

Contas do Governador Normas e Procedimentos



TCE-SP
Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

Contas do Governador Normas e Procedimentos



TCE-SP
Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo



TCE-SP

Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

Exercício de 2022

Conselheiros

Dimas Ramalho (Presidente)
Sidney Estanislau Beraldo (Vice-Presidente)
Renato Martins Costa (Corregedor)
Antonio Roque Citadini
Edgard Camargo Rodrigues
Robson Marinho
Cristiana de Castro Moraes
Secretário-Diretor Geral
Sérgio Ciquera Rossi

Ministério Público de Contas

Thiago Pinheiro Lima – Procurador Geral
Celso Augusto Matuck Feres Junior
Élida Graziane Pinto
João Paulo Giordano Fontes
José Mendes Neto
Letícia Formoso Delsin Matuck Feres
Rafael Antonio Baldo
Rafael Neubern Demarchi Costa
Renata Constante Cestari

Procuradoria da Fazenda Estadual

Luiz Menezes Neto – Procurador-Chefe
Denis Dela Vedova Gomes
Carim José Feres
Luís Cláudio Manfio
Jéssica Helena Rocha Vieira Couto

Auditores

Samy Wurman – Coordenador
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Márcio Martins de Camargo
Sílvia Monteiro
Valdenir Antonio Polizeli

Supervisão

Sérgio Ciquera Rossi
(Secretário-Diretor Geral)

Coordenação

Paulo Massaru Uesugi Sugiura
(Diretor Técnico de Departamento – DSF-I)
Alexandre Teixeira Carsola
(Diretor Técnico de Departamento - DSF-II)

Elaboração/Revisão

André Bortolo da Cruz
Alan Hirt D'almeida
Carmen Leite Vanin
Diego Pereira Alves
Glaucia Rosa da Rocha
Lilian Cristina Menino Robles
Helena Keiko Hirata
Renata Luciana dos Reis Magalhães
Sergio Teruo Nakahara

Atualização

André Bortolo da Cruz
Camila Patrícia Guimarães Mendes da
Fonseca
Carmen Leite Vanin
Diego Pereira Alves
Glaucia Rosa da Rocha
Lilian Cristina Menino Robles
Ramon Natalízio Barbosa
Renata Luciana dos Reis Magalhães
Stanislaw Augustus dos Santos Zago

Colaboração

Antônio José Viveiros
José Márcio Ferreira
Escola Paulista de Contas Públicas
“Presidente Washington Luís” – EPCP
Coordenadoria de Comunicação
Social – CCS

Apresentação

“O que distingue os Tribunais de Contas do Poder Judiciário? Não é sua estrutura ou a forma de composição de seus membros [...], mas é a sua capacidade de atuação preventiva. E, em uma época em que falamos tanto de eficiência e eficácia, isso é tudo.”

Antonio Herman de Vasconcellos e Benjamin
Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Que fatores contribuem para a ocorrência de erros e ilegalidades na gestão pública? Quais deles podem ser evitados e de que forma? Levantar indagações desse tipo e refletir sobre possíveis soluções também é parte do trabalho de um Tribunal de Contas, que tem a atuação preventiva como um de seus pilares.

Nesse sentido, uma das frentes mais eficientes é composta pelas ações educativas, que conseguem se antecipar a ponto de eliminar irregularidades antes mesmo de sua origem.

Cursos e materiais que permitam a capacitação de gestores e de suas equipes acabam por trazer um duplo retorno à sociedade. Primeiro, de forma imediata, espera-se a redução dos equívocos técnicos na execução orçamentária ou na formulação de um edital de licitação, por exemplo. Segundo, em um efeito indireto, mas não menos importante, órgãos de controle e cidadãos ganham ainda mais legitimidade para cobrar retidão e excelência de agentes políticos e servidores.

Com o objetivo de fortalecer seu caráter pedagógico, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vai ao encontro do jurisdicionado. Em 2022, completamos 26 anos de Ciclo de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais percorrendo o Estado para instruir pessoalmente mais de 8.000 representantes dos 644 municípios de nossa jurisdição. Também viajamos ao interior para uma série de cinco seminários, no segundo semestre, sobre a Nova Lei de Licitações, para cumprir nosso dever legal de capacitar na área de contratações públicas.

Sob essa perspectiva, decidimos atualizar este e outros manuais editados pelo TCESP à luz das alterações legislativas, da jurisprudência atualizada e das recentes instruções do Tribunal. Espero que gestores e ordenadores de despesas tenham a oportunidade de acessar e dedicar o merecido tempo a este material, que só assim cumprirá sua finalidade.

São Paulo, janeiro de 2023.

Dimas Ramalho
Presidente

Sumário

1	Introdução.....	6
1.1	Contextualização.....	6
1.2	Objetivos.....	8
1.3	Diretrizes legais e técnicas do Estado de São Paulo	8
1.4	Designação do relator e tramitação do processo.....	9
1.5	Recurso admissível quanto ao conteúdo do parecer prévio.....	10
2	Das Atividades de Fiscalização Desenvolvidas.....	10
2.1	Fundamentos e métodos das fiscalizações desenvolvidas.....	10
2.2	Atribuições da Diretoria de Contas do Governador (DCG).....	12
2.3	Abertura dos processos e recepção das prestações de contas.....	13
2.4	Relatórios de acompanhamento das contas	14
2.5	Relatório anual das contas do governador.....	23
2.6	Relatório de Fiscalização Operacional.....	29
3	Bibliografia.....	62

1. Introdução

1.1 Contextualização

A Lei nº 4.320/64 determinou que o Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido na Constituição Federal (CF) e nas estaduais ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer Prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

No âmbito da União, o artigo 71 da Constituição Federal estabeleceu que o controle externo será exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Já o artigo 75 fez com que as normas estabelecidas para o Tribunal de Contas da União fossem aplicadas, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, onde houver.

Dentre as competências dos Tribunais de Contas está a de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Poder Executivo de sua jurisdição, mediante parecer prévio, no prazo determinado em cada Constituição Estadual (CE).

No Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), os trabalhos de fiscalização das Contas do Governador e a elaboração de relatórios para o subsídio do parecer prévio são atribuídos à Diretoria de Contas do Governador (DCG).

A DCG, baseada em normas, sistemas e métodos, realiza os trabalhos objetivando subsidiar a emissão do parecer prévio, realizando, através de técnicas de diagnóstico¹ e de obtenção de evidências², análises focadas, principalmente, no que determina a Constituição Federal: contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, além da responsabilidade na gestão fiscal.

A fiscalização financeira e operacional das contas anuais do Governo Estadual inclui temas como planejamento e execução orçamentária; execução do plano de governo, dos programas e das políticas públicas; demonstrações contábeis e financeiras; demonstrativos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), e de gastos com saúde, educação e pessoal; cumprimento das metas fiscais; guarda e legal emprego dos dinheiros públicos; renúncia de receitas; regime próprio de previdência, dentre outros.

Estes exames são de atribuição da Diretoria de Contas do Governador para instrução do processo de apreciação das contas de cada exercício,

¹ Buscam conhecer o objeto de auditoria.

² Evidência física (inspeção física, observação direta, circularização), documental (exame documental), testemunhal (entrevista, indagação escrita, questionário) ou analítica (conferência de cálculo, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados, cruzamento eletrônico de dados), entre outras.

que abrangem as atividades do Executivo, do Legislativo, do Judiciário, do Ministério Público, do próprio Tribunal de Contas e da Defensoria Pública, nos moldes do art. 23, §1º, da Lei Complementar Estadual nº 709, de 14 de janeiro de 1993 (Lei Orgânica do TCESP – LOTCESP).

Assim, importante ressaltar que, em sua incumbência de instruir o processo mencionado, através de seus trabalhos de levantamento, exame, auditoria e relatório, a DCG pode requerer documentos e informações em qualquer órgão ou Poder abrangido pelo Balanço Geral do Estado (BGE) e pelas Leis Orçamentárias do Estado, incluindo sociedades de economia mista não dependentes, demais entidades, municípios e outros jurisdicionados³ destinatários de recursos (financeiros ou não) do Governo Estadual.

³ Lei Complementar Estadual nº 709/1993:

Artigo 14 – O Tribunal de Contas tem jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, a qual abrange todos os responsáveis, bem como seus fiadores, herdeiros e sucessores, e qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre bens e valores públicos ou pelos quais o Poder Público responda, ou que, em nome deste assuma obrigações de qualquer natureza.

Parágrafo único – Os sucessores dos gestores ou responsáveis a que se refere este artigo responderão somente até o limite do valor do patrimônio transferido.

Artigo 15 – Estão sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas e se por decisão deste podem liberar-se de sua responsabilidade:

- I – os ordenadores de despesa, administradores, gestores e demais responsáveis por bens e valores públicos;
- II – qualquer pessoa física ou jurídica de direito público ou de direito privado que houver arrecadado ou recebido depósito, auxílio, subvenção, e contribuição do Estado ou Município, ou tenha sob sua guarda e administração bens ou valores públicos;
- III – o servidor público civil ou militar que der causa a perda, extravio ou dano de bens e valores públicos, ou pelos quais este responda;
- IV – qualquer pessoa ou entidade mantida, ainda que parcialmente, pelos cofres públicos;
- V – os responsáveis por entidades jurídicas de direito privado que recebam contribuições para fiscais e prestem serviço de interesse público ou social;
- VI – quem receber benefício dos Poderes Públicos por antecipação ou adiantamento; e
- VII – todos quantos, por disposição legal, lhe devam prestar contas, incluídos os diretores de empresas, sociedades de economia mista ou fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público e responsáveis por fundos especiais de despesa.

Parágrafo único – O Tribunal de Contas, em suas decisões, levará em conta a responsabilidade solidária ou individual dos ordenadores ou gestores de despesa e dos que as efetuarem em desacordo com a ordenação ou com as normas legais ou regulamentares, bem como os que tiverem sob sua guarda bens ou valores públicos, ou forem responsáveis pelo controle interno.

1.2 Objetivos

Este manual tem por objetivo descrever os procedimentos da DCG no acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, bem como na avaliação dos atos de gestão do Governo Estadual, mediante auditorias operacionais de programas e ações, inclusive em respeito à instrução que antecede a emissão do parecer prévio das Contas Anuais do Governador do Estado de São Paulo, nos termos do art. 179 do Regimento Interno do TCESP (RITCESP).

Os principais objetivos deste manual são:

- Dar transparência aos procedimentos e conceitos utilizados nos trabalhos de fiscalização das Contas do Governador;
- Servir como guia a ingressantes no quadro de pessoal do TCESP, sobretudo àqueles direcionados ao corpo técnico da fiscalização;
- Fornecer entendimento aos usuários das informações geradas pela fiscalização, como subsídio para sua tomada de decisão; e
- Orientar as fiscalizações e análises a cargo de outras unidades técnicas do TCESP.

1.3 Diretrizes legais e técnicas do Estado de São Paulo

O artigo 23, § 2º, da Lei Complementar Estadual nº 709/1993, Lei Orgânica do Tribunal de Contas, dispõe que *“O Governador remeterá o balanço das contas, peças acessórias e relatório circunstanciado do Secretário da Fazenda à Assembleia Legislativa e, concomitantemente, cópia ao Tribunal de Contas”*, sendo que mesma matéria encontra-se prevista no **artigo 236, caput, do Regimento Interno da Assembleia Legislativa**: *“as contas apresentadas pelo Governador, que abrangerão a totalidade do exercício financeiro do Estado, compreendendo as atividades do Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Tribunal de Contas, deverão dar entrada na Assembleia até 30 de abril de cada ano”*. (grifos nossos)

O artigo 33, inciso I, da Constituição Estadual, estabelece que a este Tribunal de Contas *“compete apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante **parecer prévio** que deverá ser elaborado em **sessenta dias, a contar do seu recebimento**”*. (grifos nossos)

A Lei Complementar Estadual nº 709/1993, em seu artigo 23, § 4º, estabelece que o parecer prévio consistirá em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, indicando, se for o caso, as irregularidades, as parcelas impugnadas, as ressalvas e as recomendações.

A Deliberação do TCESP de 19/4/2001 (publicada no Diário Oficial do Estado de 20/4/2001) também disciplina referida matéria, complementando que: *“nos termos e para fins do artigo 56 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o parecer prévio sobre as contas anuais do Governador destacará as parcelas*

de responsabilidade dos Chefes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, bem como do Presidente do Tribunal de Contas.”

O TCESP edita instruções voltadas aos jurisdicionados, disciplinando os documentos e relatórios que devem ser encaminhados à Corte de Contas paulista, dentre os quais aqueles relacionados às Contas do Governador. Por sua vez, Ordens de Serviço da Secretaria-Diretoria Geral orientam quanto aos procedimentos a serem adotados pela fiscalização, inclusive das Contas do Governador.

1.4 Designação do relator e tramitação do processo

O artigo 38 e do 178 ao 192 do Regimento Interno desta Casa regulamentam a designação do Relator e tramitação dos processos relativos às Contas do Governador, conforme resumido a seguir.

O Relator das Contas do Governador do Estado será designado pelo Presidente, na forma do artigo 38 do Regimento Interno, fazendo-se a comunicação em sessão do Tribunal Pleno, no sistema de rodízio, a começar dos Conselheiros mais antigos, no mês de janeiro de cada ano.

A partir da designação e independentemente da entrada das contas no Tribunal, o Relator assume, desde logo, as funções de preparador do feito, e acompanhará o trabalho da Diretoria competente (DCG) e demais órgãos técnicos incumbidos das tarefas relativas àquelas contas, podendo ordenar o que convier, dentro ou fora do Tribunal, para subsidiar a respectiva instrução.

As Contas do Governador do Estado deverão ser recebidas diretamente pelo Gabinete da Presidência e imediatamente protocoladas, autuadas e encaminhadas à Diretoria competente (DCG) para exame, instrução, diligência e auditagens necessárias à elaboração do respectivo relatório.

Tão logo receba as contas e as encaminhe na forma do artigo 181 do Regimento Interno, o Gabinete da Presidência dará ciência ao Relator de sua entrada no Tribunal.

O prazo para emissão do parecer prévio começará a fluir no dia do recebimento, pela Presidência, da cópia das contas remetidas ao Tribunal. Os prazos máximos são todos fixados em dias corridos para conclusão dos trabalhos de exame, instrução, manifestação dos órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal, da Procuradoria da Fazenda do Estado, do Ministério Público de Contas e do Relator (relatório, voto e parecer), a saber:

- a) Órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal: DCG – Diretoria de Contas do Governador (até dez dias); DSF – Departamento de Supervisão da Fiscalização competente (um dia); ATJ – Assessoria Técnico-Jurídica (dois dias); SDG – Secretaria-Diretoria Geral (dois dias);
- b) Ministério Público de Contas: dois dias;
- c) Procuradoria da Fazenda do Estado: dois dias;
- d) Relator: seis dias, contados da data em que os autos lhe forem conclusos, para apresentar seu relatório e submetê-lo ao Tribunal Pleno.

Dentro do prazo concedido ao Relator, deverá ser apresentado o seu relatório e minuta do parecer prévio do Tribunal, procedendo-se à distribuição de cópia, por qualquer meio eletrônico disponível, ao Presidente e demais Conselheiros, e encaminhamento dos autos para inclusão na ordem do dia.

Esgotado o prazo concedido ao Relator, o Presidente, a pedido deste, ou de ofício, convocará a sessão do Tribunal Pleno, incluindo o processo das Contas do Governador do Estado na ordem do dia, promovendo o Relator as formalidades de sua competência regimental para apreciação do feito.

Os dias restantes, após o prazo concedido ao Relator, destinam-se à inclusão do processo na ordem do dia, realização da Sessão de julgamento do processo, eventual pedido de vista e nova Sessão de julgamento, publicação do parecer prévio e providências complementares.

O parecer, assinado pelo Presidente e pelos Conselheiros presentes à Sessão, será publicado no Diário Oficial do Estado, juntado aos autos e com as notas taquigráficas submetido à Assembleia Legislativa, no prazo constitucional e legal. Ficará arquivada na Secretaria do Tribunal a segunda via completa de todo o processado.

1.5 Recurso admissível quanto ao conteúdo do parecer prévio

Em se tratando de parecer prévio emitido sobre as Contas do Governador do Estado, somente caberá recurso na forma de “Pedido de Reexame”, formulado uma única vez e com efeito suspensivo.

O referido pedido poderá ser formulado pelo responsável ou interessado, pelo Ministério Público de Contas e pela Procuradoria da Fazenda do Estado, dentro de 30 dias da publicação do parecer prévio no Diário Oficial, e será apresentado ao Conselheiro-Relator que, a seu critério, poderá colher manifestação dos órgãos instrutivos e técnicos e, depois de instruído na forma do RITCESP, submeterá à apreciação do Tribunal Pleno.

Estas disposições constam dos artigos 70 e 71 da Lei Complementar Estadual nº 709/1993 e dos artigos 159 a 164 do Regimento Interno da Casa.

2 Das Atividades de Fiscalização Desenvolvidas

2.1 Fundamentos e métodos das fiscalizações desenvolvidas

As disposições sobre o controle da administração pública estão espalhadas por todo o texto constitucional, que se levado em conta os setores fundamentais do Estado pode ser classificado como controle legislativo, judicial ou administrativo⁴.

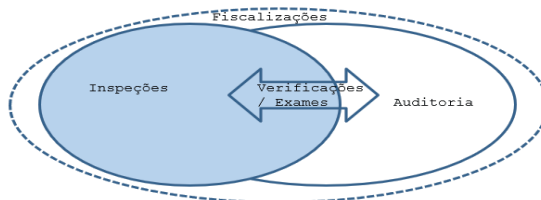
⁴ Brasil, 2011, p.27; Carvalho Filho, 2009, p. 895.

De acordo com Carvalho Filho⁵, no controle legislativo é possível distinguir o controle político e o controle financeiro, sendo este último de incidência em regime federativo e “exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, o Judiciário e sobre a sua própria administração no que se refere à receita, à despesa e à gestão dos recursos públicos”. Há duas formas básicas de controle financeiro: o controle externo e o controle interno, ambos previstos no art. 70 da CF e, por simetria, no art. 32 da CE.

A CF pelo art. 70 (e, por simetria, a CE pelo art. 32) elegeu a fiscalização como instrumento para efetivar o controle financeiro externo⁶. Tal controle é exercido pelo Poder Legislativo, conforme enuncia o art. 71 da CF e o art. 33 da CE, com atuação em caráter auxiliar e especializado do Tribunal de Contas⁷.

Dentre as espécies de fiscalização, conforme os incisos IV e VII do art. 71 da CF, incisos V e VIII do art. 33 da CE e incisos VIII e XI do art. 2º da Lei Complementar Estadual nº 709/1993 (LOTCESP), encontram-se as inspeções e auditorias, viabilizadas por meio de inspeções e verificações/exames (art. 25 c/c art. 27 da LOTCESP).

Controle Financeiro Externo: Fiscalização, Auditoria, Inspeções e Verificações/Exames (LOTCESP)



Auditoria “é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer”⁸; ou, ainda, “o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”⁹.

Da doutrina advém a distinção de auditorias e inspeções de um Tribunal de Contas, já que estas “visam a suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias acerca de atos e fatos administrativos praticados por responsáveis sujeitos à sua jurisdição”¹⁰.

⁵ 2009, p.953/955.

⁶ BRASIL, 2011, p.28.

⁷ CARVALHO FILHO, 2009, p. 955.

⁸ ARAÚJO apud SILVA, 2012, p. 2.

⁹ BRASIL, 2011, p. 25

¹⁰ PASCOAL, 2006, p. 154.

Presentes na LOTCESP (arts. 25 e 27), deduz-se que as verificações e exames envolvem as técnicas utilizadas em inspeções e auditorias¹¹.

Uma fiscalização do controle financeiro externo se inicia a partir de iniciativa programada por meio de mandamento constitucional ou legislação específica (LRF, por exemplo); ou de impulso externo do Poder Legislativo ou denúncias; ou de iniciativa própria do Tribunal de Contas¹². E na obtenção de evidências da situação encontrada/condição, se utiliza dos documentos, dados e informações fornecidos pela administração (Instruções do TCESP, portal de transparência, entre outras); do obtido em fiscalizações (requisições baseadas no §1º do art. 25 da LOTCESP); e/ou dos elementos apurados pelas unidades de controle interno da administração direta e indireta¹³ (art. 26 da LOTCESP).

Assim, o controle financeiro externo, mediante fiscalização, atua sobre as áreas contábil, financeira (em sentido estrito), orçamentária, operacional e patrimonial; tendo como grandes critérios a legalidade (observância de leis e regulamentos aplicáveis), a legitimidade (adequação ao interesse público ou princípios não-jurídicos da boa administração), e a economicidade (minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade)¹⁴.

A fiscalização tradicional é baseada na verificação da conformidade de determinados procedimentos com critérios/padrões/ parâmetros preestabelecidos visando à responsabilização; por sua vez, a fiscalização operacional tenta medir os efeitos de determinados procedimentos, para suscitar um debate sobre melhorias possíveis, ou seja, tem sentido prospectivo, indo além da mera constatação de uma discrepância entre situação encontrada/ condição e critério/padrão/parâmetro, devendo identificar causas e apontar as soluções possíveis para o problema¹⁵.

2.2 Atribuições da Diretoria de Contas do Governador (DCG)

A DCG realiza o acompanhamento orçamentário e financeiro, o monitoramento da arrecadação das receitas, a gestão da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), incluindo a verificação do atendimento aos limites mínimos de aplicação

¹¹ Inspeção física, observação direta, exame documental, confirmação ou circularização, entrevista e questionários, indagação escrita, conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, amostragem, extração eletrônica de dados, cruzamento eletrônico de dados, georreferenciamento, laudos, perícias, entre outras – Definições e conceitos em Brasil, 2011, p. 187/212.

¹² Speck, 2001, p.143.

¹³ Segundo Speck (2002, p. 149), “o repasse de responsabilidades rotineiras de controle ao sistema interno de controle é uma tendência que se delinea em relação a vários sistemas de controle superior no mundo moderno”.

¹⁴ Brasil, 2011, p.29; Carvalho Filho, 2009, p. 955/956.

¹⁵ Speck, 2001, p. 157/158.

nestas políticas públicas, o cumprimento dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia de receitas e a situação econômica do Regime Próprio de Previdência e, especialmente, a avaliação dos programas e ações do Governo do Estado, mediante técnicas de auditoria de natureza operacional.

Como produto final, a DCG é responsável por cumprir o primeiro prazo (dez dias) de análise das Contas do Governador, que devem ser protocoladas no Gabinete da Presidência até 30 de abril de cada exercício. Nesta oportunidade, deve ser emitido pela fiscalização o Relatório de Instrução das Contas do Governador, que servirá de base para análise dos demais órgãos técnicos do TCESP (DSF, ATJ e SDG), Procuradoria da Fazenda Estadual, Ministério Público de Contas e Conselheiro-Relator. Este relatório sintetiza todo o trabalho realizado de acompanhamento contábil, orçamentário, fiscal e operacional do exercício em análise.

Faz parte do escopo dos trabalhos e do relatório final o acompanhamento dos pareceres e das recomendações de exercícios anteriores, bem como as avaliações de séries históricas e demais elementos disponíveis.

A DCG acompanha, ainda, o Ciclo Orçamentário, abrangendo as fases de planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) e da execução orçamentária.

Adicionalmente, podem ser elaboradas análises técnicas de casos que envolvam questões contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais ou operacionais, além de estudos técnicos específicos.

A proposta inicial do trabalho de controle externo realizado pela DCG, para cada exercício financeiro, inclui diretrizes específicas do Conselheiro-Relator, seleção, pelas equipes de fiscalização operacional, de programas e ações em execução no exercício, conforme critério de amostragem e matriz de risco, além dos procedimentos rotineiros para auditoria contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e de responsabilidade fiscal.

Assim, as atividades desenvolvidas no âmbito da fiscalização das Contas do Governador foram classificadas neste manual em:

- Abertura dos processos, recepção das prestações de contas e formalização dos processos;
- Acompanhamento das contas: fiscalização orçamentária e financeira, atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicação no ensino e nas ações e serviços públicos de saúde, em especial quanto aos aspectos de conformidade das contas do Governo do Estado;
- Acompanhamento e fiscalização operacional dos programas e ações do Governo Estadual.

2.3 Abertura dos processos e recepção das prestações de contas

Por ocasião do início dos procedimentos e das atividades de acompanhamento dos atos da gestão governamental, após a distribuição do

processo das contas anuais do Governador, compete ao Sistema de Processo Eletrônico (e-TCESP) atuar o processo principal das contas anuais do Governador.

Na sequência, a DCG atuará a abertura dos processos eletrônicos dependentes (Acessório 2 – Aplicação no Ensino, Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal, Acessório 4 – Aplicação na Saúde, Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira e Acompanhamentos Especiais, caso seja determinado).

Além destes, a DCG atuará a abertura de outros processos específicos, que tratarão do acompanhamento dos programas e ações do Governo do Estado de São Paulo, individualizado por fiscalização operacional em programas, ações, órgãos, entidades, receitas, despesas, ativos e passivos estaduais.

O processo principal das contas anuais do Governador, mencionado anteriormente, será instruído após a entrada dos documentos na forma e prazos previstos nas Instruções vigentes.

Os citados processos dependentes serão instruídos após a entrada eletrônica dos documentos previstos nas Instruções vigentes concernentes à Gestão Fiscal – Acessório 3, à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – Acessório 2, às Ações e Serviços Públicos de Saúde – Acessório 4 e ao Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira.

O(s) processo(s) eletrônico(s) de acompanhamento operacional dos programas e ações do Governo Estadual é(são) formalizado(s) com o relatório de instrução e demais documentos pertinentes, a critério das equipes próprias da DCG, responsáveis pelo acompanhamento dos respectivos programas.

Em cada processo eletrônico mencionado, após as juntadas pertinentes, a DCG procederá à instrução das contas relativamente a cada período, mediante relatórios circunstanciados, submetendo-o ao Conselheiro-Relator, com prévio trânsito pelo DSF-I, quando cabível.

Todos os documentos juntados aos processos eletrônicos devem obedecer às determinações do Comunicado GP nº 04/2016, quanto aos procedimentos para recepção e cadastramento de documentação no e-TCESP.

2.4 Relatórios de acompanhamento das contas

2.4.1 Acompanhamento Contábil, Financeiro, Orçamentário e Patrimonial

Neste processo acessório, são elaborados, quadrimestralmente, relatórios circunstanciados contendo análises e avaliações acerca da execução orçamentária e da posição financeira das contas governamentais, incluindo as alterações orçamentárias, avaliação dos controles, financiamento e pagamentos de precatórios e recursos de depósitos judiciais, evolução e reconhecimento contábil da dívida ativa e eventuais perdas por irrecuperabilidade. A documentação base é encaminhada nos termos das Instruções vigentes e,

também, nos sistemas disponibilizados pelo Estado, especialmente o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (Siafem/SP) e o Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária (Sigeo), além de requisições complementares e de esclarecimentos emitidas pela fiscalização.

Além do acompanhamento dos objetos de fiscalização mencionados e da documentação enviada por força das Instruções vigentes, podem, de forma complementar, ser realizados levantamentos específicos para a relatoria do exercício, tratados em item próprio do relatório.

Os relatórios de acompanhamento trimestrais buscam então relatar os achados resultantes da análise da documentação elencada pelas Instruções vigentes e documentação complementar, sendo compostos principalmente por:

a) Execução Orçamentária (Receitas e Despesas): Neste item, são acompanhadas as receitas e despesas do Estado até o quadrimestre em exame. São elaborados comparativos do exercício em análise com o mesmo período de exercícios anteriores, em planilhas consolidadas e atualizadas por índice de correção monetária oficial, cujos resultados são transpostos para gráficos, em alguns casos. A partir de então é calculado o percentual de participação de cada item no total geral (AV% – Análise Vertical), e, em algumas situações, é calculada a variação horizontal (AH% – Análise Horizontal).

A intenção desses comparativos é evidenciar as variações, tanto na Análise Vertical quanto na Análise Horizontal de receitas e despesas. Assim, é possível verificar se a participação de determinado item em relação ao total mudou em comparação com os exercícios anteriores, e se um item comparado diretamente com o exercício anterior apresenta variações significativas, **com indicação das causas e efeitos, conforme tenha sido possível detectar com adoção de técnicas de auditoria aplicáveis e/ou requisições respondidas pelos jurisdicionados.**

No que tange à análise da Receita, esta parte do relatório é particularmente importante nos momentos em que há relevante incremento ou queda na Receita Tributária do Estado, pois as análises são realizadas também por tributos de sua competência. Além disso, importante destacar a análise comparativa entre montantes previstos de arrecadação e montantes efetivamente arrecadados, como fatores indicativos de qualidade da previsão orçamentária, além da adequação dos níveis de renúncia de receitas e adequabilidade às demais leis orçamentárias.

Outra contribuição do exame dos ingressos de recursos refere-se à análise dos montantes de operações de crédito, externas e internas, contratados em cada período, quando do detalhamento da receita de capital.

Durante a análise da despesa, é possível acompanhar os gastos do Estado por diversos aspectos e níveis de abertura, como gastos correntes e de capital, por secretaria, por programa, por elemento, entre outros.

b) Dívida Consolidada: Com base no demonstrativo “Posição da Dívida Consolidada do Estado por Títulos e Contratos”, enviado pelo Estado na prestação de contas quadrimestral, a DCG analisa a composição e a evolução da dívida interna e externa do Estado.

Lembramos, por oportuno, que os valores da dívida neste item diferem daqueles apresentados nos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que são elaborados sob critérios diferentes.

c) Precatórios, Requisitórios de Pequeno Valor e Recursos de Depósitos Judiciais

c.1. Precatórios e Requisitórios de Pequeno Valor

Neste item é efetuado o acompanhamento dos valores repassados ao Poder Judiciário a título de precatórios, além do montante de pagamentos dos requisitórios de pequeno valor, efetuados diretamente pelo Executivo, sob coordenação da Procuradoria Geral do Estado (PGE).

O trabalho da DCG se embasa inicialmente nos documentos enviados pela Secretaria da Fazenda e Planejamento e pela PGE, em atendimento às Instruções vigentes, acrescidos dos registros contábeis realizados no Sistema Orçamentário e Patrimonial. São realizados testes comparativos, cruzamentos de valores e requisições de informações complementares.

c.2. Utilização de recursos de depósitos judiciais

A DCG acompanha, também, a utilização de recursos decorrentes de Depósitos Judiciais que são transferidos ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e destinados ao pagamento de precatórios. Trata-se de valores depositados em juízo pelos contribuintes ou por terceiros, mas que a legislação permite sua utilização parcial para o pagamento de precatórios enquanto não ocorre a decisão judicial final. A legislação prevê ainda a existência de um fundo de reserva para recomposição de valores em caso de perda da ação pelo Estado ou por terceiros.

Os recursos que entraram nos cofres públicos sob esta modalidade possuem autorização para utilização através de legislação específica, estando vigentes a Lei Complementar nº 151, de 5 de agosto de 2015; a Emenda Constitucional (EC) nº 94, de 15 de dezembro de 2016; a EC nº 99, de 14 de dezembro de 2017; e a EC nº 109, de 15 de março de 2021, que prorroga o prazo para quitação até 2029.

Dentre as diversas análises realizadas, é necessário apurar e, caso pertinente, relatar se tais recursos de Depósitos Judiciais foram aplicados em outros gastos que não somente em precatórios, além da natureza dos precatórios.

- d) Ensino:** Em relação ao ensino, o relatório de acompanhamento apresenta um resumo da análise na manutenção e desenvolvimento do ensino público, realizada, de forma detalhada, no processo eletrônico Acessório 2.
- e) Saúde:** Em relação à saúde, o relatório de acompanhamento apresenta um resumo da análise nas ações e serviços públicos de saúde, realizada, de forma detalhada, no processo eletrônico Acessório 4.
- f) Outros Assuntos:** Neste item de outros assuntos são incluídos demais temas relevantes que foram objeto de análise da DCG, seja por seus critérios de seletividade, seja por solicitação do Conselheiro-Relator.
- g) Síntese do Apurado:** Quadro síntese, no qual são sintetizadas as principais informações, resultados e índices apurados.

2.4.2 Da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Acessório 3

Para fins da análise da Gestão Fiscal serão observados os documentos juntados ao processo eletrônico referente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

As Instruções vigentes elencam a documentação que deve ser enviada pelo Poder Executivo, assinada digitalmente, e inserida no processo eletrônico específico – Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal – Contas do Governador, além dos prazos determinados bimestral e quadrimestralmente.

Ademais, o Poder Executivo deverá encaminhar, por meio de mídia eletrônica assinada com certificado digital, até o dia 15 de abril do 2º ano de mandato, cópia do Plano Plurianual e, durante sua vigência, as alterações efetuadas.

O acompanhamento do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal inclui análise dos indicadores nela estabelecidos, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, com o objetivo de se verificar o equilíbrio das contas e consequente responsabilidade fiscal da gestão. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciação destas informações.

Diversos aspectos e fatos registrados pela contabilidade podem respaldar esses aspectos, sendo tal conferência também atribuição da DCG.

A DCG realiza, dessa forma, o acompanhamento da gestão fiscal do Estado de São Paulo mediante utilização dos documentos e relatórios encaminhados, além das informações extraídas dos sistemas Siafem/Sigeo e técnicas de auditoria aplicadas.

As conclusões são então sintetizadas no processo Acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal, com análises bimestrais do RREO e análises quadrimestrais do RGF, além da consolidação anual.

Se ultrapassado qualquer dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, deverá haver indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar pelo Governo do Estado, além de necessário estudo quanto à emissão de alerta, se aplicável.

Quando for o caso, a fiscalização deve requerer apresentação de justificativas para a ocorrência de limitação de empenho, se tiver ocorrido, bem como as justificativas para a frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Além de um *checklist* para conferência de que toda a documentação pertinente ao RREO e RGF foi enviada, a DCG realiza uma análise de consistência das informações apresentadas, comparativamente às informações disponibilizadas no Siafem/ Sigeo.

Na sequência, a DCG avalia a execução orçamentária, analisando a receita e a despesa por categoria econômica e por fonte de recursos e o seu resultado, com comparativos entre o planejado e o que está sendo executado, considerando ainda as previsões atualizadas.

Neste tópico também será apresentada análise circunstanciada da Receita Corrente Líquida (RCL) e a Receita Corrente Líquida ajustada para fins de apuração do percentual de gasto com pessoal e do endividamento, observado o art. 166, § 16, da CF, atendendo as determinações da Constituição Federal, regulamentações emanadas da SDG e também em observância ao Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A instrução realizada pela DCG também aborda:

a) Regime Próprio de Previdência Social (RPPS): análise das previsões e execuções de receitas, despesas e respectivo resultado previdenciário, do bimestre em análise, comparando-se, ainda, com as disponibilidades e obrigações financeiras;

b) As metas de resultado fiscal: sob este título são analisadas as metas que foram estabelecidas pelo Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício (LDO), representadas pelo resultado primário e resultado nominal. O objetivo é verificar o atingimento dos resultados em relação às metas, até o bimestre em análise. Referido acompanhamento é essencial e segue diretriz do art. 59, §1º, inciso I, da LRF, de que os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos quando verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Além disso, os Poderes, o Ministério Público e a Defensoria Pública promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

c) Dos Restos a Pagar e da disponibilidade de caixa: esta análise objetiva comparar as disponibilidades de caixa com as obrigações financeiras correspondentes aos restos a pagar, na data de encerramento do bimestre em análise, apurando-se suficiências ou insuficiências de caixa. Este é um importante indicador da análise de responsabilidade fiscal.

d) Das despesas com pessoal: o acompanhamento do limite do gasto com pessoal é realizado neste tópico, a cada quadrimestre. Os artigos 19 e 20 da LRF fornecem as diretrizes para apuração deste cálculo. A DCG verifica os relatórios enviados pela Contadoria Geral do Estado, analisando o gasto total com pessoal informado e a Receita Corrente Líquida apurada. A análise inclui, por diversas vezes, a inclusão ou exclusão de gastos ou de valores na RCL, da forma justificada no relatório. Os cálculos realizados têm o objetivo de acompanhar os limites impostos ao Poder Executivo pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

O acompanhamento dos referidos limites é essencial, afinal cabe aos Tribunais de Contas a emissão de alerta (art. 59, §1º, inciso II, da LRF) quando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% do limite permitido de 49% da RCL, bem como fiscalizar as vedações, no caso de a despesa exceder a 95% do limite (art. 22, parágrafo único, da LRF).

e) Do endividamento: o endividamento do Governo Estadual é apurado quadrimestralmente no Relatório de Gestão Fiscal, e busca verificar a trajetória das obrigações em relação à Receita Corrente Líquida. A análise sob este aspecto leva em consideração os itens componentes da dívida (Dívida Consolidada Líquida, Dívida Mobiliária, Concessão de Garantias e Operações de Crédito) e sua relação percentual com a Receita Corrente Líquida, conforme diretrizes do Senado Federal, através das Resoluções nº 40, de 20 de dezembro de 2001, e nº 43, de 21 de dezembro de 2001.

O acompanhamento dos limites apontados é essencial na análise da gestão fiscal. O art. 59 da LRF imputa aos Tribunais de Contas responsabilidade para alertar os Poderes e órgãos quando os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontrarem acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites.

f) Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas (PPPs): o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas compõe, bimestralmente, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. O objetivo é demonstrar os impactos das contratações das PPPs dentre as contas patrimoniais do Governo Estadual, assim como as contas de natureza de controle que registram os atos potenciais ativos e passivos. O demonstrativo apresenta também o montante da despesa liquidada do exercício anterior e do atual, para cada PPP, comparativamente à despesa prevista, além das projeções para os próximos 10 anos.

A análise da DCG, neste aspecto, leva em consideração os contratos firmados pelo ente federado e pelas empresas não dependentes, o prazo de contratação, o valor do contrato e os valores dispendidos no exercício, além dos aportes previstos.

Conforme a Lei nº 11.079, de 10 de fevereiro de 2004, as despesas de caráter continuado, derivadas do conjunto das parcerias contratadas pelo Estado, não poderão exceder o limite de 5% da RCL – Receita Corrente Líquida. (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012).

2.4.3 Da aplicação no Ensino – Acessório 2

Para fins da análise da aplicação no Ensino, os documentos juntados no processo eletrônico referente à Aplicação no Ensino serão objeto de análise pela DCG.

Em atendimento ao artigo 256 da Constituição Estadual, o Governo publica e envia o relatório “Demonstrativo de Aplicação de Recursos na Educação”, no qual estão consignados os totais de receitas, transferências federais e outras receitas decorrentes de impostos, bem como as despesas liquidadas na função Educação, indicando, também, as exclusões efetuadas e o percentual aplicado.

A fiscalização considera, além da documentação enviada, a informação extraída dos sistemas Siafem/Sigeo e as disposições do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ambos editados pela STN, em especial quanto à contabilização dos valores retidos e a receita de retorno dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

As conclusões são então sintetizadas no processo Acessório 2 – Aplicação no ensino, composto essencialmente por:

a) Receitas Auferidas – Base de cálculo para apuração do gasto mínimo no Ensino: neste item apuram-se todas as receitas (impostos, transferências federais e outras) que constituem a base de cálculo para verificação do índice constitucional de aplicação no ensino.

b) Receitas Auferidas – Retenções para o Fundeb: em vista do contido nos incisos I a IX do artigo 3º da Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, o percentual de retenção é de 20% das receitas do Estado para a formação do Fundeb. Devem ainda ser consideradas as disposições da Lei nº 14.276, de 27 de dezembro de 2021.

Calculados os percentuais sobre a receita auferida no período, a Diretoria de Contas do Governador fará a comparação e conferência com os valores efetivamente retidos e o que foi efetivamente depositado ao Fundeb, conforme análise crítica da informação fornecida pelo Siafem/Sigeo e publicações em portal de transparência da União.

c) Receitas Auferidas – Recursos para aplicação direta: os valores a serem aplicados em manutenção e desenvolvimento do ensino, diretamente pelo Estado, deverão representar, no mínimo, o valor da base de cálculo (30% pela Constituição Estadual; 25% pela Constituição Federal) deduzido das retenções obrigatórias ao Fundeb, cujas despesas permitidas também são reguladas pela Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).

d) Aplicação dos Recursos – Análise das Despesas Realizadas: na verificação do cumprimento do artigo 255 da Constituição Estadual, são consideradas as despesas liquidadas da função Educação, suportadas com recursos das fontes Tesouro Geral e Tesouro Fundeb, mediante utilização do sistema Sigeo.

A DCG realiza análises dos valores aplicados no ensino em suas diversas modalidades de ensino básico e ensino superior, já apontando as exclusões e glosas devidamente apuradas e justificadas.

No cálculo das aplicações são considerados, inclusive, os valores retidos a título do Fundeb. Ao final da análise é apurado, então, o percentual da receita de impostos e transferências que efetivamente foi aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino público pelo Governo Estadual.

e) Aplicação dos Recursos – Exclusões: existem despesas que, em decorrência de fiscalizações anteriores, já vêm sendo excluídas pela própria Administração quando do cálculo do gasto mínimo com educação, como por exemplo: restos a pagar cancelados; subsídio de transportes no sistema metroferroviário de alunos de escolas particulares (gastos com passagens da Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô/ Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM e com ônibus intermunicipal); despesas com salários de professores e de servidores da educação que prestam serviços em escolas que foram municipalizadas e que os municípios realizam reembolso aos cofres estaduais; despesas com restaurantes universitários, assumidas com recursos do Tesouro; dispêndios com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e parcelamentos; repasses intraorçamentários à Fundação para o Desenvolvimento da Educação (FDE); auxílio Funeral; complementação de aposentadorias e pensões; taxa de administração da São Paulo Previdência – SPPREV; despesas com atividades em museus não privativos da rede de ensino; precatórios; entre outros.

f) Aplicação dos Recursos – Glosas: este espaço destina-se às análises e situações de gastos sob avaliação da fiscalização, com embasamentos para proposta de que sejam objeto de glosa no cálculo da despesa com MDE. A DCG apresenta então justificativas e realiza o recálculo do montante aplicado na MDE.

g) Restos a Pagar do Ensino: neste ponto, em especial no relatório do último quadrimestre, são realizadas análises dos restos a pagar pertinentes a aplicações no ensino e sua evolução durante o exercício com pagamentos, cancelamentos e saldo remanescente, além do montante inscrito no exercício encerrado.

h) Aplicações do Fundeb: neste item são analisadas as aplicações dos recursos de retorno do Fundeb. O valor de retorno é extraído do Siafem/Sigeo, considerando ainda os juros de depósitos bancários referentes a este recurso financeiro. Referido valor é confrontado com as despesas liquidadas, executadas com recursos da fonte Fundeb. O objetivo é confirmar que todo o recurso foi devidamente aplicado, dentro do exercício, na forma definida pela lei, na educação básica. Devem ser objeto de dedução as despesas realizadas e que foram objeto de exclusão ou de glosa. Além disso, verifica-se a adequação da aplicação mínima de 70% dos recursos do Fundeb com a remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício de suas atividades.

i) Considerações Finais: Busca-se aqui realizar uma síntese do que foi apurado e descrito em todo o relatório.

2.4.4 Da aplicação nas Ações e Serviços Públicos de Saúde – Acessório 4

Neste item é apresentado o escopo mínimo da fiscalização da gestão estadual de saúde na prestação de contas dos recursos públicos destinados às Ações e Serviços Públicos de Saúde.

Sob instrução quadrimestral e cumulativa no exercício, a fiscalização empreendida na gestão estadual de saúde examina o cumprimento do disposto no art. 198 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, com a ênfase exigida no art. 38 da referida Lei, no que diz respeito:

- I – à elaboração e execução do **Plano de Saúde Plurianual**;
- II – ao **cumprimento das metas** para a saúde estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- III – à aplicação dos recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde, observadas as regras previstas nesta Lei Complementar;
- IV – às transferências dos recursos aos Fundos de Saúde;
- V – à aplicação dos recursos vinculados ao SUS;
- VI – à destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos adquiridos com recursos vinculados à saúde. (grifos nossos).

Especificamente no exame da apuração de aplicação dos recursos mínimos (ou seja, 12% da arrecadação das receitas discriminadas nos arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 141/2012), verifica-se se as despesas consideradas pela gestão estadual simultaneamente:

- a) foram voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuidos no art. 7º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990;**
- b) foram destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito;**
- c) estiveram em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde;**
- d) foram de responsabilidade específica do setor da saúde, não se considerando as despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população;**
- e) foram financiadas com recursos movimentados por meio do Fundo de Saúde;**
- f) observaram as disposições do art. 200 da Constituição Federal, do art. 6º da Lei nº 8.080/1990 e dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 141/2012.**

Nesta ênfase e nas demais exigidas em lei, o exame é composto por fases de planejamento, execução e relatório; é baseado em risco; faz emprego de técnicas de auditoria (de diagnóstico e obtenção de evidências); abrange análises (qualitativas e/ou quantitativas); e recai sobre os documentos e informações exigidos (quadrimestralmente ou anualmente) e/ou relacionados nas Instruções do TCESP; bem como sobre dados extraídos de sistemas (Siafem e Sigeo, sistemas do SUS e de portais da gestão estadual de saúde) e sobre os documentos e informações requisitados de acordo com a Matriz de Planejamento aprovada no início dos trabalhos.

Desse exame, os resultados das análises, a exemplo das despesas identificadas como não afetadas às ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração de aplicação dos recursos mínimos, são comunicados em relatórios quadrimestrais e em relatório final (anual), com conclusões e sugestões de determinações e recomendações.

2.5 Relatório anual das contas do governador

Tendo por base os documentos relativos à prestação de contas entregue pelo Governo do Estado, além das análises efetuadas no decorrer do exercício, a DCG elabora o relatório anual de análise das Contas do Governador.

A DCG realiza diligências e auditagens, procedendo ao exame e instrução competentes, e elabora o respectivo relatório no prazo de 10 dias corridos, a contar da data de entrada da prestação de contas nesta Corte. Em seguida,

submete o processo ao DSF-I que prossegue o andamento, via processo eletrônico, aos órgãos que deverão se pronunciar, nos termos dos artigos 181 e 182 do Regimento Interno do TCE/SP.

Assim, diante da documentação e das análises realizadas por ocasião do encaminhamento do Balanço Geral, a Diretoria de Contas do Governador elabora relatório circunstanciado sobre as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, abordando, principalmente, os aspectos correspondentes à documentação elencada pelas Instruções vigentes, além de outros tópicos como:

a) Planejamento Orçamentário: neste item são relatadas as avaliações realizadas sobre as peças orçamentárias, em especial os aspectos voltados à adequação à legislação vigente, inclusive quanto aos anexos de metas e riscos fiscais;

b) Demonstrações Contábeis: neste tópico verificam-se os aspectos formais das demonstrações contábeis, em atendimento às normas contábeis vigentes, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da STN, em especial o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Este conjunto de Demonstrações Contábeis tem como objetivo fornecer aos usuários informações como apoio à tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão e à instrumentalização do controle social.

A DCG verifica a evolução em comparação ao exercício anterior e os detalhamentos e principais saldos apresentados nas Demonstrações Contábeis, relatando, sempre que possível, causas e efeitos diagnosticados até o momento de encerramento do relatório.

São também avaliados os aspectos da execução orçamentária da receita e da despesa, adoção de normas contábeis, evolução patrimonial, análise da dívida ativa, da dívida fundada interna e externa, empréstimos, entre outros aspectos.

c) Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997 – Acordo de Renegociação da Dívida: procede-se ao acompanhamento da evolução da dívida a partir dos valores históricos em 1996 até o exercício em análise, com ênfase nos pagamentos efetuados, amortizações, pagamentos de juros, atualizações monetárias, resíduos e eventuais renegociações;

d) Precatórios, Obrigações de Pequeno Valor e Depósitos Judiciais: neste item é efetuado o acompanhamento dos valores repassados ao Poder Judiciário, calculados conforme determinações atualizadas da Constituição Federal e modulação do plenário do Supremo Tribunal Federal – STF. Com base em dados da Procuradoria Geral do Estado – PGE, são demonstrados os valores pagos no exercício, relativamente a precatórios (pagamentos efetuados pelo Poder Judiciário) e Obrigações

de Pequeno Valor (pagamentos efetuados pelo Poder Executivo, sob coordenação da PGE).

Além disso, são avaliados os recursos de depósitos judiciais e extrajudiciais que foram repassados ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e respectivos fundos de reserva, conforme determinado pela legislação pertinente.

e) Atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal: os principais aspectos abordados no Acessório 3 – LRF são transcritos e analisados no Relatório Anual, incluindo o RREO, o RGF, despesas com pessoal (incluindo identificação de despesas com pessoal decorrente de contratos de terceirização em substituição a mão de obra finalística) e seus reflexos, transparência e renúncia de receitas.

f) Renúncia de Receitas: quando da fiscalização das renúncias de receitas, o trabalho da DCG tem como principais diretrizes a competência e responsabilidade do Controle Externo¹⁶, diretriz conceitual¹⁷, controle e evidenciação¹⁸.

¹⁶ É competência e responsabilidade dos Tribunais de Contas fiscalizar a renúncia de receitas, conforme diversos mandamentos legais e regulamentares:

- a) Arts. 70, 71 e 75 da Constituição Federal;
- b) Art. 32 da Constituição Estadual;
- c) Art. 2º, XVIII, da Lei Complementar Estadual nº 709/93;
- d) Diretrizes da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon (Resolução nº 6/2016): compromisso dos TC's em fiscalizar de ofício as renúncias;
- e) Indicador de qualidade do MMD-TC (Marco de Medição da Qualidade e Agilidade do Controle Externo);

¹⁷ A renúncia de receita implica em redução discriminada de tributos ou contribuições e compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo e outros que correspondam a tratamento diferenciado (art. 14, §1º, da LRF).

Para identificação da renúncia de receita devem ser identificados três principais atributos no benefício concedido:

- a) implica em exceção à norma que referencia o tributo;
- b) implica em aumento da disponibilidade econômica do grupo beneficiado; e,
- c) implica em redução da arrecadação, ainda que potencial;

¹⁸ a) Anualmente, no Anexo de Metas Fiscais que integra a LDO (art. 4º, § 2º, V, da LRF), normatizado pelo Manual de Demonstrativos Fiscais da STN, através do Demonstrativo 7: Estimativa e compensação da renúncia de receita;

b) Sempre que algum benefício fiscal de natureza tributária for concedido (art. 14 da LRF) deverão ocorrer os seguintes controles:

- i. Estudo do impacto orçamentário-financeiro para o exercício de início de vigência e para os dois seguintes;
- ii. Atendimento ao disposto na LDO; e

O objetivo geral que norteia os trabalhos de fiscalização da renúncia de receitas é o de assegurar o controle, mensuração confiável, evidenciação e a necessária **transparência** da gestão das políticas públicas baseadas na concessão de benefícios fiscais e conseqüente **equilíbrio fiscal**.

Deste objetivo geral decorrem os objetivos específicos:

- Avaliar a legalidade, controles (art. 14 da LRF) e resultados socioeconômicos alcançados versus esperados;
- Avaliar a estimacão e efetividade das medidas de compensacão (arts. 4º e 14 da LRF);
- Identificar beneficiários, critérios e contrapartidas esperadas e, conseqüentemente, a efetividade da política pública de concessão de benefícios e incentivos fiscais;
- Verificar a mensuração, evidenciacão e divulgacão dos valores renunciados;

g) Aplicacão no Ensino: este item aborda o cumprimento da legislacão reguladora da gestão da educacão, a análise do cumprimento pelo Estado dos percentuais mínimos exigidos nas Constitucões Federal e Estadual, bem como a aplicacão dos recursos do Fundeb, consubstanciando os acompanhamentos quadrimestrais do exercicio em exame, detalhados no Acessório 2.

h) Aplicacão na Saúde: este tópico aborda o cumprimento pelo Estado às determinacões da Lei Complementar nº 141/2012, além do percentual mínimo exigido na Constitucão Federal, indicando as avaliações procedidas pela Diretoria de Contas do Governador, relativamente às receitas e aos gastos que compõem o percentual consignado pelo Estado a título de aplicacão na Saúde, inclusive com as eventuais glosas decorrentes destas avaliações, consubstanciando os acompanhamentos quadrimestrais do exercicio em exame, detalhados no Acessório 4.

i) Previdência Social: A DCG dedica ainda ponto específico em seu relatório anual para análise da situacão econômica, financeira, patrimonial e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado de São Paulo.

iii. Pelo menos uma das seguintes condições: a) Demonstracão de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO; ou, b) Apresentar medidas de compensacão no exercicio de início de vigência e nos dois seguintes;

O Regime Próprio de Previdência Social dos servidores deve ser organizado baseado em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os critérios definidos pela Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, que, dentre outros critérios, impõe a realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço, para organização e revisão do plano de custeio e benefícios.

As análises realizadas pela DCG devem abordar as disposições legais e regulamentares, inclusive quanto à adequação de: receitas, despesas e resultados previdenciários; recursos para cobertura dos déficits financeiros; passivos e ativos contingentes; patrimônio previdenciário e reservas matemáticas; regime financeiro adotado para custeio do plano de benefícios; consistência das avaliações atuariais; dentre outras.

j) Controle Interno: A DCG avalia a existência estrutural e administrativa do sistema de controle interno do Estado de São Paulo, considerando a exigência constitucional de implantação de controle interno por cada Poder, conforme artigo 74 da CF¹⁹ e artigo 35 da CE²⁰.

¹⁹ Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

²⁰ Artigo 35 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário de seus membros ou servidores;
- IV – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;
- V – apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.

§ 1º – Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, ilegalidade ou ofensa aos princípios do art. 37 da Constituição Federal, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º – Qualquer cidadão, partido político, associação ou entidade sindical é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ao Tribunal de Contas ou à Assembléia Legislativa.

k) Programa Estadual de Desestatização e Parcerias Público-Privadas: este item analisa as atividades e resultados do Programa Estadual de Desestatização – PED e do Programa Estadual de Parceria Público Privada – PEPPP. O objetivo é verificar o alcance dos objetivos destes programas de promoção do equilíbrio das contas públicas e a reorganização do Estado, no pressuposto de mudanças estruturais com significativos reflexos na economia.

l) Fiscalizações Operacionais: o Relatório das Contas Anuais também traz os resultados das fiscalizações operacionais realizadas no exercício. Os relatórios completos constam no(s) processo(s) eletrônico(s) de acompanhamento das fiscalizações operacionais.

m) Expedientes: neste item são elencados todos os expedientes que subsidiaram o relatório das Contas do Governador do exercício em análise. São relacionados o número do TC e o assunto constante do expediente.

n) Monitoramento das Recomendações de Exercícios Anteriores: É realizada avaliação das justificativas e de providências adotadas. São consignadas, no relatório, as informações trazidas pelo Executivo Estadual quanto ao atendimento de recomendações e/ou ressalvas exaradas quando da emissão do Parecer Prévio relativo às contas do ano anterior, e até mesmo de exercícios anteriores.

As análises realizadas, envolvendo as justificativas apresentadas, devem opinar quanto ao atendimento ou não das recomendações/ressalvas apontadas quando da emissão do Parecer Prévio do exercício anterior.

o) Síntese do apurado: para este quadro são transportadas as principais informações, resultados e índices que constam no relatório, comparando-se o exercício atual com os anteriores. Como exemplo, podemos citar os índices comparativos de aplicação em saúde e ensino, despesas com pessoal, evolução de despesas com propaganda e publicidade, dentre outros.

p) Determinações e Recomendações do Exercício e Propostas de Encaminhamento: para este item são trazidos os apontamentos que a DCG entende serem passíveis de determinação e recomendação, decorrentes do exame legal e contábil das contas, e de propostas de encaminhamento decorrentes das fiscalizações de natureza operacional das ações governamentais.

2.6 Relatório de Fiscalização Operacional

2.6.1 Introdução

Este manual aborda o processo de realização da fiscalização operacional do qual a Diretoria das Contas do Governador (DCG) participa como unidade competente para exame e instrução das contas²¹ do Chefe do Executivo Estadual, nos termos do art. 179 do RITCESP.

2.6.1.1 Fundamentos da Fiscalização Operacional

Em relação às demais áreas (contábil, financeira, orçamentária e/ou patrimonial), a fiscalização operacional apresenta características próprias que a distingue do que se denomina fiscalização tradicional. Enquanto a tradicional é baseada na verificação da conformidade de determinados procedimentos com critérios/padrões/parâmetros preestabelecidos, visando à responsabilização, a operacional tenta medir os efeitos de determinados procedimentos, para suscitar um debate sobre melhorias possíveis, ou seja, tem sentido prospectivo, indo além da mera constatação de uma discrepância entre situação encontrada/condição e critério/padrão/parâmetro, devendo identificar causas e apontar as soluções possíveis para o problema²².

Mormente viabilizada pela auditoria, a fiscalização operacional:

- pode incidir sobre receitas e despesas orçamentárias, bem como sobre ativo e passivo²³; atividades administrativas/governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos²⁴; e organizações e programas²⁵.
- se utiliza de técnicas próprias, tais como matriz SWOT, pesquisa, mapa de produto, benchmarking, marco lógico, árvore de problemas e análise RECI ²⁶²⁷.

²¹ "Entende-se por CONTAS o conjunto de documentos públicos – a exemplo de relatórios de atividades, balanços gerais, livros contábeis, inventários, documentos bancários, termo de conferência de caixa, relação de obras realizadas, notas de empenho, processos licitatórios, contratos e convênios, leis orçamentárias e as que autorizam a abertura de créditos suplementares e especiais, documentos fiscais, recibo de credores – evidenciadores da forma como foram aplicadas as receitas públicas." Pascoal, 2006, p. 136.

²² Speck, 2001, p. 157/158.

²³ CRUZ, 2008.

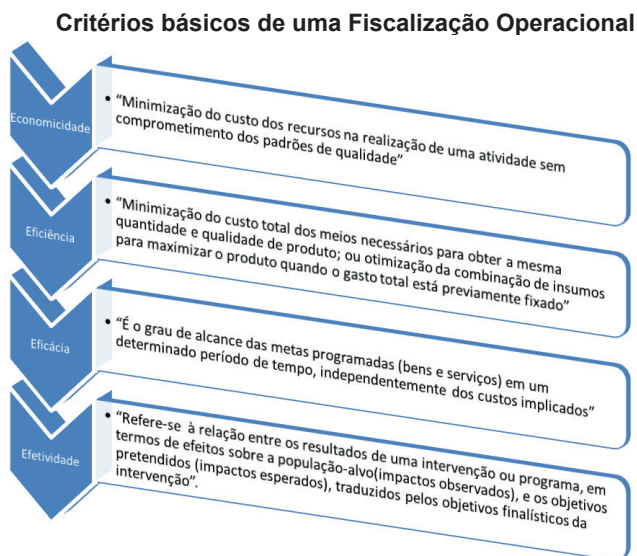
²⁴ CARVALHO FILHO, 2009, p. 955; art. 4º da Declaração de Lima; Brasil, 2010, p. 11.

²⁵ BRASIL, 2010, p. 11.

²⁶ Técnicas detalhadas disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>

²⁷ BRASIL, 2011, p. 212

- tem como critérios básicos a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade²⁸, podendo incorporar outros, a exemplo da equidade²⁹.



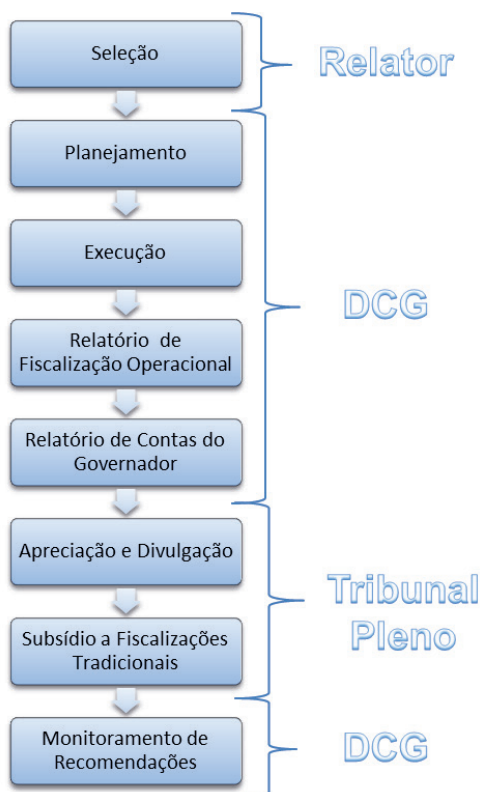
Fonte: Brasil, 2010, p.12/13; Brasil, 2011, p.29.

Além disso, percorre um processo distinto da fiscalização tradicional, já que não desfruta da precisão dos instrumentos desta, como a existência de critérios legais e contábeis.

²⁸ BRASIL, 2010, p.12/13; Cruz, 2008, p.13.

²⁹ BRASIL, 2010, p.12/13

Processo de Fiscalização Operacional no âmbito das Contas do Governador – TCE/SP



Neste processo visualiza-se, no trabalho desenvolvido pela DCG, algumas das características descritas, tais como:

- os dados, informações e documentos são levantados pela própria equipe de fiscalização, não sendo objeto de padronização própria da fiscalização tradicional;
- há uma definição individual do rol de dados, informações e documentos a serem levantados para cada fiscalização, variando de acordo com o enfoque ou equipe;
- há um intenso esforço para se entender parcialmente o funcionamento das organizações, programas e atividades governamentais;

- o entendimento e/ou redução da complexidade da organização, programa, ação e atividade governamental e a elaboração de critérios/padrões/parâmetros estão a cargo da equipe;
- pode-se trabalhar com base em dados, informações e documentos fornecidos ou requisitados, mas, na prática, a fiscalização *in loco* faz parte do programa de trabalho;
- a proximidade da fonte de dados, informação e documentos são elementos necessários;
- o grau maior de profundidade de investigação e o entrosamento maior com a complexidade própria a cada organização, programa e/ou atividade governamental impõem uma abordagem necessariamente seletiva (definição de escopo).

2.6.2 Seleção

O processo de fiscalização operacional se inicia com a seleção do objeto a ser fiscalizado, e tem como objetivo selecionar aquele que ofereça oportunidade para realização de um trabalho que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública.

Antes, porém, de iniciarmos as explicações a respeito dos procedimentos a serem executados visando à seleção do objeto de fiscalização, são necessários alguns esclarecimentos iniciais em relação à definição de programas governamentais e peças de planejamento orçamentário, em especial PPA e LOA, especificamente para o Estado de São Paulo.

2.6.2.1 Definição de Programas Governamentais

O Estado, para promover o bem de todos, preconizado na CF, utiliza-se de programas para executar as políticas públicas.

A Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão, que atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece diversos conceitos, entre eles, o de programa, conforme artigo 2º: "(...) instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual".

Podemos dizer, então, que para executar as políticas públicas voltadas a solucionar as demandas da sociedade como, por exemplo, saúde, educação, segurança pública, habitação, saneamento, entre outras, a Administração Pública se utiliza de programas executados a partir de um conjunto de ações.

A supracitada Portaria, em seus artigos 3º e 4º, definiu que caberá à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer, em ato próprio, suas estruturas de programas, códigos e identificação, bem como, nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

2.6.2.2 Peças de Planejamento – PPA – LOA – Estado de São Paulo

a) PPA

O PPA estabelece os programas que serão desenvolvidos durante os quatro anos de vigência, os bens e serviços que o Governo Estadual pretende entregar e os resultados que espera obter nesse período.

No caso específico do Estado de São Paulo, o PPA representa uma coleção de orçamentos dos órgãos e não a atuação governamental para solucionar um problema.

b) Orçamento Público do Estado de São Paulo

O orçamento público, importante instrumento de planejamento e controle dos gastos públicos, ordenado em programas, viabiliza a verificação dos resultados da ação pública.

O Orçamento do Estado de São Paulo é elaborado a partir dessas premissas, ou seja, está ordenado em funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, conforme se verifica nas leis orçamentárias.

2.6.2.3 Plano de Fiscalização

O Plano de Fiscalização consiste em uma das etapas da fiscalização operacional e deve ser elaborado a partir da Matriz de Risco. Na Matriz de Risco são pontuados os programas, considerando a **relevância** das ações em relação ao resultado esperado do órgão ou atingimento do público-alvo, **materialidade** dos recursos envolvidos e o **risco** de não se alcançarem os resultados almejados.

A importância da elaboração de um Plano de Fiscalização para as fiscalizações operacionais é oferecer ao Conselheiro-Relator um leque de objetos a serem avaliados, considerando os critérios de relevância, materialidade e risco, que possibilitem a sua Excelência emitir uma opinião a respeito dos atos de gestão do Governo do Estado, embasado na avaliação de programas e ações que mais contribuem com a solução das demandas da sociedade.

Dessa forma, o parecer emitido pelo TCESP, com base nesse plano, vai ao encontro da moderna administração pública, ou seja, foco no resultado e necessidade de prestar contas à sociedade a respeito dos benefícios gerados aos cidadãos.

O conceito de Matriz de Risco, segundo consta do Glossário e Textos disponibilizados pelo Instituto Serzedello Corrêa em curso à distância de Auditoria de Natureza Operacional – Anop, é:

Matriz de Risco é o instrumento que pondera os critérios de relevância, materialidade e risco, com o objetivo de se obter um escore dos programas, de acordo com atributos previamente definidos. (Glossário e Textos disponibilizados pelo Instituto Serzedello Corrêa em curso à distância de Auditoria de Natureza Operacional – Anop realizado em 2009).

Os critérios que justificam as escolhas dos programas a serem avaliados devem ser transparentes e mensuráveis, razão pela qual eles devem estar amparados em situações possíveis, como por exemplo: programas prioritários no PPA; pela simples leitura do que o Governo estabelece no seu Plano Plurianual é possível definir o que é prioritário e, portanto, atribuir pontuação maior na matriz de risco.

Após a escolha dos critérios que orientarão a pontuação dos programas é elaborada a Matriz de Risco. Assim que atribuídos os pontos, os melhores pontuados são os que preferencialmente devem ser avaliados.

A Matriz servirá como um norte ao Conselheiro-Relator das Contas do Governador para a seleção dos programas a serem fiscalizados, podendo ou não acatar integralmente a seleção deles.

2.6.2.4 Metodologia de Elaboração

Este Manual pretende orientar a elaboração da Matriz de Risco para seleção de programas, a partir do PPA, a serem submetidos à fiscalização operacional. Assim, inicialmente, é necessário definir a pontuação relativa à materialidade de cada programa; em seguida a relevância do tema e os riscos envolvidos na execução. Ressalta-se que a avaliação da relevância e dos riscos por vezes fica subjetiva, por ser feita através da simples leitura dos programas constantes do PPA e sem o estudo prévio da legislação específica de cada um dos mais de 100 programas governamentais. No entanto, após a seleção dos programas é iniciado o estudo de sua base legal.

Na sequência, do total dos programas do PPA, excluem-se os programas atrelados aos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como aqueles relativos às funções essenciais à Justiça (arts. 91 a 103 da CE).

Em seguida, são excluídos os programas classificados, segundo definição constante da lei que instituiu o PPA, como, por exemplo, de “Apoio Administrativo” e “Demais Programas”³⁰.

Do rol de programas resultantes, realiza-se a extração da dotação, por intermédio da consulta ao Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária (Sigeo), reflexo da LOA vigente.

Ressalta-se que no período abrangido pelo PPA pode ocorrer a exclusão de programas, realocação de ações em outro programa ou a inclusão de

³⁰ São situações em que os programas não são compostos por indicadores e metas e, no caso específico dos “demais programas”, não resultam em um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

novos, exigindo-se a realização de adequação entre o PPA e a LOA vigente.

Por conseguinte, desconsidera-se programas sem saldo inicial de dotação e aqueles com ausência de recursos alocados nos últimos anos, bem como incluem-se novos programas. Assim, classificam-se os programas a partir de critérios de materialidade, relevância e risco, cada qual com uma definição de peso, obtendo-se um *ranking* de programas. A seguir apresentamos as definições desses critérios:

- **Materialidade:** determinam-se faixas de valores monetários nas quais cada programa de governo é classificado e tem atribuída uma pontuação. A pontuação da materialidade é determinada pela criação de duas faixas de valores, sendo que a primeira considera o montante destinado aos programas no período de quatro anos, no âmbito do PPA vigente, enquanto a segunda considera os valores relativos à LOA do respectivo ano

- **Relevância:** procura-se medir a importância relativa dos programas, independente de sua materialidade, e, para tanto, eles são pontuados a partir de critérios, como por exemplo: fonte de recursos e se o programa tem previsão de obras.

- **Risco:** probabilidade de ocorrer um evento que cause impacto na consecução do objetivo do programa. Para tanto, definiu-se três dimensões: expectativa de desempenho, grau de centralização dos programas e número de fiscalizações realizadas anteriormente pela DCG e pelo Departamento de Controle e Avaliação – DCA da Secretaria da Fazenda.

Definidos os critérios, segue a metodologia utilizada para a pontuação:

a) Materialidade

No âmbito da matriz de risco, a definição de Materialidade remete à ideia de dinheiro, de montante. Portanto, o objetivo desse critério é avaliar a relevância monetária dos programas de governo discriminados no PPA e na LOA.

Para atingir tal propósito, são criadas faixas de valores. Cada uma delas possui uma pontuação, sendo que quanto maior for o valor orçado para determinado programa, mais alto ele estará classificado e, conseqüentemente, receberá uma pontuação maior.

O alcance de cada faixa é determinado de forma que haja o máximo de equilíbrio possível entre o número de programas classificados em cada uma delas. Em outras palavras, o intuito é evitar que uma faixa abranja muito mais programas do que outra.

Além disso, é válido destacar que a materialidade dos programas deve ser avaliada de forma isolada entre os programas discriminados no PPA e

os programas apresentados na LOA: ambos com o mesmo peso e mesma pontuação máxima.

O motivo de a separação ser necessária é o fato de o PPA ter duração de quatro anos e a LOA apenas um. Nem sempre um programa do PPA terá seu valor proporcionalmente dividido nos quatro anos de sua duração.

Portanto, essa segregação entre PPA x LOA no momento de avaliar a materialidade permite identificar essas eventuais desproporcionalidades e, por conseguinte, aferir uma pontuação mais realista e tempestiva a cada programa de governo.

b) Relevância

Após a pontuação relativa à materialidade foram definidos os critérios relativos à relevância e, para tanto, adota-se alguns parâmetros:

b.1) Fonte de Recursos

Fonte de recursos é definida como a:

(...) classificação da receita segundo a destinação legal dos recursos arrecadados. As fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade³¹.

No Estado de São Paulo a classificação da receita está definida no Sistema Siafem e assim discriminada: tesouro, vinculados estaduais, fundo especial de despesa, próprios, vinculados federais, outras fontes de recursos e operações de crédito.

Um programa pode ter mais do que uma fonte de recurso para seu financiamento. Assim, com base na Lei Orçamentária do exercício a ser fiscalizado, verifica-se as fontes de recursos que financiarão o programa e pontua-se o mesmo. No caso do Estado de São Paulo efetua-se pesquisa junto ao Sigeo/*Oracle BIEE* ou outro sistema que venha a substituí-lo.

A pontuação dos programas cuja fonte de recursos provém do tesouro, vinculados estaduais, fundo especial de despesa, próprios, outras fontes de recursos e operações de crédito é igualmente definida. Já os programas com fonte de recursos de origem federal, por estarem sob a jurisdição do Tribunal de Contas da União – TCU, recebem pontuação negativa.

³¹ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/fonte-de-recursos> – acesso em: 8/6/2022.

b.2) Programas voltados a Obras em Geral

O artigo 3º da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, estabelece que a classificação da despesa, segundo a sua natureza, é composta de:

- I – categoria econômica;
- II – grupo de natureza da despesa;
- III – elemento de despesa.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação ou por entidades do terceiro setor.

Os grupos de natureza de despesa representam a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto e o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Para efeito de pontuação foi considerado relevante o programa que em suas ações houvesse o elemento de despesa com previsão de obras, especificamente, o item 444051, 449051 e 449151:

Categoria Econômica	Grupos de Natureza de Despesa	Modalidade de Aplicação	Elementos de Despesa
Despesa de Capital	Investimentos	Aplicações Diretas	Obras e Instalações
4	4	40	51
4	4	90	51
4	4	91	51

b.3) Número de Objetivos Estratégicos que o programa participa

O PPA do Estado de São Paulo normalmente é concebido com objetivos estratégicos que representam as situações e mudanças de médio e longo prazos na sociedade, com os quais o Governo pretende contribuir por meio de seus programas.

Para efeito de pontuação, dentro do critério relevância, adota-se que quanto maior for o número de objetivos estratégicos que o programa participa maior é a pontuação, pois se entende que se trata de programa fundamental para atingimento das metas pretendidas quando da elaboração do PPA.

b.4) Programa está Inserido nas Dimensões Exploradas no IEG-E

O Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEG-E), indicador criado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) para medir a eficiência da administração do Governo do Estado, é composto por 342 quesitos de cinco diferentes áreas de atuação pública (Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal e Segurança).

O método utilizado pautou-se em identificar cada programa em estar ou não abrangido nas cinco dimensões elencadas, de forma a atribuir pontuação àqueles inseridos, como um todo, em pelo menos uma área de atuação do IEG-E.

c) Risco

Para a pontuação dos riscos, ou seja, a probabilidade de ocorrer um evento que cause impacto na consecução do objetivo do programa definiu-se três dimensões:

- expectativa de desempenho;
- grau de centralização dos programas; e
- número de fiscalizações realizadas anteriormente pela DCG e DCA da Secretaria de Fazenda.

c.1) Expectativa de Desempenho

c.1.1) Indicadores do Governo – mensuráveis e de domínio público

O artigo 165 da Constituição Federal determina que a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, texto repetido no artigo 174 da Constituição Estadual. Assim, como já definido anteriormente pela Portaria nº 42/1999, expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão, os programas serão mensurados por indicadores estabelecidos no plano.

Dessa forma, os indicadores devem ter como fonte dados conhecidos, de domínio público (como, por exemplo, a taxa de mortalidade) e devem ser mensuráveis, demonstrando transparência e facilitando o controle social.

Assim, na pontuação do critério, foram considerados como de maior risco aqueles programas cujos indicadores não estavam nas condições de domínio público e não são mensuráveis, sendo, portanto, mais pontuados.

c.1.2) Percentual apurado entre o Valor Liquidado e a Dotação Inicial atualizada dos Programas no Exercício Anterior ao que está sendo fiscalizado

Outro critério que pode ser utilizado na dimensão “expectativa de desempenho” é a verificação do percentual apurado entre o valor liquidado e a dotação inicial atualizada dos programas em relação ao exercício anterior, a fim de verificar se o previsto foi realizado em termos orçamentários.

Para tanto, é necessário recorrer à pesquisa no Sigeo/Oracle BIEE e então pontuar os programas de acordo com os percentuais apurados, considerando que quanto mais afastados do valor de 100% de realização, tanto para mais quanto para menos, receberão maior pontuação.

c.2) Grau de Centralização dos Programas

Os programas do Estado de São Paulo podem ser executados por algumas formas:

- Programa “guarda-chuva”: é o que contempla a atuação governamental (atividades) não homogênea, para atendimento de múltiplos objetivos, demandas e/ou problemas. Por exemplo, consistiria em um programa “guarda-chuva” um programa de saúde que envolvesse a produção de medicamentos, vigilância em saúde e assistência hospitalar de média e alta complexidade. É considerado ainda aquele que realiza diversas atividades sem demonstrar exatamente o quanto cada uma representa do todo, dificultando a avaliação de desempenho dele; portanto, não atacam apenas um problema, sendo muito grande o risco de não solucionar o mesmo;
- Programas que envolvem mais de um órgão: da mesma forma que o anterior, pode-se perder o controle de sua execução, já que ela é realizada em cada Secretaria/órgão, e se não houver articulação entre os órgãos o risco é maior;
- Abrangência espacial: programa centralizado em um único município tem o seu controle mais eficaz, dada a dimensão territorial do Estado de São Paulo;

- Previsão de participação do Terceiro Setor: com a descentralização das atividades estatais há a necessidade da fiscalização por parte do Estado, tarefa esta que vem sendo aprimorada paulatinamente, razão pela qual quando o programa é realizado com a participação do terceiro setor o risco também é maior.

Dessa forma, considerando os fatores anteriormente mencionados, a maior pontuação será para o programa cuja execução ocorra em todo o Estado, com a participação do terceiro setor, “guarda-chuva” e aqueles que envolvem mais de um órgão.

c.3) Número de Fiscalizações realizadas Anteriormente

É importante saber se o programa já foi fiscalizado anteriormente, pois, caso tenha passado por fiscalização recente, o risco tenderia a ser menor. No caso do Estado de São Paulo, consideraram-se programas fiscalizados pela própria DCG e pelo DCA.

Assim, foram pontuados os programas na seguinte graduação: maior pontuação para aqueles que não foram fiscalizados nos últimos 4 anos; metade da pontuação àqueles fiscalizados nos últimos 4 anos; e recebem pontuação negativa se foram fiscalizados no ano anterior.

Por último, cabe um adendo: anualmente o plano de fiscalização deverá ser atualizado, bem como novos critérios podem ser utilizados, principalmente, com relação à expectativa de desempenho.

Exemplos de parâmetros para pontuação utilizados pela DCG em 20xx

INDICADOR	PONTOS
1. MATERIALIDADE (Peso: 15%)	
1.1. MATERIALIDADE – LOA	
a) De R\$ 4.000.000.000,01 a R\$ 40.849.685.354,00	500
b) De R\$ 1.800.000.000,01 a R\$ 4.000.000.000,00	450
c) De R\$ 840.000.000,01 a R\$ 1.800.000.000,00	400
d) De R\$ 400.000.000,01 a R\$ 840.000.000,00	350
e) De R\$ 230.000.000,01 a R\$ 400.000.000,00	300
f) De R\$ 170.000.000,01 a R\$ 230.000.000,00	250
g) De R\$ 110.000.000,01 a R\$ 170.000.000,00	200
h) De R\$ 80.000.000,01 a R\$ 110.000.000,00	150

i) De R\$ 40.000.000,01 a R\$ 80.000.000,00	100
j) De R\$ 8.000.000,01 a R\$ 40.000.000,00	50
0. De R\$ 0,00 a R\$ 8.000.000,00	0
1.2. MATERIALIDADE – PPA	
1. De R\$ 19.000.000.000,01 a R\$ 156.000.675.001,00	500
2. De R\$ 6.500.000.000,01 a R\$ 19.000.000.000,00	450
3. De R\$ 3.200.000.000,01 a R\$ 6.500.000.000,00	400
4. De R\$ 1.800.000.000,01 a R\$ 3.200.000.000,00	350
5. De R\$ 950.000.000,01 a R\$ 1.800.000.000,00	300
6. De R\$ 700.000.000,01 a R\$ 950.000.000,00	250
7. De R\$ 480.000.000,01 a R\$ 700.000.000,00	200
8. De R\$ 350.000.000,01 a R\$ 480.000.000,00	150
9. De R\$ 220.000.000,01 a R\$ 350.000.000,00	100
10. De R\$ 60.000.000,01 a R\$ 220.000.000,00	50
0. De R\$ 0,00 a R\$ 60.000.000,00	0
2.RELEVÂNCIA (Peso: 35%)	
2.1. Fonte de Recursos	
a) Tesouro	50
b) Vinculados Estaduais	50
c) Fundo Especial de Despesa	50
d) Próprios	50
e) Vinculados Federais	-50
f) Outras Fontes de Recursos	50
g) Operações de Crédito	50
2.2. Programas voltados à obras em geral	
a) Previsão de obras – Item 444051, 449051	250
b) Não há previsão de execução de obras	0
2.3. Nº de objetivos estratégicos que o programa participa	
a) 3 (três) objetivos estratégicos	250
b) 2 (dois) objetivos estratégicos	200
c) 1 (um) objetivo estratégico	100
d) Nenhum objetivo estratégico	0
2.4. Programa está inserido nas dimensões exploradas no IEG-E	
a) Sim	200
b) Não	0

3.RISCO (Peso: 50%)	
3.1. Expectativa de Desempenho	
3.1.1. Indicadores do Governo – mensuráveis e de domínio público	
a) Sim	0
b) Parcial	75
c) Não	150
3.1.2. Percentual apurado entre o valor liquidado e a dotação inicial dos programas em 2020	
a) Acima de 130% realizada	150
b) Entre 110% e 130% realizada	75
c) Entre 90% e 110% realizada	0
d) Entre 50% e 90% realizada	75
e) Até 50% realizada	150
3.2. Grau de Centralização dos Programas	
3.2.1. Programas com abrangência espacial	
a) Estadual	100
b) Regional	50
3.2.2. Programas com previsão de participação do 3º setor	100
3.2.3. Programa “guarda-chuva” ³²	100
3.2.4. Programas que envolvem mais de um órgão	100
3.3. Número de Fiscalizações Realizadas Anteriormente	
3.3.1. DCG	
a) Nenhuma (entre 2017 e 20xx (-) 3)	200
b) Uma ou mais Fiscalizações realizadas (entre 2017 e 20xx (-) 3)	100
c) Fiscalização nos dois últimos anos (20xx-1 e 20xx)	-300
3.3.2. Controle Interno da SEFAZ	
a) Nenhuma (entre 2017 e 20xx (-) 3)	100
b) Uma ou mais Fiscalizações realizadas (entre 2017 e 20xx (-) 3)	50
c) Fiscalização nos dois últimos anos (20xx-1 e 20xx)	-100

³² Entende-se por programa “guarda-chuva” aquele programa que contempla atuação governamental (atividades) não homogêneas, para atendimento de múltiplos objetivos, demandas e/ou problemas. Por exemplo, consistiria em um programa “guarda-chuva” um programa de saúde que envolvesse a produção de medicamentos, vigilância em saúde e assistência hospitalar de média e alta complexidade. Da mesma forma, seria um programa com ações referentes às obras que beneficiassem áreas de educação, saúde, transporte etc. Ainda, quando um programa permitisse a realização de despesas para determinada atividade governamental, apesar da existência de programa específico

A pontuação final dos programas foi alcançada por meio da multiplicação do somatório de cada critério pelo seu respectivo peso:

$$\text{Pontuação} = (\sum \text{Materialidade} \times 15\%) + (\sum \text{Relevância} \times 35\%) + (\sum \text{Risco} \times 50\%)$$

A escolha dos programas pela DCG pauta-se na classificação obtida pela ordenação decrescente da pontuação alcançada (Ranking da Matriz de Risco), combinada com outros critérios como, por exemplo, destaque na mídia e notícias veiculadas pelo Governo Estadual. Após essas definições, apresenta-se ao Conselheiro-Relator a proposta de programas a serem fiscalizados no respectivo ano.

O Conselheiro, por sua vez, pode acatar a proposta de forma integral, parcial e/ou propor temas específicos que julgue relevante e de interesse público.

A escolha dos programas é o primeiro passo, conforme já mencionado, na fiscalização operacional. Entretanto, é na fase do planejamento que será definido se o programa será analisado integralmente, algumas de suas ações, apenas uma das ações ou ainda se há necessidade da correlação com outros programas/ações do PPA/LOA.

2.6.3 Planejamento

Após a definição, pelo Conselheiro-Relator, dos programas, ações, órgãos e entidades a serem fiscalizados, a próxima fase é a de Planejamento da Fiscalização. Segundo as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)³³, deve-se planejar uma auditoria (fiscalização) de qualidade, eficiente, efetiva, tempestiva e econômica.

Planejar envolve um conjunto de conhecimentos necessários para se identificar o escopo³⁴ do trabalho, e assim definir os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da fiscalização. A metodologia inclui o uso de técnicas que auxiliarão o servidor na coleta de evidências e posteriores análises. Caberá a cada um a definição do uso de técnicas, que poderá ser mínima ou mais abrangente.

Na DCG o planejamento envolve as seguintes etapas:

- Elaboração do cronograma de atividades;
- Conhecimento do objeto a ser fiscalizado;
- Apresentação da equipe ao gestor/representante legal do Órgão;
- Definição e elaboração das técnicas de diagnósticos – Análise Swot;
- Matriz de Planejamento;

³³ BRASIL, 2015, p. 13-14.

³⁴ O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames. (Brasil, 2010, p. 38).

- Seleção da Amostra;
- Elaboração dos Papéis de Trabalho;
- Teste-Piloto

a) Cronograma de Atividades

Definido o servidor ou equipe responsável pela fiscalização, uma das primeiras etapas dessa fase é a elaboração do cronograma de atividades, que deverá ser acordado entre os membros da equipe e o diretor da DCG. O cronograma deverá conter:

- A composição da equipe de fiscalização, e;
- As etapas do trabalho (planejamento, execução, análise e relatório), subdivididas em tarefas, com o respectivo tempo de execução.

Modelo de cronograma de atividades utilizado pela DCG

Cabe ressaltar que na DCG o ano de planejamento das fiscalizações operacionais inicia-se a partir de março e se estende até a entrega do relatório do Balanço Geral das Contas do Governador, que se encerra em maio do exercício seguinte.

b) Conhecimento do Objeto a ser fiscalizado

Cada servidor ou equipe designada iniciará um levantamento preliminar das informações acerca do tema a ser desenvolvido, identificando no órgão ou entidade responsável, o gestor do programa ou representante para a apresentação formal da equipe. A partir de então serão iniciadas as sequências de entrevistas, requisições de informações e documentos que serão necessários para a compreensão e definição do escopo da fiscalização.

Para que a fiscalização seja adequadamente planejada, essa fase envolve uma série de atividades para a obtenção de conhecimento e compreensão acerca do objeto, tais como análises das peças orçamentárias, leituras sobre a legislação específica, normas e instruções pertinentes, pesquisas na internet e em sítios oficiais, trabalhos semelhantes realizados por outros Tribunais de Contas, consultas ao sistema SigeoBIEE³⁵, conforme ilustrado na Figura a seguir:



³⁵ Várias consultas do Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária – SigeoBIEE podem ser acessadas em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/SigeoLei131/Paginas/FlexConsDespesa.aspx>, acesso em: 8/6/2022.

Todas essas atividades têm como meta delimitar o objetivo e o escopo da fiscalização, definir a estratégia metodológica e o universo e a amostra a serem verificados, obter conhecimento suficiente do objeto, ou seja, construir uma visão geral e assim elaborar os procedimentos que serão utilizados para coletar evidências necessárias para formular e responder as questões de fiscalização que serão verificadas na fase de execução.

A fase de planejamento é fundamental para o alcance dos resultados esperados, sendo alocado, na DCG, algo em torno de 50% do tempo total previsto no cronograma. Isso decorre da importância do bom planejamento, uma vez que uma abreviação dessa fase poderá incorrer em problemas de execução, ou até mesmo ocasionar um acréscimo no tempo total estimado.

c) Apresentação da Equipe ao Gestor/representante Legal do Órgão

A apresentação formal da equipe ao gestor ou representante legal do órgão se faz mediante a entrega do Ofício de Apresentação assinado pelo responsável pela Diretoria de Contas do Governador.

Modelo de Ofício de Apresentação



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
 DIRETORIA DE CONTAS DO GOVERNADOR
 Rua Venceslau Brás, 183 – CEP:
 01016-906 – São Paulo (SP)
 Tel. (11) 3292-3769 / e-mail: dcg@tce.sp.gov.br

Ofício GDCG/xxx/20xx
DCG – x

São Paulo, xx de xxxx de 20xx.

Assunto: Apresentação de Equipe de Fiscalização

À (Ao)Secretaria/Órgão

Endereço:

Ilustríssimo(a) Senhor(a),

Informo a Vossa Senhoria, que os abaixo relacionados são funcionários deste Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e estão autorizados a efetuar fiscalização sobre o Programa/Ação/Órgão/Temaxxx com objetivo de instruir o eTC xxxx/xxx/20xx (Balanço Geral do Exercício – Contas do Governador), no que se refere aos Programas e Ações do Governo para o exercício de 20xx.

Nome do Servidor	Cargo

Atenciosamente,

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
 Diretor Técnico de Divisão

O objetivo inicial dessa apresentação é esclarecer sobre a fiscalização operacional a ser realizada, as etapas, o prazo previsto para a elaboração do produto final, que é o relatório de fiscalização a ser submetido ao Conselheiro-Relator.

É importante manter desde a primeira apresentação um bom relacionamento com o gestor ou responsável pelo programa, órgão ou entidade fiscalizada para o alcance dos objetivos que se delinearão no decorrer dos trabalhos.

d) Definição e Elaboração das Técnicas de Diagnósticos

De acordo com o manual de auditoria operacional do TCU³⁶, algumas técnicas têm a finalidade de traçar um diagnóstico e ajudar na identificação dos principais problemas relacionados ao desempenho do objeto selecionado. Algumas técnicas de diagnóstico são: Análise Swot e Diagrama de Verificação e Risco³⁷, Análise *Stakeholder*³⁸, Mapa de Processo³⁹, entre outras.

O uso destas técnicas caberá ao servidor da DCG; a mais usual é a Análise Swot, que é um acrônimo de palavras strengths, weaknesses, oportunities e threats, que significam: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. Essas quatro dimensões permitem uma análise subjetiva das capacidades internas, para identificar os pontos fortes e fracos do ambiente interno e as oportunidades e ameaças do ambiente externo, como mostra o quadro a seguir.

Quadro – Análise do Ambiente Interno/Externo

AMBIENTE INTERNO		AMBIENTE EXTERNO	
+	Forças (pontos fortes)	Oportunidades	+
	Pontos fortes – as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe experiente e motivada, recursos tecnológicos adequados.	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Ex.: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições.	
-	Fraquezas (pontos fracos)	Ameaças	-

³⁶ BRASIL (b), 2010 p. 25.

³⁷ BRASIL (c), 2010 p. 5.

³⁸ A Análise Stakeholder consiste na identificação dos principais atores envolvidos (pessoas, grupos ou instituições), dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. (Brasil, 2002. p 8).

³⁹ O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. (Brasil, 2003, p. 1).

<p>Pontos fracos – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: alta rotatividade de pessoal, sistemas de informação obsoletos, processos internos excessivamente burocratizados.</p>	<p>Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: dispersão geográfica do público-alvo, disparidades regionais, conflito de competência.</p>	
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Fonte: TCU – Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.

A análise será incrementada e alterada à medida que os trabalhos são desenvolvidos, a partir das leituras, entrevistas, visitas etc. Para cada informação levantada pode-se inserir notas de rodapé, informando a fonte (leituras, entrevistas, requisições, visitas).

e) Matriz de Planejamento

Tendo sido identificados os problemas e as possíveis questões de fiscalização⁴⁰, é necessário estabelecer os critérios de fiscalização e iniciar a elaboração da Matriz de Planejamento.

Critérios de fiscalização são padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto fiscalizado, ou seja, a situação ideal ou desejado daquilo que está sendo investigado, quando se compara e se avalia com as melhores práticas e *benchmarks*⁴¹. Da comparação entre os critérios⁴² e a situação existente (condição) chega-se aos achados de fiscalização.

⁴⁰ A questão de fiscalização é o elemento central que norteará a direção dos trabalhos, estabelecendo a metodologia e técnicas que serão utilizadas para o alcance dos resultados. Deverá ser formulada adequadamente, com clareza e especificidade, com termos definidos e mensuráveis, com possibilidade de ser respondida coerentemente e assim esclarecer a questão formulada. Fonte: Manual Anop, página 27.

⁴¹ O benchmarking pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. (Brasil, 2000).

⁴² De acordo com o TCU, nas auditorias operacionais, a escolha do critério é mais flexível, podendo conter elementos de discricionariedade e de julgamento profissional (leis e regulamentos, literatura especializada, normas profissionais boas práticas). (Brasil (b), p. 30).

A Matriz de Planejamento é uma ferramenta que permite estruturar de forma lógica o planejamento do trabalho e orientar a fiscalização na construção do escopo, definindo-se o objetivo, os critérios que serão utilizados, a delimitação do escopo (limitação), a seleção (tamanho da amostra) e os parâmetros que sustentarão as evidências necessárias para instruir os achados e as propostas de melhoria.

A Matriz de Planejamento poderá ser um quadro resumo construída com os seguintes elementos:

- questões de fiscalização (perguntas que deverão ser respondidas ao final da fiscalização);
- as informações que serão requeridas (são os documentos, dados, legislação necessários para responder à questão de fiscalização);
- as fontes de informação (identificação formal dos órgãos/entidades que fornecerão as informações solicitadas, sistemas ou banco de dados, questionários);
- procedimentos de coleta de dados (critérios e técnicas para selecionar e capturar os dados que serão analisados);
- métodos de coleta de dados (ex.: requisições, visitas *in loco*, análise de documentos, questionários);
- métodos de análise (ex.: comparação, análise de dados recebidos que validarão a informação coletada);
- limitações (fatores que dificultam ou restringem a obtenção de informações necessárias); e
- o que a análise permitirá dizer.

A Matriz de Planejamento utilizada na DCG, além de descrever os elementos anteriormente descritos, é construída de forma a facilitar a elaboração do relatório de fiscalização, ou seja, também são descritos os itens da introdução, metodologia, limitações e visão geral. Para cada questão de fiscalização são elencadas as informações que serão requeridas, as fontes e os procedimentos que serão utilizados para se responder às questões de fiscalização.

f) Seleção da Amostra

A seleção da amostra está diretamente relacionada com a abrangência do objeto, da definição do escopo e das limitações, ou seja, aquilo que não será contemplado pela fiscalização. Quando cabível, a DCG tem utilizado uma amostragem estatística (exemplos: escolas e hospitais).

A DCG pode também solicitar, na fase de execução, a participação das Diretorias de Fiscalização (DFs) e Unidades Regionais (URs), que deverão adequar seus roteiros de fiscalização, para a inspeção dos programas e ações do Governo do Estado de São Paulo, seguindo, para tanto, orientações elaboradas pela equipe da DCG.

g) Elaboração dos Papéis de Trabalho (PT'S)

Concomitantemente à elaboração da Matriz de Planejamento é necessário elaborar os instrumentos de coleta de dados, tais como requisições, questionários, entrevistas, observação direta, manual de orientação às DFs e URs que serão utilizados para a amostra pretendida pela equipe de fiscalização.

Destacamos alguns Pt's mais utilizados pela Diretoria:

g.1) Questionários/Pesquisas/Entrevistas: estas técnicas são formuladas a partir de questões estruturadas (fechadas), não estruturadas (abertas) e semiestruturadas (questões abertas e fechadas) utilizadas para coleta de dados e elaboradas por meio de formulário, com o objetivo de quantificar uma informação padronizada, aplicada na amostra selecionada.

A utilização de questionários permite comparar respostas, realizar análises estatísticas e no caso de amostras aleatórias, generalizar as conclusões.

Na DCG, a utilização dos questionários/pesquisas pode ser feita por vários meios: ferramentas de pesquisa tipo *LimeSurvey*⁴³, sistemas internos do TCESP, e-mail institucional ou aplicado pessoalmente (com uso dos tablets ou não), quando a visita *in loco* se faz necessária.

g.2) Roteiro de inspeção para coleta de dados: A DCG se utiliza de alguns instrumentos para a coleta de dados, tais como, registros fotográficos, termos ou documentos e informações que são obtidos quando da visita *in loco*.

g.3) Manual de Orientação para DFs e URs: Elaborado para orientar o servidor que não participa da fase de planejamento, mas que auxilia na coleta de dados da fase da execução. Contém uma visão geral do escopo, dos objetivos e dos procedimentos necessários para a aplicação dos papéis de trabalho. Juntamente com o manual de orientação são elaborados modelos de relatórios, de registros fotográficos, termos e demais documentos que serão necessários para a fiscalização.

h) Teste-Piloto

Alguns papéis de trabalho necessitam de validação, portanto, poderão ser realizados testes-pilotos e assim evidenciar ajustes necessários diante de dificuldades que possam ocorrer durante a fase de execução.

⁴³ **LimeSurvey:** Aplicativo, de *software* livre, utilizado pelo TCESP para realização de pesquisas. O aplicativo permite que sejam realizadas pesquisas a dezenas de milhares de participantes de forma rápida, além de consolidar automaticamente as informações, gerando gráficos a partir das respostas dos participantes. Para maiores informações acessar o link: <https://translate.google.com.br/translate?hl=pt-BR&sl=en&u=https://www.limesurvey.org/&prev=search>, acesso em: 8/6/2022.

Na DCG, a Análise *Swot*, a Matriz de Planejamento e os Papéis de Trabalho que orientarão a execução deverão ser entregues na fase final do planejamento, que serão revistos e aprovados pela chefia imediata.

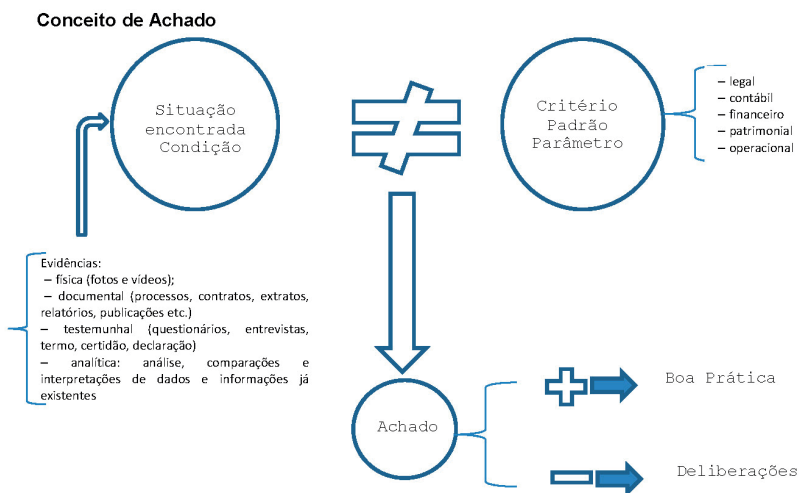
2.6.4 Execução

A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões de auditoria (BRASIL, 2010, p.35).

Envolve o desenvolvimento de trabalho de campo, a análise do coletado e culmina com a elaboração da matriz de achados.

O desenvolvimento do trabalho de campo abrange aplicação dos métodos previstos na matriz de planejamento para coleta de documentos, dados e informações da administração, incluídas as unidades de controle interno. As fontes vão desde o remetido em decorrência das Instruções do TCESP, passando pelo disponibilizado em portal de transparência ou sites oficiais, até o obtido em requisições, visitas *in loco* e/ou em pesquisas do tipo *survey*⁴⁴.

Paralelamente ou em seguida ao desenvolvimento do trabalho de campo, procedem-se as análises em que o coletado se torna evidência da situação/ condição encontrada, cuja diferença defluente da comparação com o critério/ padrão/parâmetro eleito convergirá para um achado.



⁴⁴ Levantamento junto às fontes primárias por meio da aplicação de questionários para grande quantidade de respondentes (Martins, 2010, p. 37).

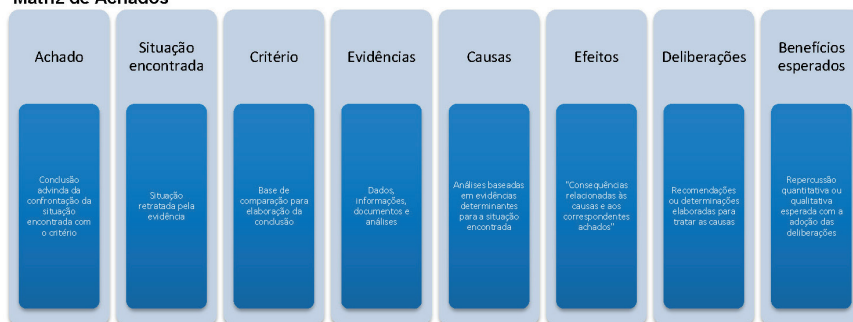
Conceito de Achado

Para se chegar a uma conclusão (achado), o mais comum no âmbito da DCG é se recorrer à técnica de análise qualitativa, basicamente compreendida como a comparação entre informações de fontes diferentes (documentos públicos, indicadores de desempenho, práticas de outras organizações e avaliações de unidade do controle interno ou de origem acadêmica) e ao uso de gráficos. Entretanto, existem outras técnicas que podem ser utilizadas, a exemplo da análise estatística e análise envoltória de dados.

Sob qualquer técnica de análise, o coletado deve ser organizado de forma a contemplar o que for evidência para cada achado, arquivando o que não for relevante ou que for inviabilizado para fundamentar uma conclusão. Desse processo, as evidências utilizadas podem apresentar problemas ou fragilidades quando baseadas em apenas uma fonte (sem triangulação⁴⁵ ou circularização⁴⁶ ou demais atores relevantes) ou oriundas de amostras não-representativas e/ou de ocorrências isolada. Com efeito, é possível a combinação das situações encontradas (evidências) para sustentar um achado.

Feitas as análises, elabora-se um quadro resumo dos achados denominado Matriz de Achados, no intuito de facilitar a comunicação ou visualização das conclusões obtidas, além de subsidiar e nortear a elaboração do relatório de fiscalização.

Matriz de Achados



Na construção da Matriz de Achados, registram-se os atributos dos achados, bem como as propostas de melhoria e benefícios esperados correspondentes. Esclarecendo que nem sempre é possível identificar todos os atributos do achado, em especial as causas.

⁴⁵ "Uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto" (Brasil, 2010, p. 38). Um exemplo seria utilizar evidências documentais para corroborar evidências testemunhais.

⁴⁶ "Confirmação junto a terceiros". (Brasil, 2010, p. 38).

2.6.5 Relatório de fiscalização operacional

O relatório de Fiscalização Operacional é o produto final do trabalho da equipe. Após análise pelas instâncias administrativas competentes, deve ser encaminhado ao Conselheiro-Relator. Portanto, é fundamental que a equipe dispense à sua preparação o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja um alto padrão de qualidade técnico.

Conforme mencionado anteriormente no Item 2.5 deste manual, cada fiscalização operacional irá compor um processo eletrônico individual, dependente do processo eletrônico referente ao Balanço Geral do Exercício – Contas do Governador. Esse processo contará com um relatório final e seus Anexos e despachos pertinentes.

Em relação às principais estratégias metodológicas utilizadas nas fiscalizações operacionais na DCG, considera-se que o relatório deve ser abrangente, convincente, tempestivo, de fácil leitura e equilibrado, conforme previsto nas normas internacionais de auditoria (ISSAI 300):

- **Abrangente** – deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de fiscalização, sendo suficientemente detalhado para que o objeto, os achados e as conclusões da fiscalização sejam compreendidos;

- **Convincente** – apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento da fiscalização;

- **Tempestivo** – apresentar informações atualizadas para os órgãos fiscalizados, formuladores de políticas públicas e demais atores, visando o aperfeiçoamento de suas atividades;

- **Fácil leitura e equilibrado** – deve ser escrito com clareza, visando permitir a compreensão de seu conteúdo pelo leitor e, para tanto, os termos técnicos devem ser definidos e, quando necessário, recorrer ao recurso das notas de rodapé para esclarecer; o significado das siglas deve constar de lista própria e serem traduzidas quando utilizadas pela primeira vez; os fatos e as evidências devem ser apresentados de forma precisa; as frases devem ser curtas e os argumentos devem ser articulados de forma lógica; deve se evitar o uso de abreviaturas, termos eruditos e expressões em outros idiomas e complementar o texto com fotografias, figuras, gráficos, tabelas, mapas.

Deve expor apenas o que tem relevância, considerando as questões da fiscalização, ter objetividade com textos imparciais e impessoais e apontar tanto achados negativos quanto positivos.

Para facilitar a busca pela concisão do relatório, sugere-se que as análises desenvolvidas ao longo dos trabalhos sejam documentadas em papéis de

trabalho. Com isso busca-se reduzir a parte textual do relatório, tornando-o mais convidativo à leitura⁴⁷.

Ademais, deve ser utilizada a seguinte formatação na sua elaboração, segundo consta do Manual de Redação do TCESP (2019)⁴⁸:

Fonte	Arial 12 Exceções: Tamanho 10: ementas, citações e excertos de mais de três linhas Tamanho 9: tabelas Tamanho 8: notas de rodapé	
Configuração de Página	Superior	3 cm
	Inferior	2 cm
	Esquerda	3 cm
	Direita	3 cm
Espaçamento	Entre caracteres: normal Entre linhas: 1,15 Espaçamento simples: notas de rodapé, citações com mais de três linhas, referências bibliográficas, tabelas e legenda de quadros e imagens Entre parágrafos: Espaçamento de 6pt (inclusive para notas de rodapé, referências e excertos)	
Recuo	2,5 cm Exceção: 4 cm: ementas e citações de mais de três linhas	
Alinhamento	Justificado	

O relatório de Fiscalização Operacional deve conter a seguinte estrutura:

- Capa
- Resumo
- Listas: de siglas, gráficos, quadros, tabelas e figuras
- Sumário
- Introdução
- Visão Geral
- Achados
- Conclusão
- Proposta de Encaminhamento
- Apêndice/Anexo
- Bibliografia

⁴⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional (2020), pg. 111.

⁴⁸ Disponível em: https://portaldoservidor.tce.sp.gov.br/sites/default/files/Manual_RedacaoTCESP2019.pdf

a) Capa

Na capa constam as seguintes informações:

- Tema/"Título" do relatório;
- N° do TC;
- Nome do Conselheiro-Relator;
- Modalidade
- Objetivo da fiscalização;
- Período abrangido e de realização da fiscalização;
- Responsáveis pelas fases da fiscalização operacional (Planejamento, Execução e Relatório) com n° de matrícula e nome;
- Unidade do Governo do Estado fiscalizada;
- Vinculação no TCESP da unidade fiscalizada à Diretoria de Fiscalização ou Unidade Regional.

Modelo de Capa do Relatório de Fiscalização Operacional

RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO DE NATUREZA OPERACIONAL
SOBRE O ÓRGÃO/PROGRAMA/AÇÃO xxxxxxxx

TC nº XXXXXXX/XXX/XXX

Conselheiro-Relator:

Modalidade:

Objetivo:

Período abrangido pela fiscalização:

Período de realização da fiscalização: planejamento de XXX a XXX; execução de XXX a XXX; e relatório de XXX a XXX.

Responsáveis:

Fases	Responsáveis	
	Matrícula	Nome
Planejamento		
Execução		
Relatório		

- Unidade:

- Vinculação no TCE/SP:

b) Resumo

Define-se resumo como “exposição abreviada de uma sucessão de acontecimentos, das características gerais de alguma coisa etc., tendente a favorecer sua visão global: síntese, sumário, epítome, sinopse”⁴⁹.

Nos termos do Manual de Auditoria Operacional do TCU:

⁴⁹ Fonte: Dicionário Aurélio.

(...) o resumo é a apresentação concisa dos pontos relevantes do relatório. Sua finalidade é dar ao leitor uma visão geral e sintética dos assuntos tratados, de modo que o leitor possa obter um quadro geral compreensível dos principais achados e propostas de deliberação. Deve fornecer elementos capazes de permitir ao leitor, interno e externo decidir sobre a conveniência e a necessidade de se consultar o relatório e ao mesmo tempo o prepara para a leitura completa. (Brasil, 2020, p. 128).

Na redação do resumo referente ao relatório de fiscalização operacional devem ser mencionados os seguintes itens:

- Objetivo do trabalho;
- Motivação para realização do trabalho e período examinado;
- Escopo;
- Metodologia resumida, se relevante;
- Síntese principais achados;
- Resumo das propostas de encaminhamento; e
- Resultados esperados com a implantação das propostas de encaminhamento.

Recomenda-se que o resumo não fique extenso. Para elaboração do resumo deve ser feita a leitura completa do relatório, visando se obter a compreensão global do texto, podendo, dessa forma, ser identificadas as partes essenciais que serão abordadas no resumo. Nesse sentido é importante também considerar que os tópicos introdutórios – isto é, o objetivo, o escopo, o planejamento e eventuais limitações – sejam concisos e objetivos.

c) Listas: de siglas, gráficos, quadros, tabelas e figuras

- Siglas – significado das siglas do relatório;
- Gráficos, quadros, tabelas e figuras – listas constando o nº respectivo, título e as folhas do relatório em que se encontram.

d) Sumário

Sumário pode ser definido como:

(...) enumeração das principais divisões (capítulo, seções, artigos etc.) de um documento, na mesma ordem em que a matéria nele se sucede; visa a facilitar visão do conjunto da obra e a localização de suas partes, e, para tanto, deve aparecer no início da publicação e indicar, para cada parte, a paginação (conforme Normas Brasileiras)

50

⁵⁰ Definição de sumário segundo o Dicionário Aurélio.

e) Introdução

A introdução do relatório é subdividida em:

e.1) Identificação simplificada do objeto e objetivo de fiscalização – como o próprio nome do título indica se refere ao objeto (o que) e objetivo (para que) da fiscalização resumidamente;

e.2) Antecedentes – subitem que se inicia informando de que forma o tema fiscalizado foi selecionado e a aprovação do Conselheiro-Relator, bem como, cita, caso exista, fiscalizações já realizadas pela DCG em anos anteriores a respeito do mesmo tema tratado no relatório;

e.3) Escopo da fiscalização – dentro do objeto da fiscalização é delimitada a área de atuação da equipe, destacando o que não será objeto da fiscalização;

e.4) Metodologia – neste item devem estar relatadas as estratégias, métodos de coleta e análise dos dados, bem como as limitações para consecução do escopo nas fases da fiscalização operacional – planejamento, seleção e execução, como por exemplo:

- Planejamento: entrevistas e reuniões com os participantes e data, estudo da legislação do objeto de fiscalização, análise de informações obtidas a partir de relatórios, banco de dados oficiais, sítios eletrônicos, requisições efetuadas, teste-piloto, entre outros;
- Seleção: requisições efetuadas, critérios utilizados e a amostra final objeto da fiscalização;
- Execução: requisições efetuadas, questionários/pesquisas enviados, análises e visitas *in loco* realizadas. Podendo, para melhor visualização, evidenciar por questão de fiscalização.

f) Visão Geral

A Visão Geral relata as características do objeto de fiscalização, a fim de que se compreenda o relatório e os objetivos verificados. Na DCG a Visão Geral se concentra nos aspectos genéricos do objeto fiscalizado, deixando para aprofundar as explicações em cada questão de fiscalização, pois assim o leitor terá inicialmente conhecimento geral do que será tratado no relatório, e ao se deparar com as questões de fiscalização e os achados poderá ter uma visão específica daquilo que está sendo apontado.

g) Achados

É a discrepância entre a situação existente e o critério. São situações verificadas durante a fiscalização que serão usadas para responder às questões

de fiscalização. Na DCG procura-se denominar por item do relatório o objeto de fiscalização e seus achados. Aqui, conforme já mencionado anteriormente, inicia-se o tópico com a descrição mais aprofundada das características legais e operacionais do objeto de fiscalização e a amostra considerada. Em seguida, por subitem descreve-se a análise efetuada a partir da situação existente (condição) e o critério, apurando-se propriamente os achados. Este item do relatório deve ser ilustrado com fotos, tabelas, gráficos, mapas, sempre que possível.

h) Conclusão

Na redação da conclusão devem constar os seguintes temas:

- Objetivo;
- Questões de fiscalização;
- Conclusões por achado.

A conclusão deve possibilitar ao leitor, sinteticamente, conhecer as respostas às questões de fiscalização. Com isso, espera-se que o agente consiga, de forma sintética, concluir sobre os objetivos da auditoria, com base nos achados elaborados anteriormente a partir das questões de auditoria.

i) Proposta de Encaminhamento

Neste item são relatadas as propostas de encaminhamento direcionadas aos atores envolvidos na execução da política pública. As propostas devem ter correspondência com os achados e devem demonstrar que são necessárias para sanar ou mitigar falhas identificadas pela fiscalização, ou aperfeiçoar a atuação governamental.

É essencial que as propostas de encaminhamento sejam exequíveis e que tenham correlação direta com o objetivo da auditoria. Sugere-se que na construção da proposta o agente verifique se ela é monitorável.

Recomenda-se formular apenas as propostas de encaminhamento estritamente necessárias.

j) Apêndice/Anexo

No Apêndice deve constar alguma informação produzida pelo próprio autor do relatório que complemente a argumentação relatada ou produzida pelo fiscalizado e no Anexo do processo documentos/evidências coletadas durante a fiscalização ou encaminhadas pelo fiscalizado.

Há previsão da possibilidade de elaboração de apêndice metodológico.

k) Bibliografia

Na medida em que se redige o relatório, muitas vezes, consultamos e citamos autores diversos, manuais, sítios eletrônicos, normas específicas,

legislação. Todas essas citações devem ser referenciadas no corpo do relatório e transcritas neste item.

2.6.6 Monitoramento

Monitoramento é a ação de verificação do cumprimento das recomendações constantes do parecer das Contas do Governador e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.

O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a fiscalização operacional, seja pela implementação das recomendações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor.

3 Bibliografia

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União 3 ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União 4 ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. 166 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. 355 p.: il., color.

BRASIL. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do MOG. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instituto Serzedello Corrêa. Auditoria de Natureza Operacional. Curso à distância, 2009.

International Organization of Supreme Audit Institutions. Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional. Traduzidas em 2016 pelo Tribunal de Contas da União.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) – Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3) – Brasília TCU: Responsável pela tradução: Secretaria de Relações Internacionais (Serint/TCU), 2015. P. 13-14.

BRASIL (a). Tribunal de Contas da União. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Portaria – TCU Nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Brasília TCU. 2010. P. 38.

BRASIL (b). Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. – 3.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010, p.25; 27; 30.

BRASIL (c). Brasil. Tribunal de Contas da União. Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria Portaria-SEGECEX nº 31, de 9 de dezembro de 2010. p. 5.

BRASIL (d). Brasil. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Técnica de Entrevista para Auditorias. Portaria-SEGECEX nº 31, de 11 de abril de 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Boletim do Tribunal de Contas da União / SEPROG/SEGECEX – Técnicas de Auditoria – Análise Stakeholder, 2002. p.8.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Boletim do Tribunal de Contas da União/ SEPROG/SEGECEX – Técnicas de Auditoria – Mapa de Processos, 2003. p. 1

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo Coordenadoria de Fiscalização e Controle – Técnicas de Auditoria – Benchmarking, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional / Tribunal de Contas da União 3 ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. Rio

de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

CRUZ, Flávio da Cruz. Auditoria Governamental / Flávio da Cruz. 3ª Ed. – reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações / Gilberto de Andrade Martins – 3 ed. 5. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2010.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. Direito Financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 370 questões (atualizado de acordo com a lei de responsabilidade fiscal – LRF) / Valdecir Fernandes Pascoal. – 5 ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 320 pp.

ROBLES, Lilian Cristina Menino. Proposta de Plano de Fiscalização para as Auditorias Operacionais do TCESP: uma aplicação prática baseada em uma matriz de risco.

SÁ, Antonio Lopes de. Dicionário de Contabilidade / A. Lopes de Sá. Ana Marai Lopes de Sá. – 10. 3e. ver. e ampl. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

SÃO PAULO. Constituição do Estado de São Paulo, 1989.

SÃO PAULO. Lei Complementar Estadual nº 709, de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado.

SÃO PAULO. TCESP. Regimento Interno.

SÃO PAULO. TCESP. Resolução nº 11/2021, aprova alterações nas Instruções nº 01/2020.

SILVA, Moacir Marques da. Curso de auditoria Governamental: de acordo com as Normas de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI / Moacir Marques da Silva. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

SPECK, Bruno Wilhelm. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil / Bruno Wilhelm Speck – São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, outubro 2001.



TCE-SP

Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

www.tce.sp.gov.br



@tcesp



tcesp



tcespoficial



@tcesp



@tcesp



tcesp-rss