



Relatório Executivo de Auditoria: Sintetizando resultados das análises de Contas de Governo

Maria Felícia Santos da Silva

(Fucape Business School / felicias@uol.com.br)

Diego Rodrigues Boente

(Fucape Business School / diegorodrigues@fucape.br)

RESUMO:

Desenvolver uma proposta técnica que vise aumentar a legibilidade dos relatórios de análise das contas de governo municipais elaborados pelos Tribunais de Contas constitui o objetivo deste manuscrito técnico. Os Tribunais de Contas, considerando sua atribuição constitucional, elaboram relatórios técnicos visando à emissão do Parecer Prévio e auxiliar o Poder Legislativo no julgamento político dos gestores. Todavia, os relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas, além de serem extensos, possuem termos técnicos específicos, fatores que dificultam a legibilidade. Para embasar a proposta foram analisados os relatórios técnicos de contas anuais de governo dos Tribunais de Contas do Estado de Alagoas, Mato Grosso e Santa Catarina, referentes ao exercício de 2023. A originalidade da proposta consiste na elaboração de um relatório complementar, com textos concisos quanto as conclusões das análises de contas visando promover maior legibilidade destes relatórios. O público-alvo são os Tribunais de Contas. A utilidade reside no fato de oferecer aos Tribunais de Contas uma ferramenta que possibilita o aumento da comunicação institucional e da transparência ativa além do estímulo ao engajamento social no acompanhamento da gestão pública. Os principais desafios incluem a necessidade de regulamentação interna em cada Tribunal e o possível aumento do prazo processual.

PALAVRAS-CHAVE: legibilidade, análise de contas, governos municipais.

1. Comunicação pública das Contas de Governo: desafios e necessidades

Os Tribunais de Contas possuem a missão constitucional de auxiliar no exercício do controle externo, atribuição do Congresso Nacional (Brasil, 1988). Compete ao Congresso Nacional o julgamento das Contas do Chefe do Poder Executivo Federal e, por simetria, às Assembleias Legislativas Estadual e às Câmaras Municipais, que julgam as Contas do Chefe do Poder Executivo Estadual e municipais, respectivamente.

Para subsidiar o julgamento das contas, os Tribunais de Contas realizam a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e verificam a legalidade, legitimidade e economicidade dos entes públicos e das entidades que os integram (Brasil, 1988). Os resultados das fiscalizações são apresentados em relatórios de auditoria que fundamentam a emissão do Parecer Prévio.

Os relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas também fornecem informações úteis aos cidadãos e contribuem com os aspectos de transparência, controle social e da accountability na administração pública.

Os Tribunais de Contas estão obrigados a atender requisitos de transparência pública e a divulgação de sua atuação (Brasil, 2000; Brasil, 2011). Além da divulgação das informações produzidas ou custodiadas (transparência ativa) podem atuar como facilitadores da comunicação com o intuito de ampliar o acesso dos cidadãos a informações referentes à atuação governamental.

Quanto à linguagem usada nos relatórios, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON sugeriu a adoção, pelos Tribunais de Contas, de Diretrizes de Comunicação com a simplificação da linguagem “nos relatórios de auditoria, pareceres, decisões, atos administrativos e comunicações em geral” (Atricon, 2023).

A legibilidade dos relatórios de prestação de contas é afetada pelo tamanho dos relatórios divulgados. No caso do setor público, maior divulgação, não se traduz em aumento da compreensão das informações da entidade que reporta (Miranda et al., 2008; Caldas & Freire, 2020).

Estudos sobre informações divulgadas com menor rigor quanto à linguagem técnica e maior objetividade e concisão demonstraram que os cidadãos que tiveram acesso a esses relatórios aumentaram o nível de compreensibilidade comparativamente aos cidadãos que tiveram acesso apenas as prestações de contas tradicionais. Todavia, o nível de instrução é um dos aspectos que influencia a compreensão dos relatórios (Biancone, Secinaro & Brescia, 2016; Leite & Diniz, 2024).

Essa constatação demonstra a necessidade de que os relatórios governamentais, a exemplo do relatório de análise das contas de governo, tenham uma versão sucinta, com maior fluidez de texto visando o aumento da legibilidade, transparência e estímulo ao controle social. Neste contexto, a proposta que ora é apresentada se constitui.

Considerando o contexto apresentado esse manuscrito técnico tem por objetivo desenvolver uma proposta de apresentação de relatório conciso que aborde os principais

aspectos de análise das contas de governo – o qual denomina-se de Relatório Executivo de Auditoria.

A relevância do objetivo da pesquisa reside no fato de que relatórios governamentais concisos e objetivos tendem a propiciar maior acesso aos usuários da informação, envolvimento dos usuários (Biancone, Secinaro & Brescia, 2016; Leite & Diniz, 2024) e maior eficiência na comunicação por apresentar conclusões de forma direta (Rodrigues & de Vargas, 2021).

Usuários do relatório proposto não perderiam o detalhamento e rigor técnico da análise das contas de governo por terem à disposição o relatório detalhado, ou seja, a proposta que ora se apresenta não tem o intuito de substituir a análise completa e detalhada, mas sim subsidiar o leitor com a apresentação das principais conclusões das análises das contas de governo.

A proposta técnica tem o potencial de ser aplicada nos relatórios de análise de contas de governo elaborados pelos Tribunais de Contas e contribuir com a legibilidade dos relatórios de análises de Contas de Governo.

2. Importância da análise das Contas de Governo pelos órgãos de Controle Externo

A teoria da accountability na administração pública se refere à responsabilidade de uma pessoa, instituição ou organização de prestar contas sobre suas ações. É uma ferramenta fundamental para a democracia e para garantir a qualidade dos serviços públicos. A accountability é um conjunto de ações que envolve responsabilidade, controle, transparência e prestação de contas (Romzek, 2015).

A prestação de contas anual do Chefe do Poder Executivo é um aspecto prático da accountability e contribui para a transparência pública. A responsabilização, a transparência na administração pública e o direito à informação são considerados os princípios fundamentais da democracia (Geeta, 2024).

Após a regular prestação das contas e a atuação do Controle Externo, por meio da elaboração de um relatório de análise das contas, estas serão apreciadas pelo Congresso Nacional conforme disposto no artigo 71, inciso I da Constituição Federal. A obrigação constitucional de prestação de contas pelo Presidente da República consta do artigo 84, inciso XXIV da Carta Magna Brasileira (Brasil, 1988).

A obrigação de prestação de contas e da atuação do Controle Externo é replicada nas constituições dos estados brasileiros quanto as contas dos Chefes dos Poderes Executivos estaduais e, nas Leis Orgânicas municipais para as contas dos Chefes dos Poderes Executivos municipais, respectivamente (Britto, 2002).

Cabe, portanto, aos Tribunais de Contas a elaboração de relatórios de análise das prestações de contas de governo anuais que visam contribuir para o julgamento político do Chefe do Poder Executivo (Brasil, 1988; Furtado, 2007).

Os relatórios de análise de contas de governo e os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas subsidiam o Congresso Nacional, os Poderes Legislativos e os cidadãos que possuem interesses em acompanhar o resultado da atuação da gestão governamental (Costa et al., 2011; Martins et al., 2024).

Além dos aspectos legais quanto a proposição e execução dos orçamentos, a análise das contas de governo avalia o cumprimento das metas fiscais e dos limites constitucionais e legais, dentre outros aspectos.

3. Fatores que dificultam a legibilidade dos relatórios de análise das Contas de Governo

Nas prestações de contas governamentais, há esforços em divulgar seus resultados de forma breve, concisa e com menor utilização de termos técnicos visando propiciar maior acesso aos usuários (Herrmann, 2011; Biancone, Secinaro & Brescia, 2016; Barbera & Steccolini, 2016; Rodrigues, Silva & Vargas, 2021; Leite & Diniz, 2024).

Um dos motivos da baixa legibilidade dos relatórios de análise das contas de governo e pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas é a utilização de textos complexos sem a preocupação com o usuário da informação que, nem sempre detém o conhecimento técnico suficiente, comprometendo a utilidade e a usabilidade destes relatórios (Caldas & Freire, 2020; Paula & Boente, 2024).

A apresentação dos aspectos principais das contas anuais, ou seja, com menor nível de detalhamento e redução do uso de linguagem técnica em comparação com o relatório detalhado pode contribuir para o aumento da transparência pública (Barbera & Steccolini, 2016; Biondi & Bracci, 2018; Rodrigues, Silva & Vargas, 2021; Santos & Rech, 2024).

A proposta técnica é de que seja acrescentado o Relatório Executivo de Auditoria na análise de contas de governos municipais com o intuito de aumentar a legibilidade dos usuários das contas de governo subsidiando-os no seu processo decisório e no acompanhamento do resultado da atuação estatal municipal.

A legibilidade é considerada como a facilidade com que um texto possa ser lido abrangendo os aspectos de vocabulário utilizado, tamanho e estrutura das frases, organização e apresentação do texto sendo uma mediação entre o texto e o leitor (Lajolo, 2006). A legibilidade não garante a compreensão pelo leitor pois, esta depende de vários aspectos específicos, tais como, o entendimento e a interpretação das informações (Camacho, Weffort, Garcia & Gonçalves, 2022).

4. Proposta técnica de Relatório Executivo

4.1. Etapa/trâmite processual

Os usuários das análises das contas de governo têm acesso aos relatórios elaborados pelas Equipes Técnicas dos órgãos de Controle Externo em dois momentos principais: após o término da instrução do relatório técnico preliminar e após o relatório de análise de defesa.

O relatório técnico de análise de defesa prioriza as manifestações do gestor e a verificação do saneamento das irregularidades, sem retomar os principais pontos do relatório preliminar, ou seja, há um intervalo temporal e processual entre as conclusões dos dois relatórios.

Dessa forma, propõe-se a inclusão do Relatório Executivo de Auditoria, a ser apresentado após a fase de elaboração do relatório de análise de defesa, com o objetivo de proporcionar aos usuários um resgate das principais conclusões do relatório técnico preliminar, atualizadas conforme as manifestações de defesa acolhidas pelas equipes de auditoria. Tal medida visa contribuir para a legibilidade do relatório de análise, reduzir o tamanho em relação ao relatório detalhado e apresentar as conclusões dos principais assuntos analisados.

4.2. Aquisição e análise de dados

A coleta dos relatórios de auditorias elaborados em prestações de contas de governos municipais do Tribunais de Contas foi iniciada com buscas nos sites dos Tribunais de Contas Estaduais. A escolha foi por relatórios cuja tramitação no âmbito dos Tribunais já estivessem conclusas e que abrangesse o exercício de 2023, por ser a última prestação de contas anual apresentada pelo Chefe do Poder Executivo.

Considerando o recorte efetuado foram selecionados os relatórios de capitais elaborados pelos Tribunais de Contas dos Estados de Mato Grosso, Santa Catarina e Alagoas, totalizando três relatórios.

Foi utilizada a análise de conteúdo e os passos seguidos após o acesso aos relatórios de análise das contas de governo foram:

- a) Leitura abrangente do texto: identificação do objetivo geral dos relatórios e sua estrutura.
- b) Identificação das principais análises apresentadas: síntese dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais, cumprimento dos limites constitucionais e legais, requisitos de transparência pública.
- c) Os assuntos foram agrupados em categorias e, conforme a frequência dos tópicos e a importância normativa considerando as leis de âmbito federal que regulam o planejamento e a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, foi elaborada a proposta dos itens mínimos a constar no resumo executivo.

O quadro 1 apresenta as categorias dos assuntos que constam nos relatórios técnicos dos tribunais selecionados, um breve resumo do conteúdo e a classificação para o resumo executivo proposto.

A categorização para o resumo proposto considerou os itens que estão presentes de forma concomitante nos relatórios dos Tribunais e a similaridade entre si, além da abrangência normativa. Assuntos que apresentam peculiaridades regionais considerando a sua especificidade, singularidade e importância, foram contemplados na proposta no tópico de outros aspectos relevantes.

Quadro 1 - Categorização dos assuntos dos Relatórios dos Tribunais, abrangência normativa e proposta para o Relatório Executivo

Assunto	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Categoria proposta no Resumo Executivo
Instrumentos de Planejamento	Informação quanto a lei do PPA vigente, quadro descritivo dos itens que integram a Lei de Diretrizes Orçamentárias, receitas estimadas e despesas fixadas na Lei Orçamentária anual e verificação do cumprimento do princípio da exclusividade.	Verificação da legalidade e execução dos instrumentos orçamentários, alterações das leis orçamentárias, publicação das leis, disponibilização no Portal Transparência e realização de audiências. Metas fiscais propostas, anexo de riscos fiscais. Alterações orçamentárias e fontes de financiamento dos créditos adicionais, verificação da observância do princípio da exclusividade. Ranking do município no Índice de Gestão Fiscal dos Municípios Mato-Grossenses - IGFM	Informação quanto as leis orçamentárias, receitas estimadas, despesas fixadas e data de realização das audiências das peças orçamentárias.	Planejamento e Execução Orçamentária
Execução de receitas e despesas, abertura de créditos adicionais, resultado orçamentário e resultado financeiro.	Execução de receitas e despesas, quociente de dependência das transferências constitucionais e legais, análise do resultado orçamentário e dos créditos adicionais e apresentação do resultado da execução financeira.	Execução de receitas – série histórica; compatibilidade do registro contábil das transferências constitucionais e legais e os valores divulgados pela STN, indicador de autonomia financeira. Evolução das despesas - série histórica.	Resultado orçamentário auferido com e sem o Regime Próprio de Previdência Social, série histórica do resultado no quinquênio. Execução de receitas e despesas, evolução da dívida ativa, créditos adicionais e fontes de financiamentos, evolução da dívida ativa, despesa por função de governo- autorizado versus executado,	Execução orçamentária da receita; execução orçamentária da despesa; resultado da execução orçamentária.

Assunto	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Categoria proposta no Resumo Executivo
			apuração da Receita Corrente Líquida, relação entre receitas e despesas correntes.	
Gestão patrimonial e financeira	Índices de avaliação da capacidade de pagamento, convergência Inter demonstrações para verificar convergência do saldo de Caixa e Equivalentes de Caixa, evolução saldo de dívida ativa, variação do Ativo Imobilizado e estoques. Resultado patrimonial auferido na Demonstração das Variações Patrimoniais.	Aspectos gerais de apresentação das demonstrações contábeis e das notas explicativas. Indicadores da situação orçamentária e patrimonial. Resultado de execução orçamentária, regra de ouro, inscrição em restos a pagar e disponibilidade para pagamento de restos a pagar.	Informação quanto ao resultado auferido na Demonstração das Variações Patrimoniais, resultado financeiro sob a ótica do Balanço Patrimonial, quocientes de situação patrimonial e financeira, resultado atuarial do regime próprio de previdência social.	Execução financeira e patrimonial – resultado financeiro, suficiência financeira e resultado patrimonial.
Limites Legais e constitucionais	Aplicação em ação e serviços públicos em saúde e série histórica da taxa de mortalidade infantil, aplicação de recursos em manutenção e desenvolvimento do ensino, aplicação dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, evolução do índice do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Ideb e do Sistema de Avaliação da Educação Básica - Saeb, gastos com pessoal do Poder Executivo e do Poder Legislativo.	Limite de endividamento, dívida pública, dispêndio da dívida, aplicação de recursos em manutenção e desenvolvimento do ensino, verificação da complementação da diferença a menor aplicada em 2021 em virtude do contexto de calamidade pública da Covid-19, aplicação de recursos do Fundeb, aplicação em ações serviços públicos de saúde, despesa com pessoal do Poder Executivo e do Poder Legislativo, recolhimento de encargos previdenciários, repasse de duodécimo ao Poder Legislativo, relação percentual entre receitas e despesas correntes.	Aplicação em ação e serviços públicos em saúde, aplicação de recursos em manutenção e desenvolvimento do ensino, verificação da complementação da diferença a menor aplicada em 2021 em virtude do contexto de calamidade pública da Covid-19, aplicação dos recursos do Fundeb recebidos no exercício, utilização dos recursos do Fundeb mediante abertura de crédito adicional, gastos com pessoal do Poder Executivo e do Poder Legislativo.	Limites Constitucionais e legais: endividamento, despesas com pessoal e encargos sociais, manutenção e desenvolvimento do ensino, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica, ações e serviços públicos de saúde.
Previdência	Verificação da situação do Certificado de Registro Previdenciário.	Adimplência das contribuições previdenciárias e parcelamentos.	Não apresentado.	Contemplado no item de limite de gasto com pessoal



Assunto	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Categoria proposta no Resumo Executivo
		Verificação da situação do Certificado de Registro Previdenciário.		e encargos sociais.
Conselhos Municipais	Não apresentado.	Não apresentado.	Previsão legal e atuação do Conselho Municipal de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb	Não previsto.
Transparência	Verificação da divulgação no Portal Transparência das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), prestação de contas de governo, Parecer Prévio, demonstrativos da LRF, convocação e realização de audiências, informações sobre execução orçamentária e financeira em tempo real e folha de pagamento. Encaminhamento de informações a Secretaria do Tesouro Nacional.	Índice nível de transparência segundo o Programa Nacional de Transparência Pública.	Itens verificados, sob amostra, quanto a divulgação de despesas e receitas no Portal Transparência.	Não previsto.
Políticas Públicas	Não apresentado.	Realização da semana de prevenção a violência contra a mulher, inclusão de conteúdo contra violência nos currículos escolares.	Metas quantitativas propostas e realizadas de saneamento básico (abastecimento de água), taxa de crianças em creches, atendimento na pré-escola, atendimento do ensino fundamental, monitoramento do Índice de desenvolvimento da Educação Básica – Ideb, proposição do plano de saúde, execução orçamentária e as metas do Plano Nacional de Educação.	Não previsto.
Repasse do Duodécimo	Comparativo da dotação fixada na LOA com o repasse efetuado, limite e data máxima de repasse.	Apresentando no item de limites legais e constitucionais.	Não apresentado.	Contemplado no tópico de limites constitucionais e legais.
Gestão Fiscal	Apuração da Receita Corrente Líquida, análise dos limites legais de	Cumprimento da meta de resultado primário.	Abrangido no tópico de limites constitucionais e legais.	Cumprimento das metas fiscais



Assunto	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Categoria proposta no Resumo Executivo
	despesa com pessoal, dívida consolidada, operações de crédito, regra de ouro, demonstrativo de restos a pagar e cumprimento das metas fiscais.			
Controle Interno	Verificação da conformidade do Parecer do Controle Interno segundo a Instrução Normativa TCE/AL 3/2011, composição do quadro funcional do Setor de Controle Interno.	Não apresentado.	Não apresentado.	Não previsto.
Outros aspectos	Análise do cumprimento das determinações e recomendações de exercícios anteriores.	Quadro resumo do resultado os processos de fiscalização, análise do cumprimento das determinações e recomendações de exercícios anteriores.	Apresentação de forma resumida das restrições identificadas: déficit de execução orçamentária e financeiro, não atendimentos de diligências solicitadas pelo Tribunal de Contas, Despesas não empenhadas em momento oportuno, classificação incorreta de itens do Ativo Financeiro, itens não disponibilizados no Portal Transparência, contabilização incorreta de receitas, não encaminhamento do relatório do Órgão de Controle Interno, atraso na prestação de contas. Quadro síntese dos resultados.	Outros aspectos relevantes.

Fonte: dados da pesquisa.

4.2. Aspectos gerais de apresentação do relatório proposto

Em termos de apresentação sugere-se que o Relatório Executivo contenha capa, sumário, introdução, desenvolvimento, conclusão e informações complementares contemplando as informações sintetizadas a seguir:

DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
Pré textuais	Capa, sumário
Textuais	Introdução, desenvolvimento e conclusão
Pós textuais	Glossário de termos técnicos Link ou QR Code para acesso ao relatório completo de análise das contas

Figura 1. Partes do Relatório Executivo proposto
Fonte: Elaboração própria

A disposição de gráficos, tabelas, imagens que possibilitem ao leitor visualizar os principais aspectos apresentados de forma visual é conveniente, por apresentar uma diversificação das informações além da forma escrita.

Sugere-se que o texto seja redigido em linguagem formal, impessoal e de forma direta, evitando detalhes excessivos e com foco nos resultados das análises.

4.3.1 Parte pré-textual

Sugere-se que a parte pré textual tenha, no mínimo, as seguintes informações:

Capa: Nome da organização responsável, título, subtítulo (se houver), local e ano de publicação.

Sumário: Listagem das principais seções e suas páginas indicativas.

4.3.2 Parte textual

Integrada por introdução, desenvolvimento e conclusão.

Introdução: breve apresentação da atribuição constitucional do Tribunal de Contas, objetivo do resumo, o período a que se refere, ano de mandato, nome do Chefe do Poder Executivo Municipal e fluxo resumido do trâmite da prestação e análise das contas.

Considerando que o principal objetivo da análise das Contas de Governo é verificar os aspectos orçamentários (previsão e execução), cumprimento dos limites constitucionais e legais, aferição da legalidade, propõe-se que o tópico de desenvolvimento contenha, no mínimo, os seguintes itens:

4.3.2.1 Planejamento e Execução Orçamentária

Informar os objetivos dos instrumentos de planejamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual), as metas definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a previsão inicial da Lei Orçamentária Anual; o total dos créditos adicionais abertos por tipo de crédito, o percentual de acréscimo, em reais, ao orçamentário e o percentual acrescido ao orçamento inicial e as principais alterações (previsão inicial versus previsão final). Havendo créditos adicionais abertos sem recursos correspondentes informar o total monetário de tais créditos.

Apresentar graficamente os principais grupos de despesas, de forma comparativa, os valores orçados iniciais e finais.

Execução orçamentária da receita - informar o valor total arrecadado e especificar o valor de Receitas Correntes e de Capital, no mínimo; apresentar graficamente as categorias de receitas, os valores previstos e os arrecadados. Informar a previsão das receitas tributárias próprias, os valores arrecadados e os percentuais de arrecadação comparativamente ao previsto, demonstrando graficamente.

Execução orçamentária da despesa - Informar o valor total das despesas realizadas especificando os percentuais por categorias de despesas; apresentar graficamente os percentuais e a composição das despesas realizadas.

Resultado Orçamentário - informar o resultado orçamentário auferido no exercício e evidenciar graficamente a série histórica no quinquênio.

4.3.2.2 Execução financeira e patrimonial

Destacar o resultado financeiro apresentado no Balanço Financeiro, saldo dos restos a pagar, disponibilidade financeira e a série histórica dos saldos financeiros e saldo de restos a pagar no quinquênio.

Informar o resultado patrimonial auferido no exercício e gráfico histórico do quinquênio.

4.3.2.3 Limites constitucionais e legais

Sugere-se que a apresentação no Resumo Executivo seja feita com subtítulos para separar e individualizar os itens apresentados.

Endividamento - informar os limites da dívida consolidada líquida, total das operações de crédito, despesas de capital, dispêndios com amortizações, juros e encargos da dívida e garantias concedidas e se o município cumpriu esses limites.

Gastos com pessoal e encargos sociais - apresentar o total dos gastos com pessoal e encargos sociais e o percentual de representam da receita corrente líquida. Evidenciar graficamente a evolução nos últimos 5 anos comparativamente ao montante máximo admitido pela legislação. Informar situação quanto a adimplência das contribuições e parcelamentos previdenciários.

Aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino - informar o total do percentual da receita aplicado demonstrando se houve o cumprimento dessa obrigação constitucional e a evidenciação gráfica da série histórica do quinquênio.

Aplicação de recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - informar se houve ou não o cumprimento da exigência de aplicação dos 70% dos recursos na remuneração dos profissionais da educação, aplicação de, no mínimo, 90% dos recursos recebidos no exercício, parcela a ser aplicada até o final primeiro quadrimestre do exercício seguinte e, caso o município tenha recebido complementação dos recursos se foram observadas as exigências legais de aplicação desses recursos.

Aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde - informar o total do percentual da receita aplicado em confronto com a obrigação constitucional e a evidenciação da série histórica do quinquênio.

Duodécimos - total repassado a título de transferências/duodécimos ao Poder Legislativo e avaliação do cumprimento dos artigos 29 e 29-A da Constituição Federal.

4.3.2.4 Cumprimento das metas fiscais

Apresentar o resultado primário e nominal comparando com as metas estabelecidas.

4.3.2.4 Outros aspectos relevantes

Apresentar, de acordo com a peculiaridade do município e das análises efetuadas, outros aspectos relevantes.

4.3.2.5 Conclusão

Retomar o objetivo do relatório, a ressalva de que ele é complementar ao Relatório Técnico Preliminar e o endereço eletrônico onde o relatório completo pode ser obtido.

4.3.3 Parte pós-textual

Glossário de termos técnicos e link ou QR Code para acesso ao relatório completo de análise das contas.

5 Discussão: benefícios, riscos e limitações

A proposta de apresentação de um relatório complementar contendo as principais conclusões da análise das contas de Governo se implementada contribuirá com a apresentação, de forma concisa, dos principais aspectos das Contas de Governo, podendo propiciar o aumento da legibilidade dos relatórios, aumento da transparência ativa dos Tribunais de Contas, maior eficiência na comunicação institucional, engajamento dos cidadãos

no acompanhamento da gestão pública municipal e a possibilidade de uma padronização a nível nacional.

A redução da profundidade analítica com vistas à redução do relatório é um fator que, por um lado, contribui para a simplificação da apresentação das análises e incentiva o acesso dos cidadãos às informações sobre contas públicas (Atricon, 2014), todavia pode provocar exclusões ou omissões de aspectos relevantes, o que exige maior rigor na revisão para que não haja comprometimento da qualidade e da confiabilidade considerando as especificidades e aptidões institucionais dos trinta e três tribunais de contas brasileiros (Lino & Aquino, 2018).

As limitações da proposta decorrem do fato de que implementação de um Relatório Executivo das Contas de Governo não amplia a compreensão dos usuários sobre os aspectos governamentais analisados. Além disso, há a necessidade de mudança na legislação interna que trata da análise das Contas de Governo, pois é necessária a aprovação da inclusão de nova etapa processual no trâmite dos processos de Contas de Governo e os auditores necessitarão de um tempo maior para concluir a análise das Contas de Governo, aumentando o tempo da tramitação desse tipo de processo.

Conclusão

Desenvolver uma proposta de elaboração de Relatório Executivo de Auditoria aplicado a análise das Contas de Governo Municipais constituiu o objetivo deste manuscrito técnico.

Ao sintetizar as principais análises quanto ao planejamento e execução orçamentária e cumprimento dos limites constitucionais e legais, o Relatório Executivo de Auditoria, se implementado, pode contribuir para o aumento da legibilidade das análises das contas de governo. O relatório proposto não substitui o relatório detalhado, mas o complementa.

A adoção da proposta, entretanto, demanda alterações normativas institucionais. Além disso, é necessário considerar o impacto no prazo da tramitação dos processos o que demanda planejamento e adequação dos fluxos internos.

Porém, os benefícios potenciais relacionados ao estímulo ao controle social e a ampliação da accountability superam os desafios apontados.

Referências

- ABCPública. (2021). Os 12 princípios da comunicação pública. https://abcpublica.org.br/wp-content/uploads/2023/12/e-book_abc_12_principios_v8.pdf
- Associação dos Tribunais de Contas. (2023). Nota recomendatória 3/2023. <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/04/Nota-Recomendatoria-Atricon-no-03-2023-Diretrizes-para-a-area-da-Comunicacao-5-1.pdf>

- Associação dos Tribunais de Contas. (2023). Nota recomendatória 4/2023. https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/10/Nota-Recomendatoria-Atricon-n%C2%B0-04_2023.docx-1.pdf
- Associação dos Tribunais de Contas. (2023). Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC. https://www.atrimon.org.br/wp-content/uploads/2015/03/MMD-TC_Treinamento.pdf
- Barbera, C., Borgonovi, E., & Steccolini, I. (2016). Popular reporting and public governance: The case of “Bilancio in Arancio” in Milan municipality. *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations (Studies in Public and Non-Profit Governance)*, 5, 3–30. <https://doi.org/10.1108/S2051-663020160000005001>
- Biancone, P. P., Secinaro, S. & Brescia, V. (2016). The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders - The first European Experience. *International Journal of Business and Management*, 11 (11), 115-125. <https://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/62243>
- Biondi, L., Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability (Switzerland)*, 10(9), 1-16. <https://doi.org/10.3390/su10093112>
- Brasil. (1964). Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, Senado Federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Brasil. (2011). Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Brasília, DF, Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm
- Britto, C. A. (2002). O regime constitucional dos tribunais de contas. *Revista da Ejuse*. 2, 71-84. https://revistaejuse.tjse.jus.br/revistaejuse/index.php/revista_da_ejuse/article/view/47/48
- Caldas, O. V. & Freire, F. S. (2020). Determinantes do nível de legibilidade das prestações de contas dos Entes Federativos Estaduais. *Revista FSA*, 17(7), 114-137. <http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.7.6>
- Camacho, E. U., Weffort, E. F. J., Garcia, A. S. & Gonçalves, A. O. (2022). (In)compreensibilidade das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pelos usuários externos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(2), 63-75. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150203>
- Costa, C. A. A., Barreto, D. F. G., Gomes, M. B., & Paula, V. A. O. (2011). Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à

- cidadania. Revista do TCU, 121, 20-27. <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/178/173>
- Courtis, J. K. (1995). Readability of annual reports: Western versus Asian evidence. *Revista de Contabilidade, Auditoria e Responsabilidade*, 8 (2), 4-17. <https://doi.org/10.1108/09513579510086795>
- Ferry, L., & Midgley, H. (2024). Are public sector accounts trusted? Exploring the verdict of the Public Administration and Constitutional Affairs Committee in the United Kingdom. *Public Administration*. <https://doi.org/10.1111/padm.12983>
- Ferry L., Honeysett L., Midgley H. (2021). Holding the government to account for its finances: the “Unsung” heroes of the UK parliament scrutiny unit. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 33(2), 109-113. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2020-0180>
- Furtado, J. R. C. (2007). Os regimes de contas públicas: Contas de Governo e Contas de Gestão. *Revista do TCU*, 109, 61-89. <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/438/488>
- Geeta, V. P. (2024). Interplay between IPR and RTI with Special Reference to Patent Law in India: An Unfolding. *Journal of Intellectual Property Rights*, 29, 96-102. <https://doi.org/10.56042/jipr.v29i2.5739>
- Gesso, C. D., & Romagnoli, L. (2020). Citizen-Centered Reporting: Assessing Popular Financial Reporting Practice in Italian Decentralized Governments. *International Journal of Business and Management*, 15(2), 1-16. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v15n2p1>
- Herrmann, K. R. (2011). Creating an Excellent Popular Financial Report. *Government Finance Review*, 27(5)41–44. https://fsfoa.starchapter.com/images/GFR_OCT_11_41.pdf
- Kloby, K. (2009). Less is more: exploring citizen-based financial reporting in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(3), 368–392. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-21-03-2009-B002>
- Langella, C., Anessi-Pessina, E., Redmaynem, N. B., & Sicila, M. (2023). Financial reporting transparency, citizens' understanding, and public participation: A survey experiment study. *Public Administration*, 101(2), 584–603. <https://doi.org/10.1111/padm.12804>
- Leite, K. K. M., & Diniz, J. A. (2024). Compreensibilidade das Informações Contábeis Divulgadas pelo Setor Público Brasileiro: Uma Experiência Baseada no Uso de Popular Reporting. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 69–084. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170104>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade e Finanças*, 29(76), 26–40. <https://www.scielo.br/j/rcf/a/Jdxbfsz6FX8sWVxqcKfcbw/?format=pdf&lang=pt>
- Martins, G. D., Lima Filho, S. S., Portulhak, H., & Severo Peixe, B. C. (2024). Ideologia importa? Uma análise dos pareceres emitidos pelos tribunais de contas brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 29, e90367. <https://doi.org/10.12660/cgpc.v29.90367>



- Miranda, L. C., Silva, A. J. M., Ribeiro Filho, J. F. & Silva, L. M. (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brazilian Bussiness Review*. 5(3). 209-228. <https://www.redalyc.org/pdf/1230/123012563003.pdf>
- Oliveira, L., Oliveira, L., Lima, V., & Sousa Lima, R. (2018). Análise da compreensibilidade dos relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(2), p.16-32. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed25948>
- Paula, T. A. de., & Boente, D. R. (2024). Legibilidade dos relatórios de auditoria e impacto no julgamento de contas governamentais. *Boletim de Conjuntura*, 19(57), 145–164. <https://doi.org/10.5281/zenodo.13910591>
- Rodrigues, J. D., Dias, G., & de Vargas, S. B. (2021). Popular Reporting à Luz da Teoria da Comunicação: Um Ensaio Teórico. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(1). <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i1.9285>
- Santos, M. F. Jr., & Rech, I. J. (2024). Proposta de estrutura do Popular Financial Reporting para a melhora da informação contábil. *Revista FSA*, 21(3), 75-92. <http://dx.doi.org/10.12819/2024.21.3.4>