação da unidade técnica, observa-se que as políticas de renúncia fiscal não são apenas instrumentos técnicos de política econômica, mas podem ser capturadas por grupos politicamente organizados através de *lobby* e outros meios de influência. Ainda, a concentração de benefícios em poucos municípios e microrregiões demonstra que a política não promove desenvolvimento regional equilibrado, mas pode ampliar disparidades regionais.

Na perspectiva kantiana, essa transcrição sugere que a política de renúncia fiscal pode violar o princípio de tratar a humanidade sempre como fim em si mesma, e não meramente como meio para fins políticos ou econômicos (Kant, 2007; Van de Vijver, 2022).

M5-PRATICADA, por sua vez, é identificada por aprovações de contas apesar de irregularidades graves identificadas no registro M5-OBSERVADA. Este registro revela a dinâmica de compensação moral que permite que débitos morais sejam neutralizados por créditos morais produzidos em outras dimensões (especialmente M4, Legalidade Prudencial) (Shearer, 2002; Stuebs et al., 2026).

Como exemplo, a transcrição de M5-PRATICADA, extraída do Parecer Prévio de 2024, demonstra a emissão de parecer no sentido de que as contas estão em condições de serem aprovadas:

[...] o TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS, pelos integrantes do seu Tribunal Pleno, emitir Parecer Prévio no sentido de que as Contas Anuais do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado de Goiás, Dr. Ronaldo Ramos Caiado, referentes ao exercício financeiro de 2024, estão em condições de serem aprovadas pela Assembleia Legislativa do Estado de Goiás.

A aprovação de contas em 2024 demonstra que o padrão de aprovação persistiu ao longo de múltiplos exercícios (2019-2024), sugerindo que os créditos morais produzidos pela gestão Caiado foram suficientes para compensar débitos morais identificados pelo órgão de controle (Bovens, 2007; Ferry & Eckersley, 2015).

4.7 Integração dos Resultados

A análise de conteúdo das prestações de contas do Estado de Goiás (2018–2024), articulada às dimensões morais M1–M5 e aos padrões de *moral accounting* (D, C, CM), permite formular uma síntese integrativa em torno de quatro proposições apoiadas nos dados analisados: (i) o sistema de *accountability* opera predominantemente no registro da legalidade, e não da moralidade; (ii) o débito moral é o eixo estruturante do processo, mas é sistematicamente diluído por compensações prudenciais; (iii) o GMA opera em nível micro (dentro de cada categoria) e em nível macro (entre etapas institucionais); e (iv) a efetividade da *accountability* depende da presença de atores que produzem M2 (agir por dever).

A distribuição do corpus indica que M1 (universalização técnica) e M3 (conformidade procedimental) dominam o processo. M2 (dever moral substantivo) é residual. Isso significa que o sistema verifica se normas foram cumpridas, legalidade, na terminologia kantiana, mas raramente pergunta por que elas devem ser cumpridas, que seria a moralidade. Dobel (1999) e Frederickson (1997) identificam essa limitação como o desafio central da ética administrativa, dado que a conformidade procedimental pode ser atingida por medo de sanções ou cálculo estratégico, sem motivação moral genuína. A quase ausência de M2 demonstra que o sistema analisado opera predominantemente na heteronomia burocrática, não na autonomia moral kantiana.

A proporção de débitos no corpus é elevada (38.032 de 40.605 unidades de *moral accounting*), confirmando que a *accountability* opera predominantemente como sistema de imputação negativa. Contudo, como demonstrado, o Índice de Débito (ID) permanece acima de 0,90 ao longo de todo o período – o que significa que créditos e compensações são insuficientes para alterar a lógica acusatória geral. A tensão é, portanto, entre volume de débitos registrados e efetividade das consequências, haja vista, os débitos são abundantes, mas suas consequências são diluídas por compensações prudenciais (M4) que permitem a aprovação das contas não obstante as irregularidades identificadas.

Murphy, Patvardhan e Gehman (2017) identificaram dinâmica análoga em comissões de inquérito, demonstrando que a fase técnica produz abundância de débitos morais, que são progressivamente diluídos na fase deliberativa por argumentos de mitigação. Kraus, Mikes e Véliz (2024) argumentam que a contabilidade só funciona como interlocutor moral genuíno quando o equilíbrio entre débito e crédito é reflexivo, e não descompensado como demonstrado.

O gradiente de moralidade não é apenas uma tendência agregada, dado que ele opera dentro de cada categoria. Em M1, a força normativa das constatações técnicas é

progressivamente relativizada à medida que avança de E1 para E3. Por exemplo, a mesma irregularidade que M1-OBSERVADA qualifica como incondicional e não passível de relativização, M1-PRATICADA neutraliza mediante compensações crescentes. Em M4, o padrão de compensação aumenta de E2 para E3. Em M5, a fronteira entre rejeição e aprovação é negociada institucionalmente.

Esse gradiente oferece suporte empírico ao modelo teórico proposto, isto é, a racionalidade moral se transforma progressivamente ao longo do fluxo decisório, sem ruptura estrutural, mas com deslocamento sistemático da universalização para a prudência. Pesch (2008) destaca essa dinâmica ao argumentar que administradores públicos operam sob pluralidade de sistemas de valor que se manifestam diferenciadamente conforme o papel institucional exercido, tais como o TCE produzindo débitos em E1, o relator introduzindo compensações em E2, a ALEGO aprovando em E3.

O Ministério Público de Contas é o único ator do corpus que sistematicamente produz M2-PRATICADA, com fundamentação normativa explícita que conecta irregularidades a princípios morais universais e afirma o dever moral incondicional do gestor.

Quando o MPC se manifesta pela rejeição, o sistema tende a manter maior rigor normativo em E2 e, em casos de M5, em E3. Quando o MPC não alcança E3, a fundamentação moral substantiva desaparece do discurso e a lógica prudencial domina sem contraponto deontológico.

Essa assimetria sugere que a qualidade moral do sistema de *accountability* é parcialmente dependente da presença e da atuação do MPC como produtor de M2. A implicação normativa é direta, uma vez que sistemas de *accountability* que não incorporam atores com função explícita de fundamentação moral, que não sejam os auditores técnicos e decisores políticos, tendem a produzir gradientes de moralidade mais acentuados e consequências mais diluídas. Brinkerhoff (2017) argumenta que sistemas eficazes de *accountability* requerem não apenas mecanismos de produção técnica de evidências, mas também capacidade institucional de converter evidências em decisões normativamente fundamentadas.

De modo geral, a análise de conteúdo corrobora e aprofunda os achados quantitativos das seções anteriores. O sistema de prestação de contas do Estado de Goiás é operacionado através de uma arquitetura moral estruturada, com regras claras de identificação de débitos (M1, M5), registro de créditos (M3) e compensação (M4), mas essa dinâmica produz um gradiente de moralidade que progressivamente dilui a força normativa das constatações técnicas.

O dever moral substantivo (M2) permanece residual, a conformidade procedimental (M3) domina, e a racionalidade prudencial (M4) fecha o processo com compensações que

permitem a aprovação das contas mesmo com irregularidades. Essa característica parece não ser contingente, uma vez que ela reflete a estrutura institucional do processo de *accountability* e o design dos incentivos que orientam cada ator em cada etapa do fluxo decisório.

5 CONCLUSÕES

O processo de tomada de decisão em relação à aplicação de recursos públicos envolve uma série de dimensões, econômicas, sociais, políticas e, especialmente, morais, dados os interesses conflitantes entre os atores. Por essa razão, os fóruns de *accountability* desempenham papel ímpar, uma vez que lhes competem o adequado acompanhamento e zelo pelos recursos que pertencem à coletividade.

No entanto, a dimensão moral do processo institucional de prestação de contas aos fóruns de *accountability* havia recebido, até então, atenção limitada na literatura.

Assim, o ponto de partida desta tese foi a inquietação acerca de como a racionalidade moral se estrutura e se transforma ao longo do processo institucional de prestação de contas de governo? Para tanto, o objetivo geral consistiu em analisar como a racionalidade moral se estrutura e se transforma ao longo do processo institucional de prestação de contas de governo.

Após o delineamento metodológico, por meio de um estudo de caso no Estado de Goiás e o desenvolvimento de modelo tridimensional que englobou as concepções morais da ética kantiana, integração das etapas decisórias, *moral accounting* a teoria da *accountability*, a resposta construída demonstra que o processo de *accountability* governamental não é normativamente homogêneo.

Na verdade, os dados demonstraram justamente o contrário, uma vez que o processo de *accountability* se transforma em uma arena institucional, na qual diferentes formas de racionalidade moral são progressivamente mobilizadas e re combinadas conforme o avanço do fluxo decisório, fenômeno que esta pesquisa denomina de Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA).

O modelo tridimensional proposto permitiu capturar, de forma sistemática e comparável, a dinâmica do julgamento institucional em suas três dimensões articuladas: etapas (E1–E3), dimensões morais kantianas (M1–M5) e padrões de *moral accounting* (D, C, CM).

Além disso, os indicadores construídos confirmaram e quantificaram essa dinâmica: o Índice de Moralidade (IM) evolui de 0,706 para 0,815 ao longo do período, indicando fortalecimento da racionalidade normativa, enquanto o Índice de Débito (ID) permanece estruturalmente elevado e estável (entre 0,924 e 0,945), revelando a persistência de uma lógica predominantemente acusatória, ou seja, a dissociação entre moralidade crescente e débito persistente constitui uma das expressões quantitativas mais nítidas do GMA.

Um achado particularmente relevante desta tese que aprofunda o GMA reside na identificação da função diferenciada que cada tipo documental exerce na cadeia de produção

do juízo moral, como parte integradora das etapas institucionais do sistema de *accountability*, uma vez que não representam registros neutros, operando como dispositivos institucionais de construção e transformação da racionalidade moral.

Os relatórios técnicos (RT) desempenham a função de produção da verdade institucional, estruturando o processo a partir de uma base técnico-universal e orientada pela identificação sistemática de irregularidades. O Ministério Público de Contas (MPC) atua como mecanismo de intensificação do débito moral, reinterpretando os achados técnicos em chave jurídica e reforçando a lógica de responsabilização negativa. Os pareceres prévios (PP) assumem papel de consolidação, organizando o diagnóstico técnico em forma argumentativa voltada à orientação decisória. Por fim, os decretos legislativos (DL) materializam a decisão final sob racionalidade prudencial, marcando a transição da lógica técnico-normativa para a lógica político-institucional.

Essa sequência evidencia que a transformação moral ao longo do processo não se limita à passagem entre etapas institucionais, mas se realiza também por meio da mudança de gênero documental. Cada tipo de documento reconfigura o conteúdo moral produzido anteriormente, contribuindo para a formação de um sistema dinâmico no qual o juízo moral emerge como resultado de interações sequenciais entre técnica, normatividade e decisão política.

Em relação aos objetivos específicos, considera-se que foram, em conjunto, atendidos. A classificação dos documentos segundo as dimensões morais kantianas foi operacionalizada por meio de *codebook* analítico fundamentado em teoria, aplicado a um corpus exaustivo e não amostral. A identificação dos padrões de *moral accounting* permitiu caracterizar empiricamente a direção do julgamento em cada etapa. A análise da distribuição das categorias ao longo de E1–E3 evidenciou variações sistemáticas na racionalidade do julgamento. A construção do IM e do ID possibilitou a mensuração quantitativa da dinâmica moral ao longo do tempo. O exame temporal confirmou uma trajetória de racionalização normativa crescente, sem alteração da lógica acusatória estrutural. A verificação empírica do GMA constituiu a síntese integradora de todos os objetivos.

Os pressupostos desenhados ao longo da tese foram, em larga medida, corroborados pelos dados analisados, uma vez que (i) o processo de prestação de contas no estado de Goiás é multifacetado, isto é, não tem homogeneidade ao longo das suas etapas; além disso, (ii) verificou-se que a fase inicial é marcada por aspectos deontológicos; (iii) enquanto a intermediária tem por característica o balanceamento entre débitos e créditos morais; para (iv) transformar-se em ponderações prudenciais e políticas; e, finalmente, (v) a dinâmica do sistema

analisado leva a uma transformação progressiva da racionalidade moral do julgamento institucional.

Convém destacar que uma das contribuições teóricas e empíricas centrais desta tese é a proposição e verificação empírica do Gradiente de Moralidade na *Accountability* (GMA). Diferentemente de abordagens que tratam o processo de *accountability* como mecanismo formal e homogêneo de controle, o GMA captura a transformação progressiva e sistemática da racionalidade do julgamento moral ao longo das etapas institucionais, sem que haja ruptura na lógica estrutural de responsabilização.

Essa contribuição pode ser analisada sob três pilares. Do ponto de vista conceitual, o GMA integrou a ética kantiana, a literatura de *moral accounting* e a teoria da *accountability* pública em um modelo analítico coerente e empiricamente operacionalizável. Quanto aos aspectos metodológicos, esta tese avançou ao desenvolver um *codebook* analítico fundamentado em teoria, indicadores sintéticos (IM e ID) derivados de categorias qualitativas, e procedimento híbrido de análise de conteúdo assistida por automação computacional em Python. Por fim, empiricamente, os dados sugerem que, no caso analisado, a *accountability* governamental opera como um sistema de produção cumulativa de juízo moral negativo, no qual a normatividade se expande dentro de uma lógica já previamente orientada ao débito e não como mecanismo de balanceamento moral.

Contudo, existem limitações que devem ser explicitadas.

Primeiro, os achados se referem a um único caso empírico, o Estado de Goiás no período 2018–2024. Embora a escolha tenha sido fundamentada na tipicidade institucional, a generalização para outros estados ou para o nível federal requer estudos comparativos adicionais.

Segundo, a abordagem metodológica adotada, análise de conteúdo assistida por regras computacionais estruturadas em Python, oferece ganhos em transparência e replicabilidade, mas implica dependência de decisões analíticas na definição do *codebook* e das regras de classificação. Casos limítrofes entre categorias morais adjacentes podem conter margem de subjetividade residual.

Por fim, o corpus documental representa a produção discursiva formal dos atores institucionais, não capturando dimensões informais, negociações não documentadas ou aspectos tácitos da racionalidade decisória. A natureza da análise é, portanto, estritamente discursiva e institucional.

Em relação às perspectivas futuras, os resultados contribuem para uma agenda de pesquisa que pode ser explorada. A primeira linha diz respeito à generalização do GMA por

meio de estudos comparativos, aplicando o modelo a outros estados brasileiros, ao TCU e à CGU, e a contextos internacionais de fóruns de *accountability*, para verificar se o GMA é um padrão universal ou uma especificidade do sistema brasileiro de *accountability*.

Uma segunda possibilidade refere-se às implicações práticas do GMA para o design institucional, ao investigar se a reconfiguração dos mecanismos de *moral accounting*, tais como a ampliação de créditos e compensações, pode reduzir a assimetria identificada e contribuir para uma *accountability* mais substantiva e orientada à melhoria contínua.

Finalmente, é possível conectar o GMA a resultados efetivos da gestão pública, investigando se sistemas de julgamento moral mais equilibrados se associam a melhores indicadores de governança, desempenho fiscal e qualidade dos serviços públicos.

De modo geral, conclui-se que a *accountability* governamental, tal como observada neste estudo, configura-se simultaneamente como um processo técnico, moral e político, e que essas dimensões não coexistem de forma estática, mas se transformam progressivamente ao longo do fluxo institucional e da cadeia documental. A correta compreensão dessa arena institucional e da transformação a que está sujeita, contribui para o aprimoramento dos mecanismos de controle externo e fortalecimento da responsabilização pública em direção a uma ética orientada pelo dever, não apenas pela conformidade com a norma.

REFERÊNCIAS

- Anscombe, G. E. M. (1958). Modern moral philosophy. *Philosophy*, 33(124), 1–19.
<https://doi.org/10.1017/S0031819100037943>
- Aristóteles. (2009). *Ética a Nicômaco* (A. de Castro Caeiro, Trad.). Atlas.
- Armstrong, M. B. (1987). Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5(1), 27–43. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(87\)90036-4](https://doi.org/10.1016/0748-5751(87)90036-4)
- Arnold, D. G., & Harris, J. D. (Eds.). (2012). *Kantian business ethics: Critical perspectives*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781781004968>
- Bakharia, A., Shibani, A., Lim, L.-A., McCluskey, T., & Buckingham Shum, S. (2025). From transcripts to themes: A trustworthy workflow for qualitative analysis using large language models. In *Joint Proceedings of LAK 2025 Workshops, CEUR Workshop Proceedings*, 3995, 179–189. Disponível em: https://ceur-ws.org/Vol-3995/LLMQUAL_paper1.pdf
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo* (Edição revista e ampliada). Edições 70.
- Barrow, J. M., & Khandhar, P. B. (2017). *Deontology*. In StatPearls. StatPearls Publishing. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/books/NBK459296/>
- Bay, D. (2002). A critical evaluation of the use of the DIT in accounting ethics research. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 159-177.
<https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0496>
- Bentham, J. (1973). *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. In *The Utilitarians*. Anchor Press/Doubleday.
- Bernardi, R. A., & Arnold, D. F. (1997). An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1997.tb00545.x>
- Bimber, B. (2003). *Information and American democracy: Technology in the evolution of political power*. Cambridge University Press. Disponível em:
<https://assets.cambridge.org/97805218/00679/sample/9780521800679ws.pdf>
- Bloomfield, R. (2021). Metaphor and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 89, 101179. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101179>
- Bloomfield, R. J. (2021). Moral accountability principles for moral accounting engagements. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3812505>
- Bostan, I., Costuleanu, C., Horomnea, E., & Costuleanu, M. (2011). Morality, ethics and true image in business accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 6(559), 47–54.
https://www.researchgate.net/publication/227364503_Morality_Ethics_and_True_Image_in_Business_Accounting

- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Bovens, M. (2010). Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism. *West European Politics*. <https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486119>
- Bovens, M., Goodin, R. E., & Schillemans, T. (Eds.). (2014). *The Oxford handbook of public accountability*. Oxford University Press.
- Bowie, N. E. (2017). *Business ethics: A Kantian perspective* (2nd ed.). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/9781316343210>.
- Brannick, T., & Coghlan, D. (2007). In defense of being "native": The case for insider academic research. *Organizational Research Methods*, 10(1), 59–74. <https://doi.org/10.1177/1094428106289253>
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brewer, B., Leung, J. Y. H., & Scott, I. (2015). Inserting integrity with Chinese characteristics into a Weberian bureaucracy: An uphill task in Hong Kong. *Public Administration and Development*, 35(3), 177–189. <https://doi.org/10.1002/pad.1721>
- Brewer, B., Leung, J. Y. H., & Scott, I. (2015). Value-based integrity management and bureaucratic organizations: Changing the mix. *International Public Management Journal*, 18(3), 390–410. <https://doi.org/10.1080/10967494.2015.1030053>
- Brinkerhoff, D. W. (2017). Accountability and good governance: Concepts and issues. In *International Development Governance*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315092577-15>
- Brown, M. E., Treviño, L. K., & Harrison, D. A. (2005). Ethical leadership: A social learning perspective for construct development and testing. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 97(2), 117–134. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2005.03.002>
- Brown, W. (2006). *Regulating aversion: Tolerance in the age of identity and empire*. Princeton University Press. Disponível em: <https://press.princeton.edu/books/paperback/9780691170183/regulating-aversion>
- Brummer, J. J. (1986). Accountability and the restraint of freedom: A deontological case for the stricter standard of corporate disclosure. *Journal of Business Ethics*, 5(3), 155–164. <https://doi.org/10.1007/BF00382757>
- Busuioc, M. (2013). *European Agencies: Law and Practices of Accountability*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199699292.001.0001>
- Chandler, R. C. (1983). The problem of moral reasoning in American public administration: The case for a code of ethics. *Public Administration Review*, 43, 32–39.

- Christensen, P. O., Feltham, G. A., & Sabac, F. (2002). Accounting policies in agencies with moral hazard and renegotiation. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1071–1090.
- Christie, N. V. (2018). A comprehensive accountability framework for public administrators. *Public Integrity*. <https://doi.org/10.1080/10999922.2016.1257349>
- Clinger, J. C. (2018). Kantian ethics. In A. Farazmand (Ed.), *Global encyclopedia of public administration, public policy, and governance* (pp. 3481–3484). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-20928-9_2759
- Cohen, G. A. (1995). *Self-ownership, freedom, and equality*. Cambridge University Press. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/books/selfownership-freedom-and-equality/26B021AEDD3ECE97D388586C27C90D18>
- Cohen, T. R., & Morse, L. (2014). Moral character: What it is and what it does. *Research in Organizational Behavior*, 34, 43–61. <https://doi.org/10.1016/j.riob.2014.08.003>
- Colby, A., & Kohlberg, L. (1981). Invariant sequence and internal consistency in moral judgment stages. ERIC. Disponível em: <https://eric.ed.gov/?id=ED223514>
- Cooper, T. L. (1991). *An Ethic of Citizenship for Public Administration*. Prentice Hall.
- Cooper, T. L. (2006). *The responsible administrator: An approach to ethics for the administrative role* (5th ed.). Jossey-Bass.
- Cooper, T. L. (2012). *The responsible administrator: An approach to ethics for the administrative role* (6th ed.). Jossey-Bass. Disponível em: <https://www.wiley.com/en-us/The+Responsible+Administrator%3A+An+Approach+to+Ethics+for+the+Administrative+Role%2C+6th+Edition-p-9780470873946>
- Cordelli, C. (2020). *The privatized state*. Princeton University Press. Disponível em: <https://press.princeton.edu/books/hardcover/9780691205755/the-privatized-state>
- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2019). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 128–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>
- Crisp, R. (2002). *Routledge Philosophy GuideBook to Mill on Utilitarianism*. Routledge.
- Currstine, T., Lonti, Z., & Joumard, I. (2007). Improving public sector efficiency: Challenges and opportunities. *OECD Journal on Budgeting*, 7(1), 1–41.
- Darwall, S. (2007). Morality and practical reason: A Kantian approach. In D. Copp (Ed.), *The Oxford handbook of ethical theory*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780195325911.003.0012>
- De Waal, F. B. M. (1996). *Good natured: The origins of right and wrong in humans and other animals*. Harvard University Press. Disponível em: https://books.google.com/books/about/Good_Natured.html?id=VMYPAQAIAAJ

- Dellaportas, S., Leung, P., & Cooper, B. J. (2006). Measuring moral judgement and the implications of cooperative education and rule-based learning. *Accounting and Finance*, 46(1), 53-70. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.2006.00161.x>
- Denhardt, K. G. (1988). *The ethics of public service: Resolving moral dilemmas in public organizations*. Greenwood Press. Disponível em: <https://archive.org/details/ethicsofpublicse0000denh>
- Devine, C. T. (1960). Research methodology and accounting theory formation. *The Accounting Review*, 35(3), 387–399. <https://www.jstor.org/stable/242572>.
- Dillard, J., & Rittenberg, L. (2011). A vision for the future of assurance on sustainability information. In J. Dillard & L. Rittenberg (Eds.), *Assurance on sustainability reports: An international comparison* (pp. 1-28). Emerald Group Publishing.
- Dobel, J. P. (1999). Kantian moral theory and the foundations of administrative ethics. *Public Integrity*. <https://doi.org/10.1080/10999922.1999.11051229>
- Dubbink, W., & Van Liedekerke, L. (2014). Grounding positive duties in commercial life. *Journal of Business Ethics*, 120(4), 527–539. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-2003-9>
- Dubnick, M. J. (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28(3), 376-417.
- Dubnick, M. J., & Frederickson, H. G. (Eds.). (2011). *Accountable governance: Problems and promises*. M.E. Sharpe.
- Durkheim, É. (2008). *A educação moral*. Vozes. Disponível em: https://www.amazon.com/-/zh_TW/EMILE-DURKHEIM/dp/8532636683
- Elliston, F. (1992). The ethics of bureaucracy: A Kantian approach. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/BF00871966>
- Elston, T., & Zhang, Y. (2023). Implementing Public Accounts Committee recommendations: Evidence from the UK government’s “progress reports” since 2012. *Parliamentary Affairs*, 76(3), 662–693. Disponível em: <https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:0d4dd92d-4640-452f-898b-32138a630560>
- Evans, J. H., III, & Sridhar, S. (1996). Multiple control systems, accrual accounting, and earnings management. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 45–65. <https://doi.org/10.2307/2491331>
- Everett, J., & Tremblay, M.-S. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 181–196. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.10.002>
- Feltham, G. A., & Hofmann, C. (2007). Limited Commitment in Multi-agent Contracting. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 345-375. <https://doi.org/10.1506/y677-u574-3466-8122>

- Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act three 'accountability and audit arrangements'. *Public Money and Management*, 35(3), 203–210. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1027496>
- Feufel, M. A., Schmid, C., & Westfal, V. (2020). On Kantian tendencies during the early corona pandemic in Germany. *Mind and Society*, 20(2), 221–227. <https://doi.org/10.1007/s11299-020-00272-y>
- Fisher, D. G., & Sweeney, J. T. (1998). The relationship between political attitudes and moral judgment: Examining the validity of the Defining Issues Test. *Journal of Business Ethics*, 17(8), 905–916.
- Flikschuh, K. (2000). *Kant and modern political philosophy*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511498329>
- Florini, A. (2007). Introduction: The battle over transparency. In A. Florini (Ed.), *The right to know: Transparency for an open world* (pp. 1-16). Columbia University Press.
- Forst, R. (2012). *The right to justification: Elements of a constructivist theory of justice* (J. Flynn, Trans.). Columbia University Press. Disponible en: <https://cup.columbia.edu/book/the-right-to-justification/9780231147088>
- Foucault, M. (1985). *The use of pleasure: The history of sexuality, volume 2* (R. Hurley, Trans.). Pantheon Books. Disponible en: https://search.library.berkeley.edu/discovery/fulldisplay?context=L&docid=alma991085955685906532&vid=01UCS_BER%3AUCB
- Fraser, N. (2007). Feminist politics in the age of recognition: A two-dimensional approach to gender justice. *Studies in Social Justice*, 1(1), 23–35. <https://doi.org/10.26522/ssj.v1i1.979>
- Frederickson, H. G. (1997). Administrative ethics and the legacy of Kant. *Public Administration and Management*. <https://spaef.org/article/372/Administrative-Ethics-and-the-Legacy-of-Kant>
- Frink, D. D., & Klimoski, R. J. (2004). Advancing accountability theory and practice: Introduction to the Human Resource Management Review special edition. *Human Resource Management Review*, 14, 1–17.
- Ge, L., & Thomas, S. (2007). A Cross-Cultural Comparison of the Deliberative Reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 189–211. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9571-5>
- Gino, F., & Mogilner, C. (2014). Time, money, and morality. *Psychological Science*, 25(2), 414–421. <https://doi.org/10.1177/0956797613506438>
- Grasso, P. G., & Sharkansky, I. (2001). The auditing of public policy and the politics of auditing: The U.S. GAO and Israel's State Comptroller. *Governance*, 14(1), 1–21. <https://doi.org/10.1111/0952-1895.00149>

- Greiling, D., & Spraul, K. (2010). Accountability and the challenges of information disclosure. *Public Administration Quarterly*, 34(3), 338–377. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41288352>
- Grossi, G., & Pianezzi, D. (2018). The new public corruption: Old questions for new challenges. *Accounting Forum*, 42(1), 86–101. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.05.002>
- Guigourez, M. (2025). Commitment, Kantian economics and normative uncertainty: Rethinking rational choice and individual responsibility in the wake of climate change. *Journal of Economic Methodology*, 1–20. <https://doi.org/10.1080/1350178X.2025.2555821>
- Habermas, J. (1981). *Theorie des kommunikativen Handelns*. Suhrkamp. Disponível em: https://books.google.com/books/about/Theorie_des_kommunikativen_Handelns.html?id=XdyX0QEACAAJ
- Hahn, R. (2011). Integrating corporate responsibility and sustainable development: A normative-conceptual approach to holistic management thinking. *Journal of Global Responsibility*, 2(1), 8–22. <https://doi.org/10.1108/20412561111128492>
- Haidt, J. (2001). The emotional dog and its rational tail: A social intuitionist approach to moral judgment. *Psychological Review*, 108(4), 814–834. <https://doi.org/10.1037/0033-295X.108.4.814>
- Haidt, J. (2003). The moral emotions. In R. J. Davidson, K. R. Scherer, & H. H. Goldsmith (Eds.), *Handbook of affective sciences* (pp. 852–870). Oxford University Press.
- Haidt, J., & Joseph, C. (2004). Intuitive ethics: How innately prepared intuitions generate culturally variable virtues. *Daedalus*, 133(4), 55–66. <https://doi.org/10.1162/0011526042365555>
- Haines, R., Street, M.D. & Haines, D. The Influence of Perceived Importance of an Ethical Issue on Moral Judgment, Moral Obligation, and Moral Intent. *J Bus Ethics* **81**, 387–399 (2008). <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9502-5>
- Hammerschmid, G., Meyer, R., & Demmke, C. (2006). Public administration modernisation: Common reform trends or different paths and national understandings? EIPA.
- Hampshire, S. (1983). *Morality and conflict*. Harvard University Press.
- Hardin, R. (1990). Incentives and beneficence. *Journal of Philosophy*, 87(3), 105–130. <https://doi.org/10.1007/BF01053240>
- Hardy, S. A., & Carlo, G. (2011). Moral identity: What is it, how does it develop, and is it linked to moral action? *Child Development Perspectives*, 5(3), 212–218. <https://doi.org/10.1111/j.1750-8606.2011.00189.x>
- Harrison, T. M., & Sayogo, D. S. (2014). Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study. *Government Information Quarterly*, 31(4), 513–525. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2014.08.002>

- Hartman, R., Blakey, W., & Gray, K. (2022). Deconstructing moral character judgments. *Current Opinion in Psychology*, 43, 205–212. <https://doi.org/10.1016/j.copsyc.2021.07.008>
- Heald, D. (2006). Varieties of transparency. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency: The key to better governance?* (pp. 25–43). Oxford University Press.
- Heald, D. (2012). Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 30–49. <https://doi.org/10.1177/0020852311429931>
- Heath, R. L., & Palenchar, M. J. (2008). *Strategic Issues Management: Organizations and Public Policy Challenges* (2nd ed.). Sage.
- Heimans, J. (2002). Strengthening Participation in Public Expenditure Management: Policy Recommendations for Key Stakeholders. OECD Development Centre Policy Brief, 22.
- Hobbes, T. (1997). *Leviathan*. Oxford University Press. Disponível em: <https://global.oup.com/academic/product/leviathan-9780192868749>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., and Chong, V. K. (2017) Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *Int. J. Audit.*, 21: 38–58. doi: 10.1111/ijau.12080.
- Johnson, S. G. B., & Ahn, J. (2021). Principles of moral accounting: How our intuitive moral sense balances rights and wrongs. *Cognition*, 206, Article 104467. <https://doi.org/10.1016/j.cognition.2020.104467>
- Johnston, J. S. (2007). Moral law and moral education: Defending Kantian autonomy. *Journal of Philosophy of Education*, 41(2), 233–245. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9752.2007.00555.x>
- Jones, S. K., & Hildebeitel, K. M. (1995). Organizational influence in the moral decision process of accountants. *Journal of Business Ethics*, 14(6), 417–431. <https://doi.org/10.1007/BF00872084>
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395. <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4278958>
- Kanodia, C. S. (1985). Stochastic monitoring and moral hazard. *Journal of Accounting Research*, 23(1), 175–193. <https://doi.org/10.2307/2490913>
- Kant, I. (1996). An answer to the question: What is enlightenment? In M. J. Gregor (Ed. & Trans.), *Practical philosophy* (pp. 11–22). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511813306>

- Kant, I. (1997). *Groundwork of the metaphysics of morals* (M. Gregor, Trans.). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511973741>
- Kant, I. (2007). *Fundamentação da metafísica dos costumes* (P. Quintela, Trad.). Edições 70. (Obra original publicada em 1785).
- Kaufmann, M. (2015). Kantian ethics and politics. In J. D. Wright (Ed.), *International encyclopedia of the social and behavioral sciences* (2nd ed., pp. 1–8). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.63042-8>
- Klamer, A., & McCloskey, D. (1992). Accounting as the master metaphor of economics. *European Accounting Review*, 1(1), 145–160. <https://doi.org/10.1080/09638189200000008>
- Koenane, M. L. J. (2017). Accountability, transparency and the Kantian state. *Phronimon*.
- Koenane, M. L. J. (2017). Politics without morality and accountability: The Nkandla case from a deontological perspective. *The Journal for Transdisciplinary Research in Southern Africa*, 13(1), Article a383. <https://doi.org/10.4102/TD.V13I1.383>
- Koenane, M. L. J. (2017). The role and significance of ethics in public administration: Promoting ethical conduct in the South African public service. *Administration*, 65(2), 65–80. <https://doi.org/10.1515/admin-2017-0019>
- Kohlberg, L. (1981). *The philosophy of moral development: Moral stages and the idea of justice*. Harper & Row. Disponível em: <https://archive.org/details/philosophyofmora0001kohl>
- Korsgaard, C. M. (1996). *Creating the kingdom of ends*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139174503>
- Kraus, K., Mikes, A., & Véliz, C. (2024). Bringing morality back in: Accounting as moral interlocutor in reflective equilibrium processes. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2024.101570>
- Krippendorff, K. (2018). *Content analysis: An introduction to its methodology* (4th ed.). SAGE.
- Kuckartz, U. (2019). *Qualitative text analysis: A systematic approach*. SAGE.
- Kulik, B. W. (2005). Agency Theory, Reasoning and Culture at Enron: In Search of a Solution. *Journal of Business Ethics*, 59(4), 347–360. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-7308-2>
- Laureano, R. V., Wartchow, D., Rosso, V. P., & Macagnan, C. B. (2017). Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 91–109. <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100106>
- Lea, D. (2004). The imperfect nature of corporate responsibilities to stakeholders. *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 201–217. <https://doi.org/10.5840/beq200414212>

- Lehman, G. (2005). A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 975–992. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.06.004>
- Liang, P. J. (2000). Accounting Recognition, moral hazard, and Communication. *Contemporary Accounting Research*, 17(3), 458–490. <https://doi.org/10.1506/vk8r-aadh-ur0d-6qr6>
- Liu, P., Yuan, W., Fu, J., Jiang, Z., Hayashi, H., & Neubig, G. (2023). Pre-train, prompt, and predict: A systematic survey of prompting methods in natural language processing. *ACM Computing Surveys*, 55(9), Article 195, 1–35. <https://doi.org/10.1145/3560815>
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37–57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>
- Maas, H. (2020). Monitoring the self: François-Marc-Louis Naville and his moral tables. *History of Science*, 58(2), 117–141. <https://doi.org/10.1177/0073275319876851>
- MacIntyre, A. (1981). *After virtue: A study in moral theory*. University of Notre Dame Press.
- Mai, K. T., & Hoque, Z. (2023). Self, ethics, morality and accountability: A case of a public university. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2020-4504>
- Manin, B. (1997). *The principles of representative government*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511659935>
- March, J. G., & Olsen, J. P. (2008). Elaborating the "new institutionalism". In R. A. W. Rhodes, S. A. Binder, & B. A. Rockman (Eds.), *The Oxford Handbook of Political Institutions*. Oxford University Press.
- March, J. G., & Olsen, J. P. (2011). The logic of appropriateness. In R. E. Goodin (Ed.), *The Oxford handbook of political science* (pp. 478–497). Oxford University Press.
- Mashaw, J. L. (2006). Accountability and institutional design: Some thoughts on the grammar of governance. In M. W. Dowdle (Ed.), *Public accountability: Designs, dilemmas and experiences* (pp. 115–156). Cambridge University Press. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=924879
- Mayring, P. (2014). *Qualitative content analysis: Theoretical foundation, basic procedures and software solution*. Klagenfurt.
- McNutt, P. A. (2010). Edited ethics: Corporate governance and Kant's philosophy. *International Journal of Social Economics*, 37(10), 741–754. <https://doi.org/10.1108/03068291011070417>
- Mendes, M. A. S. (2016). Uma proposta de releitura do julgamento das contas de governo à luz do accountability. *Revista da CGU*. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/download/78/pdf_19/419

- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233–242. <https://doi.org/10.3233/IP-130299>
- Mill, J. S. (2005). *Utilitarismo* (P. Galvão, Trad., introd. e notas). Porto Editora
- Munzel, G. F. (2023). Moral education. In R. Ware Owen & S. Howard (Eds.), *The Kantian Mind* (pp. 528–538). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781003406617-46>
- Murphy, C., Patvardhan, S., & Gehman, J. (2017). Moral accounting by organizations: A process study of the U.S. Financial Crisis Inquiry Commission. *Journal of Management Inquiry*. <https://doi.org/10.1177/1056492616689303>
- Musbah, A., Cowton, C.J. & Tyfa, D. The Role of Individual Variables, Organizational Variables and Moral Intensity Dimensions in Libyan Management Accountants' Ethical Decision Making. *J Bus Ethics* **134**, 335–358 (2016). <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2421-3>
- Nikolić, O., & Cvejić, I. (2017). Social justice and the formal principle of freedom. *Filozofija i društvo / Philosophy and Society*, 28(2), 270–284. <https://doi.org/10.2298/FID1702270N>
- Noreen, E. (1988). The economics of ethics: A new perspective on agency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 359–369.
- Nozick, R. (1974). *Anarchy, state, and utopia*. Basic Books. Disponível em: <https://philpapers.org/rec/NOZASA>
- Nussbaum, M. C. (2011). *Creating capabilities: The human development approach*. The Belknap Press of Harvard University Press. <https://doi.org/10.4159/harvard.9780674061200>
- O'Donnell, G. (1998). Horizontal accountability in new democracies. *Journal of Democracy*, 9(3), 112–126. <https://doi.org/10.1353/jod.1998.0051>
- O'Donnell, G. (1999). Horizontal accountability and new polyarchies. In A. Schedler, L. Diamond, & M. F. Plattner (Eds.), *The self-restraining state: Power and accountability in new democracies* (pp. 29–51). Lynne Rienner Publishers.
- O'Neill, O. (1975). *Acting on principle: An essay on Kantian ethics*. Cambridge University Press. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/books/acting-on-principle/2F825D86C2B35F9CC63B24D98F0E81FB>
- O'Neill, O. (1989). Between consenting adults. *Philosophy & Public Affairs*, 14(3), 252–277.
- O'Neill, O. (1989). *Constructions of reason: Explorations of Kant's practical philosophy*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139173773>
- O'Neill, O. (2000). *Bounds of justice*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511605734>
- O'Neill, O. (2002). *A question of trust: The BBC Reith Lectures 2002*. Cambridge: Cambridge University Press.

- O'Neill, O. (2013). Intelligent accountability in education. *Oxford Review of Education*, 39(1), 4–16. <https://doi.org/10.1080/03054985.2013.764761>
- Paludo, A. V. (2010). *Administração pública*. Elsevier.
- Peacock, A. T., & Wiseman, J. (1961). *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*. Princeton University Press.
- Pesch, U. (2008). Administrators and accountability: The plurality of value systems in the public domain. *Public Integrity*. <https://doi.org/10.2753/PIN1099-9922100403>
- Pietrzak, P. (2025). Immanuel Kant's take on civil disobedience and the most noteworthy examples of the misuse of Kantian reasons to defy authority. In *Strengthening international relations through transformative theory and practice* (pp. 231–258). IGI Global. <https://doi.org/10.4018/979-8-3693-6735-3.ch008>
- Pitkin, H. F. (1967). *The concept of representation*. University of California Press. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/jj.2711645>
- Ponemon, L. A. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7(1), 227–251.
- Ponemon, L. A. (1990). Ethical judgments in accounting: A cognitive-developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2), 191–215. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(90\)02019-1](https://doi.org/10.1016/1045-2354(90)02019-1)
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171–189. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1992.tb00875.x>
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law & Policy*, 25(3), 185–202. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2003.00147.x>
- Przeworski, A., Stokes, S. C., & Manin, B. (Eds.). (1999). *Democracy, accountability, and representation*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139175104>
- Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Harvard University Press. <https://doi.org/10.4159/9780674042605>
- Rehg, W. (2022). Business firms as moral agents: A Kantian response to the corporate autonomy problem. *Journal of Business Ethics*, 183(4), 999–1009. <https://doi.org/10.1007/s10551-022-05042-z>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2018). Accountability and ethics. In *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-20928-9_2465
- Rendtorff, J. D. (2017). *Cosmopolitan business ethics: Towards a global ethos of management*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315574400>

- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. Praeger.
- Rocha, A. C. (2013). Accountability na administração pública: Modelos teóricos e abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(2), 82-97.
- Rohr, J. A. (1989). *Ethics for bureaucrats: An essay on law and values* (2nd ed.). Marcel Dekker.
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. *Public Administration Review*, 47(3), 227-238.
- Romzek, B. S., & Ingraham, P. W. (2000). Cross pressures of accountability: Initiative, command, and failure in the Ron Brown plane crash. *Public Administration Review*, 60(3), 240-253.
- Ronen, J., & Balachandran, K. R. (1988). An Approach to Transfer Pricing Under Uncertainty. *Journal of Accounting Research*, 26(2), 300-314.
<https://doi.org/10.2307/2491105>
- Ross, W. D. (1987). *The right and the good*. Oxford University Press.
<https://doi.org/10.1093/0199252653.001.0001>
- Rutledge, R. W., & Karim, K. E. (1999). The influence of self-interest and ethical considerations on managers' evaluation judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 173-184. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(98\)00027-0](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(98)00027-0)
- Sandel, M. J. (1982). *Liberalism and the limits of justice*. Cambridge University Press.
- Sandel, M. J. (2009). *Justice: What's the right thing to do?* Farrar, Straus and Giroux.
Disponível em: <https://www.wcfia.harvard.edu/publications/justice-whats-right-thing-do>
- Schaab, J. D. (2021). Kant and the second person. *Journal of the American Philosophical Association*, 7(4), 494–513. <https://doi.org/10.1017/apa.2020.49>
- Schatzberg, J. W., Sevcik, G. R., Shapiro, B. P., Thorne, L., & Wallace, W. A. (2005). A reexamination of behavior in experimental audit markets: The effects of moral reasoning and economic incentives on auditor reporting and fees. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 229–264.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing accountability. In A. Schedler, L. Diamond, & M. F. Plattner (Eds.), *The self-restraining state: Power and accountability in new democracies* (pp. 13–28). Lynne Rienner Publishers.
- Schillemans, T. (2008). Accountability in the shadow of hierarchy: The horizontal accountability of agencies. *Public Organization Review*, 8(2), 175-194.
- Schillemans, T. (2011). Does horizontal accountability work? Evaluating potential remedies for the accountability deficit of agencies. *Administration & Society*, 43(4), 387-416.

- Schillemans, T., & Busuioc, M. (2015). Predicting public sector accountability: From agency drift to forum drift. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25(1), 191–215. <https://doi.org/10.1093/jopart/muu024>
- Schillemans, T., & Smulders, R. (2016). Learning from accountability?! Whether, what, and when. *Public Performance & Management Review*, 39(1), 248–271. <https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1071175>
- Schilpzand, A., & de Jong, E. (2023). Do market societies undermine civic morality? An empirical investigation into market societies and civic morality across the globe. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 208, 39–60. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2023.01.020>
- Schweiker, W. (1993). Accounting for ourselves: Accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2/3), 231–252. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90035-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90035-5)
- Scott, C. (2000). Accountability in the regulatory state. *Journal of Law and Society*, 27(1), 38–60.
- Sedgwick, S. (2017). *Fundamentação da metafísica dos costumes: Uma chave de leitura* (D. K. Trevisan, Trad.). Vozes. Disponível em: <https://www.livrariaunesp.com.br/fundamentacao-da-metaphisica-dos-costumes-uma-chave-de-leitura-sally-sedgwick-editora-vozes-9788532654441/p>
- Selznick, P. (1996). Institutionalism “old” and “new”. *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270–277. <https://doi.org/10.2307/2393719>
- Sen, A. (2009). *The idea of justice*. Harvard University Press.
- Shapiro, S. P. (2005). Agency theory. *Annual Review of Sociology*, 31, 263–284. <https://doi.org/10.1146/annurev.soc.31.041304.122159>
- Shaub, M. K. (1994). An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors. *Journal of Accounting Education*, 12(1), 1–26. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(94\)90016-7](https://doi.org/10.1016/0748-5751(94)90016-7)
- Shawver, T. J., & Sennetti, J. T. (2008). Measuring Ethical Sensitivity and Evaluation. *Journal of Business Ethics*, 88(4), 663–678. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9973-z>
- Shearer, T. (2002). Ethics and accountability: From the for-itself to the for-the-other. *Accounting, Organizations and Society*, 27(6), 541–573. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00036-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00036-8)
- Silva, A. B. da, Ferreira, A., & Moutinho, V. M. F. (2023). Determinantes das irregularidades na gestão pública municipal: O caso dos municípios do estado de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, 57(5). <https://doi.org/10.1590/0034-761220220398>
- Singer, P. (1972). Famine, affluence, and morality. *Philosophy & Public Affairs*, 1(3), 229–243. Disponível em: <https://rintintin.colorado.edu/~vancecd/phil308/Singer2.pdf>

- Smith, A. (2015). *Teoria dos Sentimentos Morais*. 2^a ed. São Paulo. Editora WMF Martins Fontes.
- Smulovitz, C., & Peruzzotti, E. (2000). Societal accountability in Latin America. *Journal of Democracy*, 11(4), 147-158.
- Soares, C. (2003). Corporate versus individual moral responsibility. *Journal of Business Ethics*, 46(2), 143–150. <https://doi.org/10.1023/A:1025061632660>
- Soderstrom, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.
- Soll, J.(2022). *Free Market: The History of an Idea*. New York. Basic Books.
- Spicer, M. W. (2014). Two kinds of rationality and their implications for new public governance. In *New public governance: A regime-centered perspective*. Disponível em: <https://csuohio.elsevierpure.com/en/publications/two-kinds-of-rationality-and-their-implications-for-new-public-go/>
- Stanga, K. G., & Turpen, R. A. (1991). Ethical judgments on selected accounting issues: An empirical study. *Journal of Business Ethics*, 10, 739–747.
- Stiefenhofer, P. (2025). The role of ethical consumption in promoting democratic sustainability: Revisiting neoclassical economics through Kantian ethics. *The Journal of Philosophical Economics*, 18(1), 74–123. <https://doi.org/10.46298/jpe.15427>
- Stilz, A. (2023). Kantian democracy and public administration. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 26(3), 341–361. <https://doi.org/10.1080/13698230.2022.2133827>
- Strøm, K. (2000). Delegation and accountability in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research*, 37(3), 261-289.
- Strøm, K., Müller, W. C., & Bergman, T. (Eds.). (2003). *Delegation and accountability in parliamentary democracies*. Oxford University Press.
- Stuebs, M., Owen Brown, J., & Shallcross, D. (2026). Examining the importance of accountability as a virtue. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-025-06233-0>
- Svara, J. H. (2007). *The ethics primer for public administrators in government and nonprofit organizations*. Jones and Bartlett Publishers.
- Sweeney, J. T., & Roberts, R. W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3–4), 337–352. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00025-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00025-6)
- Taylor, C. (1991). *The ethics of authenticity*. Harvard University Press. <https://doi.org/10.4159/9780674237117>

- Tenbrunsel, A. E., & Messick, D. M. (2004). Ethical fading: The role of self-deception in unethical behavior. *Social Justice Research*, 17(2), 223–236. <https://doi.org/10.1023/B:SORE.0000027411.35832.53>
- Tetlock, P. E., Kristel, O. V., Elson, S. B., Green, M. C., & Lerner, J. S. (2000). The psychology of the unthinkable: Taboo trade-offs, forbidden base rates, and heretical counterfactuals. *Journal of Personality and Social Psychology*, 78(5), 853–870. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.78.5.853>
- Theletsane, K. I. (2014). The legislative oversight bodies in ensuring public financial accountability and responsibility [Doctoral thesis, University of Pretoria]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/2263/40269>
- Thorne, L. (1999). An analysis of the association of demographic variables with the cognitive moral development of Canadian accounting students: an examination of the applicability of American-based findings to the Canadian context. *Journal of Accounting Education*, 17(2-3), 157-174. [https://doi.org/10.1016/s0748-5751\(99\)00019-6](https://doi.org/10.1016/s0748-5751(99)00019-6)
- Thorne, L. (2001). Refocusing ethics education in accounting: an examination of accounting students' tendency to use their cognitive moral capability. *Journal of Accounting Education*, 19(2), 103-117. [https://doi.org/10.1016/s0748-5751\(01\)00014-8](https://doi.org/10.1016/s0748-5751(01)00014-8)
- Thorne, L., & Hartwick, J. (2001). The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning. *Contemporary Accounting Research*, 18(2), 337-361. <https://doi.org/10.1506/y917-mpry-panf-prve>
- Tsui, J., & Windsor, C. (2001). Some Cross-Cultural Evidence on Ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics*, 31(2), 143-150.
- Tyler, T. R. (2006). Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 57, 375–400. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.57.102904.190038>
- Uddin, N., & Gillett, P. R. (2002). The Effects of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intentions to Report Fraudulently on Financial Statements. *Journal of Business Ethics*, 40(1), 15-32.
- Van de Vijver, A. (2022). Morality of lobbying for tax benefits: A Kantian perspective. *Journal of Business Ethics*, 181, 125–138. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04911-3>
- van Rijsbergen, L. (2025). Kantian universalism in context. *Con-Textos Kantianos: International Journal of Philosophy*, 21, 65–83. <https://doi.org/10.5209/kant.100128>
- Velayutham, S. (2003). The accounting profession's code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance? *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 483-503. [https://doi.org/10.1016/s1045-2354\(02\)00138-7](https://doi.org/10.1016/s1045-2354(02)00138-7)
- Vignini, S., & Rusconi, G. (2023). Business ethics: Moral or amoral? An analysis from the perspective of Kantian ethics. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 17(3), 23–39. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v17i3.03>

- Warming-Rasmussen, B., & Windsor, C. A. (2003). Danish evidence of auditors' level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgments. *Journal of Business Ethics*, 47, 77–87.
- Waterman, R. W., & Meier, K. J. (1998). Principal-agent models: An expansion? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(2), 173–202.
- Watkins, S. S. (2003). Ethical conflicts at Enron: Moral responsibility in corporate capitalism. *California Management Review*, 45(4), 6–19. <https://doi.org/10.2307/41166185>
- Westphal, K. R. (2016). Enlightenment, reason and universalism: Kant's critical insights. *Studies in East European Thought*, 68(2–3). <https://doi.org/10.1007/s11212-016-9259-4>
- White, M. D. (2009). In defense of deontology and Kant: A reply to van Staveren. *Review of Political Economy*, 21(2). <https://doi.org/10.1080/09538250902834103>
- Wille, A., & Bovens, M. (2022). Watching EU watchdogs: Assessing the accountability powers of the European Court of Auditors and the European Ombudsman. *Journal of European Integration*, 44(2), 183–206. <https://doi.org/10.1080/07036337.2020.1852229>
- Willeman, M. M. (2020). Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil (2. ed., 1. reimpr.). Fórum.
- Williams, B. (1981). *Moral luck: Philosophical papers 1973–1980*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139165860>
- Williams, P. F. (2002). Accounting and the moral order: Justice, accounting, and legitimate moral authority. *Accounting and the Public Interest*, 2(1), 1–21. <https://doi.org/10.2308/api.2002.2.1.1>
- Williams, S. J., & Adams, C. A. (2013). Moral accounting? Employee disclosures from a stakeholder accountability perspective. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/09513571311311892>
- Windsor, C. (2002). Auditors' Predisposition to Provide Fair Judgments: Australian Evidence of Auditors' Level of Moral Reasoning. *Australian Accounting Review*, 12(27), 51–58. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2002.tb00203.x>
- Windsor, C. A. (2002). Auditors' moral reasoning: Some audit conflict and cross cultural evidence.
- Windsor, C. A., & Ashkanasy, N. M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7–8), 701–720. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00018-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00018-5)
- Wittmann, F. (2024). Enhancing thematic analysis with large language models: A comparative study of structured prompting techniques (Master's thesis, Aalto University, ICT Innovation Programme).

- Wood, A. W. (1999). Kant's ethical thought. Cambridge University Press.
- Wood, A. W. (2008). Kantian ethics. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511809651>
- Wood, A. W. (2014). Moral worth, merit, and acting from duty. In Kant on persons and agency (pp. 223–241). Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9781139567602.011>
- Wrong, D. H. (1997). Cultural relativism as ideology. *Critical Review*, 11(2), 291–300.
<https://doi.org/10.1080/08913819708443458>
- Yasmin, S., & Ghafran, C. (2021). Accountability and legitimacy of non-profit organisations: Challenging the current status quo and identifying avenues for future research. *Financial Accountability & Management*, 37(4), 399–418.
<https://doi.org/10.1111/faam.12280>
- Yesilkagit, K., & Van Thiel, S. (2008). Political influence and bureaucratic autonomy. *Public Organization Review*, 8(2), 137–153. <https://doi.org/10.1007/s11115-008-0054-7>
- Young, I. M. (1990). Justice and the politics of difference. Princeton University Press.
 Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/j.ctvc4g4q>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). The causes of fiscal transparency: Evidence in the Brazilian states. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242–254.
<https://doi.org/10.1590/1808-057x201410690>
- Zupic, I. (2026). A human-centered workflow for using large language models in content analysis. arXiv. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2603.19271>

APÊNDICE A - SCRIPTS

```

=== RESUMO GERAL ===
Por etapa:
  E1: 35605
  E2: 4010
  E3: 990

Por categoria moral:
  M1: 30477
  M3: 3643
  M5: 4674
  M2: 75
  M4: 1736

Por moral accounting:
  D: 38032
  CM: 1030
  C: 1543

Por tipo de documento:
  AR: 8356
  DL: 795
  ITC: 109
  MPC: 3630
  PP: 683
  RAL: 99
  RT: 26222
  SS: 711

Cruzamento etapa x categoria:
  E1: {'M1': 29854, 'M3': 814, 'M5': 3974, 'M2': 67, 'M4': 896}
  E2: {'M3': 2797, 'M5': 510, 'M1': 547, 'M4': 150, 'M2': 6}
  E3: {'M5': 190, 'M4': 690, 'M3': 32, 'M1': 76, 'M2': 2}

Cruzamento etapa x moral accounting:
  E1: {'D': 33448, 'CM': 830, 'C': 1327}
  E2: {'D': 3698, 'C': 180, 'CM': 132}
  E3: {'D': 886, 'CM': 68, 'C': 36}

Cruzamento tipo x categoria:
  AR: {'M1': 6686, 'M3': 479, 'M5': 814, 'M2': 11, 'M4': 366}
  DL: {'M1': 541, 'M4': 142, 'M5': 81, 'M3': 29, 'M2': 2}
  ITC: {'M1': 78, 'M5': 17, 'M4': 13, 'M3': 1}
  MPC: {'M1': 2537, 'M5': 640, 'M3': 231, 'M4': 211, 'M2': 11}
  PP: {'M1': 535, 'M4': 15, 'M5': 86, 'M3': 47}
  RAL: {'M5': 10, 'M1': 62, 'M3': 14, 'M4': 13}
  RT: {'M1': 19697, 'M3': 2676, 'M5': 2887, 'M4': 912, 'M2': 50}
  SS: {'M1': 341, 'M3': 166, 'M5': 139, 'M4': 64, 'M2': 1}

Cruzamento tipo x moral accounting:
  AR: {'D': 7869, 'CM': 195, 'C': 292}
  DL: {'D': 773, 'CM': 5, 'C': 17}
  ITC: {'D': 101, 'CM': 7, 'C': 1}
  MPC: {'D': 3293, 'CM': 127, 'C': 210}
  PP: {'D': 664, 'C': 19}
  RAL: {'D': 99}
  RT: {'D': 24584, 'C': 991, 'CM': 647}
  SS: {'D': 649, 'CM': 49, 'C': 13}

Cruzamento tipo x etapa:
  AR: {'E1': 7727, 'E2': 417, 'E3': 212}
  DL: {'E1': 585, 'E3': 166, 'E2': 44}
  ITC: {'E1': 105, 'E3': 3, 'E2': 1}
  MPC: {'E1': 3288, 'E2': 249, 'E3': 93}
  PP: {'E1': 602, 'E3': 18, 'E2': 63}
  RAL: {'E2': 16, 'E1': 67, 'E3': 16}
  RT: {'E1': 22738, 'E2': 3026, 'E3': 458}
  SS: {'E1': 493, 'E2': 194, 'E3': 24}

```

SCRIPT ANÁLISE DOS DOCUMENTOS

```

from __future__ import annotations

import argparse
import csv
import json
import re
import unicodedata
from collections import Counter, defaultdict
from dataclasses import dataclass, asdict
from pathlib import Path
from typing import Dict, List, Tuple, Iterable, Optional

# Dependências opcionais para leitura de arquivos
try:
    from docx import Document # python-docx
except Exception:
    Document = None

try:
    from pypdf import PdfReader
except Exception:
    PdfReader = None

# =====
# CONFIGURAÇÃO TEÓRICO-OPERACIONAL
# =====
# Este script implementa um pipeline inicial para análise de pareceres
# técnicos com base em três eixos:
# 1) Etapas institucionais (E1, E2, E3)
# 2) Categorias morais inspiradas em Kant (M1 a M5)
# 3) Moral accounting (D, C, CM)
#
# Importante: as palavras-chave funcionam como indicadores probabilísticos,
# não como classificadores determinísticos. A classificação final depende da
# estrutura discursiva do trecho.
# =====

STOPWORDS_MINIMAS = {
    "a", "à", "ao", "aos", "as", "às", "o", "os", "de", "da", "das", "do",
    "dos",
    "e", "em", "na", "nas", "no", "nos", "por", "para", "com", "sem", "um", "uma",
    "uns", "umas", "que", "se", "sob", "sobre", "entre", "ou", "como", "mais",
    "menos"
}

ETAPAS = {
    "E1": {
        "nome": "Inicial/Técnica",
        "padroes": [

```

```

"tribunal de contas", "tce", "parecer prévio", "parecer previo", "relatório
técnico",
"relatorio tecnico", "auditoria", "achado", "achados", "análise
técnica",
"analise tecnica", "unidade técnica", "unidade tecnica",
"fiscalização", "fiscalizacao",
"instrução técnica", "instrucao tecnica", "corpo tecnico", "equipe
tecnica"
],
},
"E2": {
"nome": "Intermediária/Híbrida", "padroes":
[
"relator", "relatoria", "comissão", "comissao", "voto", "considerando",
"propõe", "propoe", "propõe-se", "propoe-se", "manifesta-se", "manifesta se",
"recomenda", "parecer da comissão", "parecer da comissao", "comissão de
finanças",
"comissao de finanças"
],
},
"E3": {
"nome": "Final/Política",
"padroes": [
"plenário", "plenario", "julgamento", "aprova", "aprovação",
"aprovacao",
"rejeita", "rejeição", "rejeicao", "decreto legislativo", "decisão",
"decisao",
"maioria", "votação", "votacao", "deliberação", "deliberacao",
"publica decreto"
],
},
}

```

```

CATEGORIAS_MORAIS = {
"M1": {
"nome": "Ação universal",
"tipo_discursivo": "constatação técnica impessoal",
"padroes": [
"constata-se", "verifica-se", "observa-se", "evidencia-se", "demonstra-
se",
"apura-se", "identifica-se", "registra-se", "mensura-se",
"quantifica-se",
"conforme", "nos termos de", "segundo a análise técnica", "segundo a analise
tecnica",
"em consonância com", "em consonancia com", "à luz dos dados", "a luz dos
dados",
"com base na apuração", "com base na apuracao", "critério técnico", "criterio
tecnico",
"metodologia", "parâmetro", "parametro", "indicador", "índice",
"indice",
"resultado apurado", "consistência", "consistencia", "integridade",

```

```

"objetividade",
"transparência", "transparencia", "relevância", "relevancia", "análise técnica",
"analise tecnica", "exame técnico", "exame tecnico", "balanço",
"balanco",
"apuração contábil", "apuracao contabil", "demonstrativo",
"evidência empírica",
"evidencia empirica", "série histórica", "serie historica", "comparativo",
"base de cálculo", "base de calculo", "percentual apurado", "registro
contábil",
"registro contabil", "conferência de saldos", "conferencia de saldos",
"composição",
"composicao", "evolução", "evolucao", "aderência", "aderencia",
"compatibilidade",
"regularidade formal", "foi identificado", "dados indicam",
"apurou-se"
],
}, "M2": {
"nome": "Agir por dever",
"tipo_discursivo": "fundamentação normativa explícita", "padroes": [
"dever", "dever constitucional", "dever legal", "dever institucional",
"obrigação",
"obrigacao", "obrigatoriedade", "incumbência", "incumbencia", "competência",
"competencia", "cumpre", "cumpre ao estado", "compete", "compete a este
governo",
"impõe-se", "impoe-se", "deve-se", "há dever de", "ha dever de", "é
necessário",
"e necessario", "é imprescindível", "e imprescindivel", "é
imperativo", "e imperativo",
"exige-se", "requer-se", "incide o dever", "em observância a", "em observancia
a",
"em respeito a", "em atendimento a", "para assegurar", "com vistas a
assegurar",
"garantia de", "asseguração de", "asseguracao de", "preservação de",
"preservacao de",
"princípio da legalidade", "principio da legalidade", "princípio da
impressoalidade",
"principio da impessoalidade", "devido processo legal", "contraditório",
"contraditorio",
"ampla defesa", "controle social", "responsabilidade institucional",
"resguardo",
"tutela", "proteção", "protecao", "deve ser assegurado", "deve ser
observado",
"não pode ser afastado", "nao pode ser afastado", "é vedado
descurar", "e vedado descurar"
],
}, "M3": {
"nome": "Agir conforme o dever",
"tipo_discursivo": "adesão procedimental",

```

```

"padroes": [
"acompanho", "acompanha", "acompanhar o relator", "sigo", "segue o voto",
"adoto",
"aderir", "adere", "acolho", "acolhe", "ratifico", "ratifica",
"mantenho",
"mantém-se", "mantem-se", "de acordo com", "nos termos do voto",
"nos termos do parecer",
"conforme proposto", "em consonância com o relator", "em consonancia com o
relator",
"sem divergência", "sem divergencia", "sem ressalvas adicionais", "sem mais
considerações",
"sem mais consideracoes", "pelos fundamentos já expostos", "pelos fundamentos ja
expostos",
"pelas razões já lançadas", "pelas razoes ja lancadas", "acompanho
integralmente",
"acolho a conclusão", "acolho a conclusao", "subscrevo", "endosso",
"anuï",

expostas"
],
"concordo", "concorda", "pelas razões já expostas", "pelas razoes ja
}, "M4": {
"nome": "Legalidade prudencial",
"tipo_discursivo": "relativização ou ponderação contextual",
"padroes": [
"embora", "ainda que", "não obstante", "nao obstante", "contudo", "todavia",
"porém",
"porem", "entretanto", "considerando", "tendo em vista", "diante de", "em
face de",
"no contexto de", "na conjuntura", "circunstâncias do caso", "circunstancias do
caso",
"situação fiscal", "situacao fiscal", "situação deficitária", "situacao
deficitaria",
"governabilidade", "oportunidade", "conveniência", "conveniencia", "necessidade
administrativa", "razoabilidade prática",
"razoabilidade pratica",
"ponderação", "ponderacao", "balanceamento", "mitigação",
"mitigacao",
"flexibilização", "flexibilizacao", "relativização",
"relativizacao", "acomodação",
"acomodacao", "ajustamento", "adequação circunstancial", "adequacao
circunstancial",
"solução excepcional", "solucao excepcional", "excepcionalmente", "por cautela",
"por prudência", "por prudencia", "risco de comprometimento", "possível
comprometimento",
"possivel comprometimento", "sem prejuízo de", "sem prejuizo de", "não se
desconhece",
"nao se desconhece", "a despeito de", "à vista das limitações", "a vista das
limitacoes",
"restrição operacional", "restricao operacional", "limitação financeira",
"limitacao financeira",
"cenário adverso", "cenario adverso"],
"conectores_chave": [
"embora", "ainda que", "não obstante", "nao obstante", "contudo", "todavia",
"porém",
"porem", "entretanto", "considerando", "tendo em vista", "diante de", "em
face de"
],

```

```

}, "M5": {
  "nome": "Ação por inclinação / desvio", "tipo_discursivo":
  "violação, ruptura ou irregularidade", "padroes": [
    "sem autorização orçamentária", "sem autorizacao orcamentaria", "despesa sem
    prévio empenho",
    "despesa sem previo empenho", "infringe", "infringir", "infringiu", "despesas
    não reconhecidas",
    "despesas nao reconhecidas", "não contabilizadas", "nao contabilizadas",
    "comprometimento",
    "sem existência", "sem existencia", "vai de encontro", "irregularidade",
    "irregularidades",
    "fere", "contraria", "vedam", "vedado", "vedada", "incorreção", "incorrecao",
    "não atende",
    "nao atende", "finalidade imprecisa", "desconformidade", "inobservância",
    "inobservancia",
    "superavaliação", "superavaliacao", "prejudicou", "prejudica", "risco",
    "lesivas",
    "desobediência", "desobediencia", "excederam", "violação", "violacao",
    "descumprimento",
    "infração", "infracao", "acarreta", "preocupação", "preocupacao",
    "deterioração",
    "deterioracao", "quebra de ordem cronológica", "quebra de ordem cronologica",
    "desvio",
    "desrespeita", "não evidênciação", "nao evidenciacao", "inconsistências",
    "inconsistencias",
    "incorreto", "não contabilização", "nao contabilizacao", "artificial",
    "reprovação",
    "reprovacao", "rechaçado", "rechacado", "indícios", "indicios",
    "impropriedades",
    "distorções", "distorcoes", "impedem", "indevido", "intempestivo",
    "extemporâneo",
    "extemporaneo", "ilegítimo", "ilegitimo", "irregular", "omissão", "omissao",
    "subavaliação",
    "subavaliacao", "não conformidade", "nao conformidade", "não observância", "nao
    observancia",
    "nulidade", "afronta", "ofensa", "mácula", "macula", "prejuízo ao
    erário",
    "prejuizo ao erario", "compromete", "comprometeu", "fragiliza",
    "dano", "sem lastro",
    "sem cobertura", "insuficiência", "insuficiencia", "não cumprimento",
    "nao cumprimento",
    "repasse a menor", "ausência de previsão", "ausencia de previsao", "ausência de
    divulgação",
    "ausencia de divulgacao", "não aplicação", "nao aplicacao", "não recomposição",
    "nao recomposicao", "não redução", "nao reducao", "sem sustentação

```

```

financeira",
    "sem sustentacao financeira", "quebra", "rompimento", "falha grave"
],
},
}

```

```

MORAL_ACCOUNTING = {
    "D": {
        "nome": "Débito moral", "padroes":
        [
            "irregularidade", "irregularidades", "falha", "falhas", "omissão",
            "omissao",
            "descumprimento", "violação", "violacao", "indevido", "dano",
            "prejuízo", "prejuizo",
            "não conformidade", "nao conformidade", "inconsistência", "inconsistencia",
            "impropriedade", "impropriedades", "risco", "fragiliza",
            "compromete"
        ],
    }, "C": {
        "nome": "Crédito moral",
        "padroes": [
            "avanço", "avanco", "avanços", "avancos", "melhoria", "melhorias", "boa-fé",
            "boa-fe",
            "esforço", "esforco", "eficiência", "eficiencia", "resultado positivo",
            "regularização",
            "regularizacao", "aperfeiçoamento", "aperfeicoamento", "benefício coletivo",
            "beneficio coletivo",
            "interesse público", "interesse publico", "transparência", "transparencia"
        ],
    }, "CM": {
        "nome": "Compensação moral", "padroes": [
            "embora", "não obstante", "nao obstante", "apesar de", "contudo", "entretanto",
            "todavia", "ainda que"
        ],
    },
}

```

```

@dataclass
class SegmentoResultado:
    arquivo: str
    segmento_id: str texto:
    str
    etapa: str etapa_nome:
    str categoria_moral: str
    categoria_nome: str

```

```

moral_accounting: str
moral_accounting_nome: str
marcadores_etapa: List[str]
marcadores_morais: List[str]
marcadores_ma: List[str]
score_moral: Dict[str, int]
score_etapa: Dict[str, int]
score_ma: Dict[str, int]
funcao_discursiva: str
regra_aplicada: str

# =====
# UTILITÁRIOS DE TEXTO
# =====

def normalizar_texto(texto: str) -> str:
    texto = unicodedata.normalize("NFKD", texto)
    texto = "".join(ch for ch in texto if not unicodedata.combining(ch))
    texto = texto.lower()
    texto = re.sub(r"\s+", " ", texto)
    return texto.strip()

def tokenizar(texto: str) -> List[str]:
    texto = normalizar_texto(texto)
    tokens = re.findall(r"\b[\w-]+\b", texto, flags=re.UNICODE)
    return [t for t in tokens if t not in STOPWORDS_MINIMAS]

def ler_txt(caminho: Path) -> str:
    return caminho.read_text(encoding="utf-8", errors="ignore")

def ler_docx(caminho: Path) -> str:
    if Document is None:
        raise RuntimeError("python-docx não está instalado. Instale com: pip install python-docx")
    doc = Document(str(caminho))
    partes = [p.text.strip() for p in doc.paragraphs if p.text.strip()]
    return "\n".join(partes)

def ler_pdf(caminho: Path) -> str:
    if PdfReader is None:
        raise RuntimeError("pypdf não está instalado. Instale com: pip install pypdf")
    reader = PdfReader(str(caminho))
    partes: List[str] = []
    for pagina in reader.pages:
        try:
            partes.append(pagina.extract_text() or "")
        except Exception:
            partes.append("")
    return "\n".join(partes)

def ler_arquivo(caminho: Path) -> str:
    sufixo = caminho.suffix.lower()

```

```

if sufixo == ".txt":
    return ler_txt(caminho) if
sufixo == ".docx":
    return ler_docx(caminho) if
sufixo == ".pdf":
    return ler_pdf(caminho)
raise ValueError(f"Formato não suportado: {caminho.name}")

def segmentar_texto(texto: str, tamanho_min: int = 180) -> List[str]:
    """
    Segmentação simples por parágrafos; se o parágrafo for muito pequeno, tenta
    agregar ao próximo.
    """
    blocos = [b.strip() for b in re.split(r"\n{2,}", texto) if b.strip()] segmentos:
    List[str] = []
    buffer = ""

    for bloco in blocos:
        if len(buffer) + len(bloco) < tamanho_min: buffer
        = f"{buffer} {bloco}".strip()
        else:
            if buffer:
                segmentos.append(buffer) buffer = ""
            segmentos.append(bloco)

    if buffer:
        segmentos.append(buffer)

    if not segmentos:
        # fallback por frases longas
        frases = re.split(r"(?<=[\.!?;:])\s+", texto) buffer
        = ""
        for frase in frases:
            if len(buffer) + len(frase) < tamanho_min: buffer =
            f"{buffer} {frase}".strip()
            else:
                if buffer:
                    segmentos.append(buffer) buffer = ""
                buffer = frase.strip() if buffer:
                    segmentos.append(buffer) return [s for

s in segmentos if s]

# =====

```

FUNÇÕES DE DETECÇÃO E CLASSIFICAÇÃO

=====

```
def contar_padroes(texto_norm: str, padroes: Iterable[str]) -> Tuple[int,
List[str]]:
```

```
    encontrados: List[str] = [] for
```

```
    padrao in padroes:
```

```
        padrao_norm = normalizar_texto(padrao) if
```

```
        padrao_norm in texto_norm:
```

```
            encontrados.append(padrao) return
```

```
    len(encontrados), encontrados
```

```
def detectar_etapa(texto: str) -> Tuple[str, Dict[str, int], List[str], str]:
```

```
    texto_norm = normalizar_texto(texto)
```

```
    scores: Dict[str, int] = {}
```

```
    marcadores_gerais: List[str] = []
```

```
    for etapa, dados in ETAPAS.items():
```

```
        score, encontrados = contar_padroes(texto_norm, dados["padroes"]) scores[etapa]
```

```
        = score
```

```
    marcadores_gerais.extend([f"{etapa}:{e}" for e in encontrados])
```

```
    etapa_escolhida = max(scores, key=scores.get) if
```

```
    scores[etapa_escolhida] == 0:
```

```
    etapa_escolhida = "E1" # fallback conservador: técnico/documental
```

```
    return etapa_escolhida, scores, marcadores_gerais,
```

```
    ETAPAS[etapa_escolhida]["nome"]
```

```
def detectar_moral_accounting(texto: str) -> Tuple[str, Dict[str, int],
```

```
List[str], str]:
```

```
    texto_norm = normalizar_texto(texto) scores:
```

```
    Dict[str, int] = {} marcadores_gerais:
```

```
    List[str] = []
```

```
    for codigo, dados in MORAL_ACCOUNTING.items():
```

```
        score, encontrados = contar_padroes(texto_norm, dados["padroes"]) scores[codigo]
```

```
        = score
```

```
    marcadores_gerais.extend([f"{codigo}:{e}" for e in encontrados])
```

```
# Regra especial para compensação moral: precisa de conector + débito + crédito
```

```
tem_conector = scores.get("CM", 0) > 0
```

```
tem_debito = scores.get("D", 0) > 0
```

```
tem_credito = scores.get("C", 0) > 0
```

```
if tem_conector and tem_debito and tem_credito:
```

```
    return "CM", scores, marcadores_gerais, MORAL_ACCOUNTING["CM"]["nome"]
```

```
escolhido = max(scores, key=scores.get) if
```

```
scores[escolhido] == 0:
```

```
escolhido = "D" # fallback levemente conservador para controle externo
```

```

return escolhido, scores, marcadores_gerais, MORAL_ACCOUNTING[escolhido]["nome"]

def detectar_categoria_moral(texto: str, etapa: str, score_ma: Dict[str, int])
-> Tuple[str, Dict[str, int], List[str], str, str]:
texto_norm = normalizar_texto(texto)
scores: Dict[str, int] = {}
marcadores_gerais: List[str] = []

for codigo, dados in CATEGORIAS_MORAIS.items():
score, encontrados = contar_padroes(texto_norm, dados["padroes"]) scores[codigo]
= score
marcadores_gerais.extend([f"{codigo}:{e}" for e in encontrados])

# -----
# REGRAS HIERÁRQUICAS DE DECISÃO #
# 1) M4-tem-prioridade-estrutural-quando há conector/contextualização e
moral accounting = CM
conectores_m4 = CATEGORIAS_MORAIS["M4"].get("conectores_chave", [])
tem_conector_m4, _ = contar_padroes(texto_norm, conectores_m4)
if tem_conector_m4 > 0 and score_ma.get("CM", 0) > 0: return
(
"M4",
scores, marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS["M4"]["tipo_discursivo"],
"Regra 1: conector/contexto + compensação moral → M4",
)

# 2) M5 quando predomina violação/sanção sem compensação robusta if
scores.get("M5", 0) > 0 and score_ma.get("CM", 0) == 0:
return (
"M5",
scores, marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS["M5"]["tipo_discursivo"],
"Regra 2: linguagem de violação sem compensação → M5",
)

# 3) M2 quando o dever fundamenta a decisão
marcadores_m2 = [m for m in marcadores_gerais if m.startswith("M2:")] if
scores.get("M2", 0) > 0:
if any(k in texto_norm for k in [
"deve ser", "impoe-se", "impõe-se", "ha dever de", "há dever de", "e
necessario", "é necessário", "deve ser assegurado", "deve ser
observado"
]):
return (
"M2",
scores, marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS["M2"]["tipo_discursivo"],

```

```

"Regra 3: o dever aparece como fundamento da decisão → M2",
)

# 4) M3 quando há adesão procedimental sem motivação própria robusta if
scores.get("M3", 0) > 0 and scores.get("M2", 0) == 0:
return (
"M3",
scores, marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS["M3"]["tipo_discursivo"],
"Regra 4: adesão procedimental sem fundamentação autônoma → M3",
)

# 5) M1 como constatação técnica impessoal, inclusive fallback
interpretativo
if scores.get("M1", 0) > 0: return
(
"M1",
scores, marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS["M1"]["tipo_discursivo"], "Regra 5:
constatação técnica impessoal → M1",
)

# Fallback orientado pela etapa if
etapa == "E3":
categoria = "M4"
regra = "Fallback por etapa final/política → M4" elif etapa
== "E2":
categoria = "M3"
regra = "Fallback por etapa intermediária/híbrida → M3" else:
categoria = "M1"
regra = "Fallback por etapa inicial/técnica → M1"

return (
categoria, scores,
marcadores_gerais,
CATEGORIAS_MORAIS[categoria]["tipo_discursivo"], regra,
)

# =====
# PIPELINE PRINCIPAL
# =====

def analisar_segmento(arquivo: Path, segmento_id: str, texto: str) ->
SegmentoResultado:
etapa, score_etapa, marc_etapa, etapa_nome = detectar_etapa(texto)
moral_accounting, score_ma, marc_ma, ma_nome =
detectar_moral_accounting(texto)
categoria, score_moral, marc_moral, funcao, regra =

```

```
detectar_categoria_moral(texto, etapa, score_ma)
```

```
return SegmentoResultado(
arquivo=arquivo.name,
segmento_id=segmento_id,
texto=texto, etapa=etapa,
etapa_nome=etapa_nome,
categoria_moral=categoria,
categoria_nome=CATEGORIAS_MORAIS[categoria]["nome"],
moral_accounting=moral_accounting,
moral_accounting_nome=ma_nome, marcadores_etapa=marc_etapa,
marcadores_morais=marc_moral,
marcadores_ma=marc_ma,
score_moral=score_moral,
score_etapa=score_etapa, score_ma=score_ma,
funcao_discursiva=funcao,
regra_aplicada=regra,
)
```

```
def analisar_arquivo(caminho: Path, tamanho_min_segmento: int = 180) ->
List[SegmentoResultado]:
texto = ler_arquivo(caminho)
segmentos = segmentar_texto(texto, tamanho_min=tamanho_min_segmento) resultados:
List[SegmentoResultado] = []
```

```
for i, segmento in enumerate(segmentos, start=1):
segmento_id = f"{caminho.stem}_seg_{i:04d}"
resultados.append(analisar_segmento(caminho, segmento_id, segmento)) return
resultados
```

```
def analisar_pasta(entrada: Path, tamanho_min_segmento: int = 180) ->
List[SegmentoResultado]:
resultados: List[SegmentoResultado] = []
suportados = {".txt", ".docx", ".pdf"}

arquivos = sorted([p for p in entrada.rglob("*") if p.is_file() and
p.suffix.lower() in suportados])
if not arquivos:
raise FileNotFoundError(f"Nenhum arquivo .txt, .docx ou .pdf encontrado em
{entrada}")

for arquivo in arquivos: try:
resultados.extend(analisar_arquivo(arquivo,
tamanho_min_segmento=tamanho_min_segmento))
print(f"[OK] {arquivo.name}") except
Exception as exc:
print(f"[ERRO] {arquivo.name}: {exc}")
```

```
return resultados
```

```
# =====
# SAÍDAS
# =====
```

```
def salvar_jsonl(resultados: List[SegmentoResultado], saida: Path) -> None:
    with saida.open("w", encoding="utf-8") as f:
        for r in resultados:
            f.write(json.dumps(asdict(r), ensure_ascii=False) + "\n")
```

```
def salvar_csv(resultados: List[SegmentoResultado], saida: Path) -> None:
    campos = [
        "arquivo", "segmento_id", "texto", "etapa", "etapa_nome", "categoria_moral",
        "categoria_nome", "moral_accounting", "moral_accounting_nome",
        "funcao_discursiva", "regra_aplicada", "marcadores_etapa", "marcadores_morais",
        "marcadores_ma"
    ]
    with saida.open("w", encoding="utf-8", newline="") as f:
        writer = csv.DictWriter(f, fieldnames=campos)
        writer.writeheader()
        for r in resultados:
            linha = {
                "arquivo": r.arquivo, "segmento_id":
                r.segmento_id, "texto": r.texto,
                "etapa": r.etapa, "etapa_nome":
                r.etapa_nome,
                "categoria_moral": r.categoria_moral, "categoria_nome":
                r.categoria_nome, "moral_accounting": r.moral_accounting,
                "moral_accounting_nome": r.moral_accounting_nome,
                "funcao_discursiva": r.funcao_discursiva, "regra_aplicada":
                r.regra_aplicada, "marcadores_etapa": " | ".join(r.marcadores_etapa),
                "marcadores_morais": " | ".join(r.marcadores_morais), "marcadores_ma":
                " | ".join(r.marcadores_ma),
            }
            writer.writerow(linha)
```

```
def gerar_sumario(resultados: List[SegmentoResultado]) -> Dict[str, Dict[str,
int]]:
    por_etapa = Counter(r.etapa for r in resultados)
    por_categoria = Counter(r.categoria_moral for r in resultados)
    por_ma = Counter(r.moral_accounting for r in resultados)
```

```
cruzamento_etapa_categoria: Dict[str, Counter] = defaultdict(Counter)
cruzamento_etapa_ma: Dict[str, Counter] = defaultdict(Counter)
```

```
for r in resultados:
```

```

cruzamento_etapa_categoria[r.etapa][r.categoria_moral] += 1
cruzamento_etapa_ma[r.etapa][r.moral_accounting] += 1

return {
    "por_etapa": dict(por_etapa), "por_categoria":
    dict(por_categoria), "por_moral_accounting":
    dict(por_ma), "etapa_x_categoria": {k: dict(v) for k,
    v in
    cruzamento_etapa_categoria.items()},
    "etapa_x_moral_accounting": {k: dict(v) for k, v in
    cruzamento_etapa_ma.items()},
}

def salvar_sumario_json(sumario: Dict[str, Dict[str, int]], saida: Path) ->
None:
saida.write_text(json.dumps(sumario, ensure_ascii=False, indent=2),
encoding="utf-8")

def imprimir_resumo_terminal(sumario: Dict[str, Dict[str, int]]) -> None:
print("\n=== RESUMO GERAL ===")
print("Por etapa:")
for k, v in sumario["por_etapa"].items(): print(f"
{k}: {v}")

print("\nPor categoria moral:")
for k, v in sumario["por_categoria"].items():
print(f" {k}: {v}")

print("\nPor moral accounting:")
for k, v in sumario["por_moral_accounting"].items():
print(f" {k}: {v}")

print("\nCruzamento etapa x categoria:")
for etapa, dados in sumario["etapa_x_categoria"].items():
print(f" {etapa}: {dados}")

print("\nCruzamento etapa x moral accounting:")
for etapa, dados in sumario["etapa_x_moral_accounting"].items():
print(f" {etapa}: {dados}")

# =====
# EXPORTAÇÃO DO VOCABULÁRIO PARA JSON
# =====

def exportar_vocabulario_json(saida: Path) -> None:
payload = {
    "etapas": ETAPAS,
    "categorias_morais": CATEGORIAS_MORAIS,
    "moral_accounting": MORAL_ACCOUNTING,
}
saida.write_text(json.dumps(payload, ensure_ascii=False, indent=2),

```

```

encoding="utf-8")

# =====
# CLI
# =====

def main() -> None:
    parser = argparse.ArgumentParser(
        description="Analisa pareceres técnicos segundo etapas institucionais,
        categorias morais (M1-M5) e moral accounting."
    )
    parser.add_argument("entrada", type=str, help="Pasta com arquivos .txt,
    .docx ou .pdf")
    parser.add_argument("saida", type=str, help="Pasta de saída")
    parser.add_argument(
        "--tamanho-min-segmento",
        type=int,
        default=180,
        help="Tamanho mínimo do segmento textual (padrão: 180 caracteres)",
    )
    args = parser.parse_args()

    entrada = Path(args.entrada)
    saida = Path(args.saida)
    saida.mkdir(parents=True, exist_ok=True)

    resultados = analisar_pasta(entrada,
    tamanho_min_segmento=args.tamanho_min_segmento)

    arquivo_jsonl = saida / "segmentos_classificados.jsonl"
    arquivo_csv = saida / "segmentos_classificados.csv"
    arquivo_sumario = saida / "sumario_analitico.json"
    arquivo_vocab = saida / "vocabulario_analitico.json"

    salvar_jsonl(resultados, arquivo_jsonl)
    salvar_csv(resultados, arquivo_csv)
    sumario = gerar_sumario(resultados)
    salvar_sumario_json(sumario, arquivo_sumario)
    exportar_vocabulario_json(arquivo_vocab)
    imprimir_resumo_terminal(sumario)

    print("\nArquivos gerados:")
    print(f" - {arquivo_jsonl}")
    print(f" - {arquivo_csv}")
    print(f" - {arquivo_sumario}")
    print(f" - {arquivo_vocab}")

if __name__ == "__main__":
    main()

```

SCRIPT - DOCUMENTOS/ANO

```

import pandas as pd
import matplotlib.pyplot as plt
# ===== # CARREGAR DADOS
# =====
df =
pd.read_csv("/Users/fffreire/Documents/saida_tese/segmentos_classificados.csv")
# ===== # EXTRAIR ANO
# =====
df["ano"] = df["arquivo"].str.extract(r'(\d{4})').astype(int) #
=====
# AGRUPAR POR ANO E TIPO
# =====
tipo_ano = df.groupby(["ano", "tipo_documento"]).size().unstack(fill_value=0) #
=====
# SALVAR
# =====
tipo_ano.to_csv("/Users/fffreire/Documents/graficos_saida/tipo_por_ano.csv")
print("\n=== TABELA POR ANO ===")
print(tipo_ano)
# ===== # GRÁFICO
# =====
tipo_ano.plot(figsize=(10,6))
plt.title("Distribuição dos Tipos Documentais por Ano") plt.ylabel("Volume")
plt.savefig("/Users/fffreire/Documents/graficos_saida/tipo_por_ano.png")
plt.show()

```

SCRIPT DOS INDICADORES

```

import pandas as pd
import matplotlib.pyplot as plt
# ===== # CARREGAR DADOS
# =====
df =
pd.read_csv("/Users/ffreire/Documents/saida_tese/segmentos_classificados.csv")
# ===== # EXTRAIR ANO
# =====
df["ano"] = df["arquivo"].str.extract(r'(\d{4})').astype(int) #
=====
# 1. MORAL POR ANO
# =====
moral_ano = df.groupby(["ano", "categoria_moral"]).size().unstack(fill_value=0)
# =====
# 2. MORAL ACCOUNTING POR ANO # =====
ma_ano = df.groupby(["ano", "moral_accounting"]).size().unstack(fill_value=0) #
=====
# 3. ÍNDICE DE MORALIDADE
# =====
moral_ano["IM"] = (moral_ano.get("M1",0) + moral_ano.get("M2",0)) /
moral_ano.sum(axis=1)
# ===== # 4. ÍNDICE DE DÉBITO
# =====
ma_ano["ID"] = ma_ano["D"] / ma_ano.sum(axis=1) # =====
# SALVAR
# =====
moral_ano.to_csv("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_por_ano.csv")
ma_ano.to_csv("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_accounting_por_ano.
csv")
# ===== # GRÁFICO 1 – MORALIDADE
# =====
moral_ano.plot(figsize=(10,6))

```

```

plt.title("Evolução das Categorias Morais por Ano")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_por_ano.png")
plt.show()
# =====
# GRÁFICO 2 – MORAL ACCOUNTING # =====
ma_ano.plot(figsize=(10,6)) plt.title("Evolução do Moral Accounting")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/moral_accounting_por_ano.png")
plt.show()
# ===== # GRÁFICO 3 – ÍNDICES
# =====
plt.figure(figsize=(10,6))
plt.plot(moral_ano.index, moral_ano["IM"], label="Índice de Moralidade")
plt.plot(ma_ano.index, ma_ano["ID"], label="Índice de Débito") plt.legend()
plt.title("Índices Morais ao Longo do Tempo")
plt.savefig("/Users/ffreire/Documents/graficos_saida/indices_morais.png")
plt.show()

```

SCRITP GRÁFICOS

```

from pathlib import Path
import pandas as pd
import matplotlib.pyplot as plt

# ===== # CONFIGURAÇÃO GERAL
# =====
PASTA_SAIDA = Path("graficos_saida") PASTA_SAIDA.mkdir(exist_ok=True)

# ===== # DADOS – TIPO DOCUMENTAL × CATEGORIA MORAL
# =====
tipo_categoria = {
    "AR": {"M1": 6686, "M2": 11, "M3": 479, "M4": 366, "M5": 814},
    "DL": {"M1": 541, "M2": 2, "M3": 29, "M4": 142, "M5": 81},
    "ITC": {"M1": 78, "M2": 1, "M3": 1, "M4": 13, "M5": 17},
    "MPC": {"M1": 2537, "M2": 11, "M3": 231, "M4": 211, "M5": 640},
    "PP": {"M1": 535, "M2": 0, "M3": 47, "M4": 15, "M5": 86},
    "RAL": {"M1": 62, "M2": 0, "M3": 14, "M4": 13, "M5": 10},
    "RT": {"M1": 19697, "M2": 50, "M3": 2676, "M4": 912, "M5": 2887},
    "SS": {"M1": 341, "M2": 1, "M3": 166, "M4": 64, "M5": 139},
}

df_categoria = pd.DataFrame(tipo_categoria).T
df_categoria = df_categoria[["M1", "M2", "M3", "M4", "M5"]]

# ===== # DADOS – TIPO DOCUMENTAL × MORAL ACCOUNTING
# =====

tipo_moral_accounting = {
    "AR": {"D": 7869, "C": 292, "CM": 195},
    "DL": {"D": 773, "C": 17, "CM": 5},
    "ITC": {"D": 101, "C": 1, "CM": 7},
    "MPC": {"D": 3293, "C": 210, "CM": 127},
    "PP": {"D": 664, "C": 19, "CM": 0},
    "RAL": {"D": 99, "C": 0, "CM": 0},
    "RT": {"D": 24584, "C": 991, "CM": 647},
    "SS": {"D": 649, "C": 13, "CM": 49},
}

df_moral = pd.DataFrame(tipo_moral_accounting).T
df_moral = df_moral[["D", "C", "CM"]]

# ===== # FUNÇÕES
# =====
def normalizar_por_linha(df: pd.DataFrame) -> pd.DataFrame: """
Converte os valores absolutos em percentual por linha. Cada linha soma 100%.
"""
return df.div(df.sum(axis=1), axis=0) * 100

def desenhar_heatmap( df: pd.DataFrame, titulo: str, xlabel: str, ylabel: str,
nome_arquivo: str,
formato: str = "inteiro", cmap: str = "viridis", figsize=(11, 6),
) -> None:
"""

```

```

Gera heatmap simples com matplotlib, sem depender de seaborn. formato =
'inteiro' ou 'percentual'
"""
fig, ax = plt.subplots(figsize=figsize)
imagem = ax.imshow(df.values, cmap=cmap, aspect="auto")
ax.set_xticks(range(len(df.columns))) ax.set_xticklabels(df.columns, fontsize=11)
ax.set_yticks(range(len(df.index))) ax.set_yticklabels(df.index, fontsize=11)
# escrever valores dentro das células for i in range(df.shape[0]):
for j in range(df.shape[1]): valor = df.iloc[i, j]
if formato == "percentual": texto = f"{valor:.1f}%"
else:
    texto = f"{int(valor)}"
ax.text(j, i, texto, ha="center", va="center", fontsize=9, color="white")
ax.set_title(titulo, fontsize=14, pad=12) ax.set_xlabel(xlabel, fontsize=12)
ax.set_ylabel(ylabel, fontsize=12)
cbar = fig.colorbar(imagem, ax=ax) if formato == "percentual":
cbar.set_label("Percentual por tipo documental", fontsize=11) else:
cbar.set_label("Frequência absoluta", fontsize=11)
plt.tight_layout()
caminho_saida = PASTA_SAIDA / nome_arquivo plt.savefig(caminho_saida, dpi=300,
bbox_inches="tight") plt.show()

def salvar_tabelas_csv() -> None: """
Salva as tabelas absolutas e normalizadas em CSV. """
df_categoria.to_csv(PASTA_SAIDA / "tabela_tipo_categoria_absoluta.csv",
encoding="utf-8-sig")
df_moral.to_csv(PASTA_SAIDA / "tabela_tipo_moral_accounting_absoluta.csv",
encoding="utf-8-sig")
normalizar_por_linha(df_categoria).to_csv(
PASTA_SAIDA / "tabela_tipo_categoria_percentual.csv", encoding="utf-8-sig"
)
normalizar_por_linha(df_moral).to_csv(
PASTA_SAIDA / "tabela_tipo_moral_accounting_percentual.csv", encoding="utf-8-
sig"
)

def imprimir_resumo() -> None: print("\n=== RESUMO DOS GRÁFICOS ===")
print("Arquivos serão salvos em:", PASTA_SAIDA.resolve()) print("\nTabela 1 –
Tipo documental x categoria moral") print(df_categoria)
print("\nTabela 2 – Tipo documental x moral accounting") print(df_moral)
print("\nTabela 3 – Tipo documental x categoria moral (%)")
print(normalizar_por_linha(df_categoria).round(2)) print("\nTabela 4 – Tipo
documental x moral accounting (%)")
print(normalizar_por_linha(df_moral).round(2))

# ===== # EXECUÇÃO
# =====
def main() -> None: imprimir_resumo() salvar_tabelas_csv()
# 1) Heatmap absoluto: categorias morais desenhar_heatmap(
df=df_categoria,
titulo="Distribuição das Categorias Morais por Tipo Documental",
xlabel="Categorias Morais",
ylabel="Tipo Documental", nome_arquivo="heatmap_tipo_categoria_absoluto.png",
formato="inteiro",

```

```

cmap="viridis",
)
# 2) Heatmap percentual: categorias morais desenhar_heatmap(
df=normalizar_por_linha(df_categoria),
titulo="Distribuição Relativa das Categorias Morais por Tipo Documental
(%)",
xlabel="Categorias Morais", ylabel="Tipo Documental",
nome_arquivo="heatmap_tipo_categoria_percentual.png", formato="percentual",
cmap="plasma",
# 3) Heatmap absoluto: moral accounting desenhar_heatmap(
df=df_moral,
titulo="Moral Accounting por Tipo Documental", xlabel="Classificação de Moral
Accounting", ylabel="Tipo Documental",
nome_arquivo="heatmap_tipo_moral_accounting_absoluto.png", formato="inteiro",
cmap="magma",
)
# 4) Heatmap percentual: moral accounting desenhar_heatmap(
df=normalizar_por_linha(df_moral),
titulo="Moral Accounting por Tipo Documental (%)", xlabel="Classificação de
Moral Accounting", ylabel="Tipo Documental",
nome_arquivo="heatmap_tipo_moral_accounting_percentual.png",
formato="percentual",
cmap="cividis",
)
print("\n=== ARQUIVOS GERADOS ===")
for arquivo in sorted(PASTA_SAIDA.iterdir()): print(arquivo.resolve())

if __name__ == "__main__": main()

```

SCRIPT HITMAP (GRÁFICOS DE CALOR)

```
import pandas as pd import seaborn as sns
import matplotlib.pyplot as plt
# Dados do seu resultado data = {
"E1": {"M1": 29854, "M2": 67, "M3": 814, "M4": 896, "M5": 3974},
"E2": {"M1": 547, "M2": 6, "M3": 2797, "M4": 150, "M5": 510},
"E3": {"M1": 76, "M2": 2, "M3": 32, "M4": 690, "M5": 190}
}
df = pd.DataFrame(data).T
plt.figure(figsize=(8,5)) sns.heatmap(df, annot=True, fmt="d")
plt.title("Distribuição Moral por Etapa") plt.xlabel("Categorias Morais")
plt.ylabel("Etapas")
plt.show()
```