

INDICADORES DE EFETIVIDADE NO CONTEXTO DAS AUDITORIAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Leandro Luis dos Santos Dall’Olio

Pós-graduado em Finanças pela Fundação Getúlio Vargas, atualmente Chefe Técnico da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. lolio@tce.sp.gov.br

RESUMO

O objetivo deste artigo é demonstrar como a utilização de indicadores de efetividade tem o potencial de melhorar o planejamento e a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminuindo o risco de amostragem e aprimorando os procedimentos de auditoria aplicados, em consonância com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP – nível 1). Órgãos de índole constitucional, os Tribunais de Contas desempenham papel de destaque para que os gastos estatais reflitam em melhores produtos e serviços públicos ofertados à população. Elevada vocação impõe aprimoramento constante da lide fiscalizatória, motivo pelo a melhora do gasto público pressupõe foco na efetividade de tais ações, no contexto das respectivas políticas públicas. A partir da utilização de ferramentas disponíveis para mensuração do desempenho governamental (Índice de Efetividade da Gestão Municipal; Índice de Efetividade da Gestão Estadual) e da aplicação de procedimentos de auditoria consagrados pela experiência e recomendamos pela literatura (avaliação do sistema de controle interno, exame e comparação de registros, conciliação, exame documental, análise, inspeção física, observação, confirmação externa, conferência, entrevista, reexecução e revisão analítica) propomos novo modelo de fiscalização do controle externo, concluindo nosso estudo com uma demonstração prática de referido instrumental.

Palavras-chave: Efetividade, Políticas Públicas, Auditoria, Seleção de Amostras, Procedimentos de Auditoria.

ABSTRACT

The main goal of this article is to show how indicators of effectiveness has the potential to improve planning and sample selection in the audit procedures, reducing risks and enhancing results, in line with Governmental Auditing Standards (NAGs) and Brazilian Public Sector Audit Standards (NBASP – nível 1). Auditing Offices has a vital role to develop public expenses and, therefore, government actions delivered to people. Such calling imposes frequent upgrading, reason why auditing should focus on results. Based on available models designed to measure public performance (Town Management Effectiveness Index; State Management Effectiveness Index) and on application of established audit procedures (internal controls evaluation, records examination and comparison, conciliation, documentary examination, analysis, physical inspection, observation, external confirmation, recount, interview, reexecution and analytical review), we propose a new auditing model, concluding our essay with a study case.

Keywords: Effectiveness, Public Policy, Audit, Sample Selection, Audit Procedures.

1. INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas constituem um dos principais instrumentos republicanos destinados à concretização da democracia e dos direitos fundamentais, realizando controle de legitimidade, economicidade e de eficiência para aferir se o administrador atuou de forma prudente, moralmente aceitável e de acordo com o que a sociedade dele espera (STF. 1ª Turma. MS 33340/DF, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 26/5/2015 – Informativo 787).

Órgãos de índole constitucional, as Cortes de Contas, juntamente com os respectivos Parlamentos (Federal, Distrital, Estadual ou Municipal), exercem o controle externo das contas públicas, sob a ótica orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil, tendo respectivas competências delineadas na Carta da República (artigos 70 e 71).

A partir de instrumentos fiscalizatórios como levantamento, auditoria, inspeção, acompanhamento, monitoramento e auditorias coordenadas, as Casas de Contas buscam contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais, expressos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988. Tal sistemática não é estanque, impondo evolução constante no modelo de verificação do gasto público.

Durante muito tempo, a auditoria de conformidade legal ou normativa foi o enfoque das ações fiscalizatórias. Em que pese sua evidente importância em um Estado Democrático de Direito como o que estamos inseridos, referida ênfase não foi suficiente para o aprimoramento dos dispêndios estatais e, conseqüentemente, melhora dos produtos e serviços públicos entregues aos cidadãos. Fazia-se necessária a análise dos resultados finalísticos dos programas estatais, originando as fiscalizações operacionais.

No magistério de Lima (2015, p. 314), as auditorias operacionais:

(...) consistem nos processos de coleta e de análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, com a finalidade de subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Nesse contexto, a partir da análise de indicadores de resultado das principais áreas de atuação governamental, os Tribunais de Contas poderão atuar de maneira mais efetiva na fiscalização das políticas públicas, contribuindo para maior efetividade do gasto público. Tais parâmetros têm o potencial de melhorar o planejamento e a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminuindo o risco de amostragem e aprimorando os procedimentos de auditoria aplicados, em consonância com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP – nível 1).

2. INDICADORES DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

A medição da eficiência do gasto público é assunto muito discutido no Brasil e no mundo. Diversos modelos têm sido propostos para avaliação da qualidade dos

dispêndios estatais. Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015) destacam as seguintes ferramentas: a revisão de despesas (*spending review*) para a identificação de opções de economia; a revisão das despesas públicas (*public expenditure review - PER*), metodologia criada e aplicada pelo Banco Mundial, para análise do nível e da alocação dos gastos com o objetivo de avaliar a eficácia, a equidade e a existência de eventuais gargalos; ferramentas estatísticas como a análise envoltória de dados (*data envelopment analysis - DEA*), a fronteira estocástica e o método *Jackstrap* Ampliado. Entendemos, porém, que a relevância maior de citados métodos situa-se em um contexto teórico, uma vez que sua aplicação na gestão pública pressupõe uma qualificação que, na realidade estatal brasileira, restringe-se a poucas ilhas de excelência do setor governamental. Os resultados produzidos pelos mencionados modelos são, igualmente, de difícil compreensão pelo grande público, restringindo-se o debate da eficiência governamental a círculos acadêmicos, na contramão da maior transparência e desejo de participação da sociedade brasileira (instrumentalização do controle social).

De modo mais conciso e prático, apresentamos, a seguir, 2 (dois) modelos de análise do desempenho governamental, desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP). A nosso sentir, os referidos instrumentais conciliam metodologia científica de avaliação e produção de resultados, possíveis de intelecção do grande público, leigo ou especializado, além de constituírem valiosos subsídios para os auditores governamentais para seleção de amostras e dos procedimentos de fiscalização a serem aplicados.

2.1. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL (IEG-M BRASIL)

A partir de modelo desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), expandido para os demais Estados e Distrito Federal (DF) por meio do Instituto Rui Barbosa (IRB), criou-se novo indicador para avaliação da efetividade das despesas governamentais nos municípios brasileiros. Eis o Índice de Efetividade da Gestão Municipal BRASIL (IEG-M), atualmente apurado em 22 (vinte e dois) estados e no Distrito Federal (DF).

O IEGM BRASIL é composto por 7 (sete) dimensões e 143 (centro e quarenta e três) quesitos de avaliação versando sobre aspectos da execução do orçamento público:

- Educação (i-EDUC);
- Saúde (i-SAÚDE);
- Planejamento (i-PLANEJAMENTO);
- Gestão fiscal (i-FISCAL);
- Meio ambiente (i-AMB);
- Cidades protegidas (i-CIDADE); e,
- Governança em tecnologia da informação (i-GOV TI).

Mencionados itens setoriais são consolidados em um único índice por meio de um modelo matemático, tendo como principais fontes dados governamentais, sistemas automatizados de apoio à fiscalização (Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador) e informações levantadas a partir de questionários preenchidos pelas Prefeituras Municipais.

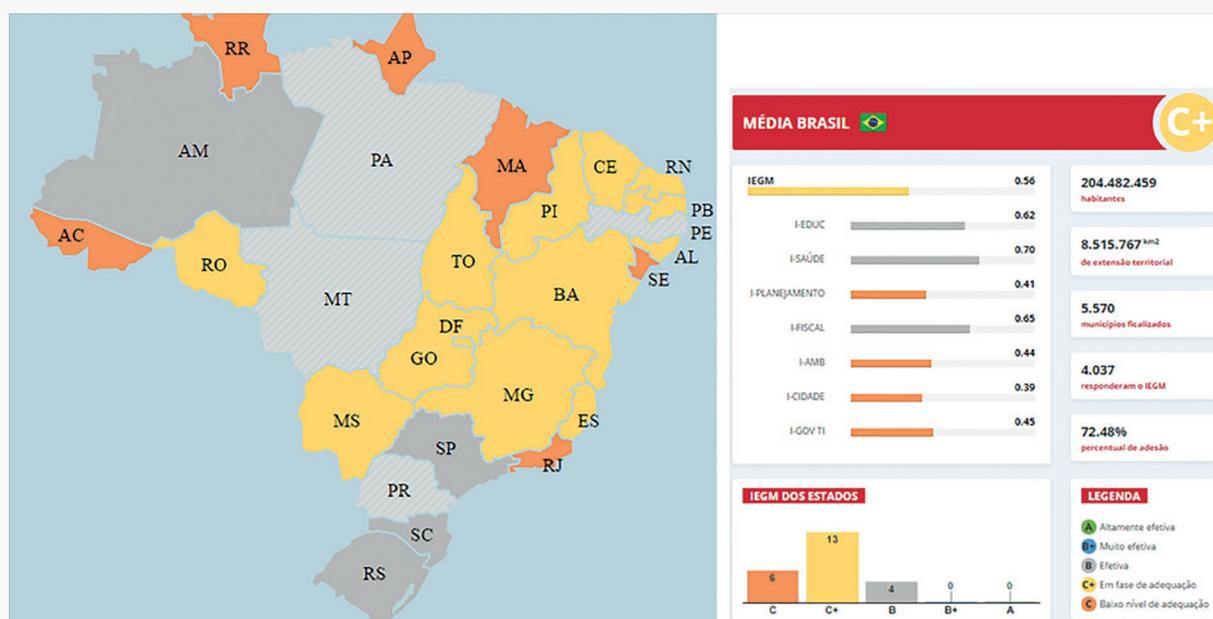
Aludida métrica tem por finalidade avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas pelos gestores municipais, constituindo-se mais um instrumento técnico nas análises das contas públicas, sem perder o foco do planejamento em relação às necessidades da sociedade. Possui 5 (cinco) faixas de resultado:

- Altamente efetiva (A) – IEGM com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 (cinco) índices com nota A;
- Muito efetiva (B+) – IEGM entre 75,0% e 89,9% da nota máxima;
- Efetiva (B) – IEGM entre 60,0% e 74,9% da nota máxima;
- Em fase de adequação (C+) – IEGM entre 50,0% e 59,9% da nota máxima; e,
- Baixo nível de adequação (C) – IEGM menor ou igual a 49,9%.

Os últimos dados apurados, referentes ao exercício de 2015 (coletados em 2016), demonstram que a média nacional situa-se no patamar C+ (em fase de adequação), indicando ações governamentais que demandam melhorias para impactar de maneira positiva a população beneficiada.

Demonstramos, a seguir, os resultados divulgados pelo Instituto Rui Barbosa (IRB):

FIGURA 1 – IEGM BRASIL



Fonte: Instituto Rui Barbosa (2016).

A relevância do projeto foi reconhecida até mesmo pela Organização das Nações Unidas (ONU), que, por meio do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), assinou uma parceria com o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo para o uso do IEG-M como ferramenta oficial da organização para o monitoramento de ações municipais no Estado de São Paulo, no contexto da implantação dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS).

2.2. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO ESTADUAL (IEG-E)

Epígrafado indicador, criado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) com a colaboração de representantes da sociedade civil, do governo e de universidades como USP e Fundação Getúlio Vargas (FGV), tem por objetivo mensurar a eficiência do Poder Executivo Estadual.

Com metodologia similar ao IEG-M anteriormente debatido, é composto por 342 (trezentos e quarenta e dois) quesitos de cinco diferentes áreas de atuação pública (Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal e Segurança Pública). Referidas dimensões foram priorizadas de acordo com a jurisprudência da Corte Paulista de Contas e com a legislação de regência, mormente a Lei nº 4320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O índice em debate é calculado a partir de dados governamentais e de informações ofertadas a partir de questionários preenchidos pelos Órgãos Estaduais, a serem posteriormente validados pela fiscalização.

2.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE INDICADORES DE EFETIVIDADE NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEG-E) e o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM-Brasil) constituem valiosos instrumentos para mensuração dos resultados finalísticos nas respectivas esferas de atuação dos entes federativos.

Mencionadas metodologias indicarão as áreas governamentais com piores resultados finalísticos e, conseqüentemente, com maior probabilidade de má gestão/aplicação de recursos públicos, ofertando critérios objetivos para a seleção de amostras (NAGs 2308.1, 3204.1, 4107 e 4409.6) e aplicação dos pertinentes procedimentos de auditoria pelos respectivos Tribunais de Contas (NAGs 4402, 4403 e 4405).

Passa-se, assim, a avaliar o gasto estatal sob a ótica da efetividade, aprimorando a qualidade das políticas públicas como também dos exames aplicados pelos Tribunais de Contas (NBASP12 e NBASP40), uma vez que situados no contexto da política pública geradora das despesas auditadas.

3. CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Os dispêndios estatais agrupam-se em atividades (conjunto de operações que se desenvolvem de maneira contínua e permanente para manutenção da ação governamental), projetos (conjunto de operações com duração temporal limitada para aperfeiçoamento ou expansão da ação pública) e/ou operações especiais (conjunto de operações que não contribuem para manutenção, expansão ou aperfeiçoamento

da ação estatal) que, por sua vez, são vinculados a programas governamentais. Tais operações constituem, assim, a materialização das políticas públicas.

Respectivas execuções, efetuadas de maneira direta (pela própria Administração Pública) ou indireta (por meio de terceiros, selecionados ou não por meio de processo competitivo), são financiadas por meio dos recursos consignados nas peças orçamentárias (Plano Plurianual – PPA: planejamento de médio prazo; Lei Orçamentária Anual – LOA: plano de curto prazo; Lei de Diretrizes Orçamentárias: elo entre o PPA e a LOA).

As prioridades orçamentárias são definidas pelos respectivos planos de governo, apresentados pelos candidatos à chefia dos pertinentes Executivos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), respeitando-se os limites de discricionariedade definidos pela legislação de regência. A elaboração de tais peças (vontade política) pode coincidir ou não com a agenda pública, que, grosso modo, representa as demandas da sociedade civil, de maneira difusa ou organizada pelos sindicatos, associações ou outros grupos de interesse. As atividades e projetos constantes do plano de governo passam, ainda, pela chancela do Parlamento, responsável pela análise, discussão e aprovação dos orçamentos públicos.

A execução orçamentária é de responsabilidade do Poder Executivo, sujeitando-se ao monitoramento exercido pelo Legislativo, Judiciário, Tribunais de Contas e Ministério Público (controle externo), pela imprensa e sociedade (controle social) e pela própria Administração (controle interno).

O controle externo, muito mais do que verificar a aderência da execução orçamentária aos ditames legais, deve avaliar a efetividade das políticas públicas. Com os indicadores anteriormente debatidos, tal monitoramento assume critérios objetivos, ofertando aos Tribunais de Contas maior precisão na seleção das ações governamentais a serem fiscalizadas e, portanto, maior possibilidade de identificação dos pontos a serem melhorados no(s) programa(s) estatal(is) examinado(s).

FIGURA 2 – CICLO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS



Fonte: elaborado pelo autor.

Referido enfoque é uma quebra de paradigma em relação às metas físicas e financeiras normalmente estabelecidas pelos respectivos gestores públicos (número de usuários atendidos, alunos transportados, crianças vacinadas, beneficiários de determinado programa de distribuição de renda, por exemplo). Esse viés, em nosso sentir, decorre de uma falta de visão de resultados focados no cidadão.

Manifesta-se, igualmente, em nossa legislação de regência, ao privilegiar limites quantitativos mínimos de gastos públicos, sob pena de sanções aos responsáveis (arts. 34, inc. VII; 35, inc. III e 212 da Constituição Federal; arts. 60 e 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; art. 25, §§ 1º e 3º da Lei Complementar

nº 101/2000), sendo, muitas vezes, silente quanto ao não atendimento de metas qualitativas.

A partir da Emenda Constitucional nº 19/1998, a transição de um Estado Burocrático para um Gerencial acelerou-se. Ao incluir a eficiência como princípio constitucional da Administração Pública, a agenda política incorporou a necessidade por melhor gerenciamento e, conseqüentemente, aperfeiçoamento dos produtos e serviços entregues para a população. Ainda assim, a avaliação qualitativa das políticas públicas é algo incipiente e as Cortes de Contas, com seu corpo técnico especializado, sua capilaridade e seu conhecimento acumulado, podem contribuir muito para que referida visão se torne realidade na Administração Pública.

3.1. MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

A francesa Esther Duflo e os indianos Abhijit Banerjee e Sendhil Mullainathan, economistas do Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT), criaram, em 2003, o Laboratório da Pobreza, hoje conhecido como The Abdul Latif Jameel Poverty Action Lab, ou simplesmente, J-Pal. Composto por uma rede de 145 (cento e quarenta e cinco professores) de 49 (quarenta e nove) universidades ao redor do mundo, distribuídos em 6 (seis) escritórios regionais (África, Europa, América Latina e Caribe, América do Norte e Sudeste Asiático), o J-Pal tem como missão a redução da pobreza global, garantindo que as políticas públicas sejam baseadas em metodologia científica (seleção, medição e comparação). A partir das evidências coletadas, são propostas melhorias na operacionalização das políticas públicas avaliadas para maior impacto (efetividade) na população atendida.

De maneira análoga, a metodologia de fiscalização a partir de indicadores de efetividade pode, e muito, contribuir para que as políticas públicas alcancem melhores resultados finalísticos. Realizada não apenas ao final da execução orçamentária (auditoria *a posteriori*), mas concomitantemente à realização dos pertinentes gastos (auditoria de acompanhamento), as vistorias propiciam a correção da ação pública examinada de maneira tempestiva e adequada às necessidades da população.

A auditoria finalística envolve a análise das premissas que motivaram a concepção do programa governamental, as etapas de implantação e de execução, culminando na avaliação dos resultados obtidos. Envolve a aplicação de procedimentos padronizados ou específicos, de acordo com a complexidade da ação pública selecionada. De acordo com a NAG 1118, podem ser definidos como:

ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

Padrão é o procedimento a ser aplicado para a realização de trabalhos sobre assuntos, temas e processos comuns a muitos entes, programas, projetos, atividades, ações, sistemas e/ou processos (NAG 4402.1.1). De outro bordo, específico é o

procedimento desenvolvimento para uma avaliação especializada de determinado programa, projeto, atividade, ação, sistema e/ou processo – mormente utilizado para as avaliações operacionais de políticas públicas (NAG 4402.1.2).

Inúmeros são os procedimentos consagrados pela experiência, destacando, porém, a necessária adaptação para as circunstâncias de cada caso, especialmente na auditoria de efetividade ora debatida. Podem ser aplicados individualmente ou em conjunto, conforme o caso. Dentre eles, apontamos a avaliação do sistema de controles internos (NAG 4402.2.1), exame e comparação de registros (NAG 4402.2.2), conciliação (NAG 4402.2.3), exame documental (NAG 4402.2.4), análise (NAG 4402.2.5), inspeção física (NAG 4402.2.6), observação (NAG 4402.2.7), confirmação externa ou circularização (NAG 4402.2.8), conferência (NAG 4402.2.9), entrevista (NAG 4402.2.10), reexecução (NAG 4402.2.11) e revisão analítica (NAG 4402.2.12).

Finalmente, a auditoria operacional, a partir de indicadores de efetividade e com foco no ciclo de políticas públicas (especialmente nas etapas de execução e de avaliação), contribuirá também para um menor ativismo judicial¹, uma vez que fornecerá valiosos subsídios para que o gestor público aprimore os produtos e os serviços entregues, com melhor utilização dos valores compulsoriamente recolhidos da população.

4. ESTUDO DE CASO

Tendo por conta as definições até então debatidas, apresentaremos proposta para utilização de referido documental em uma fiscalização municipal.

A partir de dados relativos ao IEG-M (exercício de 2016), imaginemos que determinado município apresenta os seguintes indicadores de efetividade:

FIGURA 3 – DADOS DE EFETIVIDADE DE DETERMINADO MUNICÍPIO



Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP)².

¹ Ativismo que tem assumido os diversos matizes, em função, especialmente, de políticas públicas insuficientes para o adequado atendimento das necessidades da população:

- Manutenção de quantidade mínima de medicamentos em estoque (STF. 1ª Turma. RE 429903/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 25/6/2014 – Informativo 752);
- Garantia do direito de acessibilidade em prédios públicos (STF. 1ª Turma. RE 440028/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 29/10/2013 – Informativo 726);
- Reforma de cadeia pública ou a construção de nova unidade prisional (STJ. 2ª Turma. REsp 1.389.952-MT, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 3/6/2014 – Informativo 543);
- Realização de obras emergenciais em estabelecimento prisional (STF. Plenário. RE 592581/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13/8/2015 – repercussão geral – Informativo 794);
- Fornecimento de vaga em creche (STF. Decisão Monocrática. RE 956475, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 12/5/2016 – Informativo 827).

² Extraído de <https://iegm.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 12 mar. 2018.

De plano, o auditor responsável já identifica 3 (três) áreas sensíveis na Administração Pública Municipal em análise: Educação (i-Educ), Cidades Protegidas ou Defesa Civil (i-Cidade) e governança em Tecnologia da Informação (i-Gov-TI).

Dessas três, considerando que a aplicação mínima de recursos públicos para a manutenção e desenvolvimento do Ensino é de índole constitucional, sob pena de sanção aos responsáveis (artigos 34, inciso VII, "e"; 35, inciso III c.c. 212 da Constituição Federal), essa seria, possivelmente, a ênfase dos trabalhos fiscalizatórios.

Eleito o ensino como foco da auditoria, cabe discriminar seus principais aspectos de desempenho no indicador i-Educ.

Mencionado parâmetro é composto por 6 (seis) grandes grupos: (1) Alunos, (2) Infraestrutura, (3) Merenda, (4) Outros, (5) Transporte Escolar e (6) Professores. Cada agrupamento possui questões que auxiliarão o fiscal do Controle Externo a identificar em qual ação pública encontra-se a maior deficiência da Prefeitura vistoriada:

Índice: i-Educ	
Assunto: Alunos	
A prefeitura municipal aplicou algum programa de avaliação de rendimento escolar municipal?	Sim, avaliação própria ou prova padronizada
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam de creches em 2016?	Sim
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam de pré-escola em 2016?	Não
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) escolar em 2016	Sim
A prefeitura municipal realizou ações e medidas para monitoramento da taxa de abandono das crianças na idade escolar (Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano))?	Sim
A prefeitura municipal utilizou algum indicador de qualidade para análise da educação dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	Sim
Número de crianças de 4 a 5 anos de idade não matriculadas na pré-escola em 2016	0
O município possui levantamento da distorção idade/série nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	sim
O município utilizou algum programa específico que desenvolveu as competências de leitura e escrita de seus alunos na rede municipal?	Não
Qual a quantidade de alunos matriculados no último ano dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) em 2016 que teve aproveitamento para o Anos Finais do Ensino Fundamental (6º ao 9º ano) no ano corrente?	296
Qual a quantidade de alunos que terminaram o último ano dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) em 2016?	302
Qual o total de turmas para creche?	37
Qual o total de turmas para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	71
Qual o total de turmas para pré-escola?	33
Que indicador(es) de qualidade foi(ram) utilizado(s) pela prefeitura municipal para análise da educação dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	IDEB

Tópico 1: Alunos.

Pontos críticos: ausência de pesquisa/levantamento da necessidade de vagas em pré-escola; falta de programa específico para desenvolvimento de competências de leitura e escrita pelos alunos na rede municipal.

Possível abordagem de fiscalização: verificação, a partir do Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico, de como a eventual falta de vagas e ausência de plano pedagógico específico para aprimoramento das competências anteriormente citadas está impactando no desempenho individual e municipal do IDEB.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles que a Prefeitura utiliza para estimar a quantidade de vagas nas unidades escolares; confirmação externa ou circularização em dados do censo escolar extraídos diretamente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Ministério da Educação; entrevista com os alunos e respectivos responsáveis.

Assunto: Infraestrutura	
Houve entrega do kit escolar à rede municipal?	Não
Houve entrega do material didático (livros, apostilas, etc.) aos alunos da rede municipal?	Sim
Houve entrega do uniforme à rede municipal?	Não
O município utiliza material didático elaborado por empresa terceirizada (livros e/ou apostilas de sistemas de ensino)?	não
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	0
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Creche:	720
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Pré-escola:	32
Sobre a infraestrutura das escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Otd de escolas adaptadas para receber crianças com deficiência (Rampas e vias de acesso à escola, adaptação de salas de aula, banheiros e áreas de esporte e recreação)	3
Sobre a infraestrutura das escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Quantidade de escolas que possuem quadra poliesportiva coberta com dimensões mínimas (18m x 30m)	3
Sobre a infraestrutura de ensino com apoio da Tecnologia, todas as escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) possuem laboratórios ou sala de informática com computadores para os alunos da rede escolar municipal?	Sim
Sobre a infraestrutura e necessidade de reparos nas unidades de ensino destinadas à creche, pré-escola e Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) do município no ano de 2016, responda: - Quantas unidades de ensino necessitavam de reparos (conserto de janelas, rachaduras, infiltrações, fiação elétrica, substituição de azulejos danificados, etc) em dezembro de 2016?	6
Sobre a infraestrutura e necessidade de reparos nas unidades de ensino destinadas à creche, pré-escola e Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) do município no ano de 2016, responda: - Quantas unidades de ensino tiveram seu funcionamento interrompido ou foram abandonadas por problemas de infraestrutura?	0

Tópico 2: Infraestrutura.

Pontos críticos: estrutura física, material e tecnológica das unidades de ensino.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco das condições anteriormente destacadas, utilizando-se a nota do IDEB e/ou a quantidade de matrículas como parâmetros para seleção da referida amostragem.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles utilizados para a manutenção dos próprios escolares; exame e comparação de registros de patrimônio; inspeção física nas unidades de ensino; observação/acompanhamento da utilização de material didático/tecnológico; entrevista com os alunos e respectivos responsáveis.

Assunto: Merenda	
Como é feita a preparação da merenda no município?	Nas escolas (que possuem merendeiras próprias)
Existe um controle por meio de relatórios elaborado pela nutricionista que permita atestar as condições físicas/estruturais da cozinha, higienização e acondicionamento dos alimentos e acompanhamento/aceitação do cardápio proposto na rede escolar municipal?	Não
O Conselho de Alimentação Escolar elaborou atas que permitam atestar as condições físicas/estruturais da cozinha, higienização e acondicionamento dos alimentos, bem como avaliar o cardápio e sua aceitação pelos alunos, considerando itens como quantidade e qualidade, variedade, respeito aos hábitos locais e regionais, adequação ao horário, conservação e manuseio dos alimentos e condições higiênicas dos locais de preparo e serviço?	Não
O município divulga e cumpre o cardápio pré-estabelecido pela nutricionista?	Não

Tópico 3: Merenda.

Pontos críticos: ausência de controles que permitam atestar a qualidade do cardápio oferecido aos alunos, bem como a adequação com as diretrizes do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE).

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco das condições de físicas e humanas de preparo/distribuição da merenda, utilizando-se a nota do IDEB, condições socioeconômicas (renda per capita, por exemplo) e/ou a quantidade de matrículas como parâmetros para seleção da referida amostragem.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles quantitativos e qualitativos das refeições servidas; análise dos procedimentos de preparo e de distribuição da merenda para verificar se estão compatíveis com pertinentes normas técnicas do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) e resoluções do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); inspeção física dos locais de preparo; observação/acompanhamento da execução do serviço em debate; entrevista com os alunos.

Assunto: Outros	
Existe Conselho Municipal de Educação estruturado e atuante com a composição de membros completa e de acordo com a legislação?	Sim
FUNDEB	1
FUNDEB Magistério	0,88829
O município possui o Plano Municipal de Educação?	Sim
Percentual de aplicação em educação	0,280778
Qual a data de início do ano letivo de 2016?	15/02/2016
Quantas reuniões foram realizadas pelo Conselho Municipal de Educação no último exercício?	3

Tópico 4: Outros.

Pontos críticos: o diminuto número de reuniões do Conselho Municipal de Educação pode indicar um controle social pouco efetivo.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco de como o controle dos cidadãos está sendo efetivado no município.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação das atas das reuniões e da composição do Conselho Municipal de Educação; análise dos procedimentos de fiscalização de referido órgão em relação às ações educacionais municipais; entrevista com os membros do mencionado conselho, alunos e responsáveis.

Assunto: Transporte Escolar	
Existe um estudo anual do traçado e tempo de viagem das rotas do transporte escolar?	sim
Qual a idade média da frota escolar, em anos? Observação: Idade média = (Ano de 2016 (-) Ano de fabricação de cada veículo)/número total de veículos da frota escolar.	4

Tópico 5: Transporte escolar.

Pontos críticos: avaliação da efetividade com que o serviço está sendo executado.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco da execução e controle da prestação dos serviços de transporte escolar.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação do controle quantitativo e qualitativo; acompanhamento da execução do serviço; análise da compatibilidade do serviço prestado com as diretrizes do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); entrevista com os usuários.

Assunto: Professores	
A Prefeitura/Secretaria da Educação Municipal possui Plano de Cargos e Salários para seus professores?	Sim
Existe um programa de inibição ao absenteísmo de professores em sala de aula (incluindo os afastamentos legais)?	Não
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	0,48
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Creche:	0,17
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Pré-escola:	0,53
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Abonos:	151
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Faltas injustificadas:	
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Faltas justificadas:	0
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Licença maternidade/paternidade:	180
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Licença médica:	1051
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Outros:	0
Qual a principal razão para pagamento de horas extras para os professores?	absenteísmo de professores
Qual a quantidade de professores efetivos destinados à creche?	30
Qual a quantidade de professores efetivos destinados aos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	92
Qual a quantidade de professores efetivos destinados à pré-escola?	37
Qual a quantidade de professores temporários destinados à creche?	10
Qual a quantidade de professores temporários destinados aos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	21
Qual a quantidade de professores temporários destinados à pré-escola?	0
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 1º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 2º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 3º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	14
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 4º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 5º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	14
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - Creche:	40
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - Pré-escola:	37
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	2.154,69
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Creche:	1.907,37
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Pré-escola:	1.735,24
Quanto ao número de profissionais da educação não docentes (Ex: monitor, pedagoga, psicóloga, secretária, etc) atuantes nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Número de profissionais ocupantes de cargos de provimento efetivo:	77
Quanto ao número de profissionais da educação não docentes (Ex: monitor, pedagoga, psicóloga, secretária, etc) atuantes nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Número de profissionais temporários:	0
Todos os professores da Educação Básica possuem formação específica de nível superior, obtida em curso de licenciatura na área de conhecimento em que atuam, conforme instituído no art. 62 da Lei Nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996?	Não

Tópico 6: Professores.

Pontos críticos: absenteísmo e capacitação do professorado.

Possível abordagem de fiscalização: verificação *in loco* do controle de presença e do plano de carreira do magistério.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação de como é feito o controle de presença dos professores; verificar qual é a taxa de absenteísmo e quais as eventuais medidas para redução da mesma; verificar a formação acadêmica dos professores; verificar se existe plano de capacitação para o professorado; entrevista com os diretores, coordenadores e professores.

Ressaltamos que os exames anteriormente sugeridos serão situados no contexto da respectiva política pública, cabendo ao agente fiscalizador a análise do respectivo programa governamental (atividade e/ou projeto) para verificar se a execução do mesmo está de acordo com o consignado nas peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA), no plano setorial (Educação) e na legislação de regência (Constitucional Federal, Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei nº 11.494/2007 e normativos específicos), aplicando os pertinentes exames mencionados.

O cotejamento entre o planejado e o realizado e a análise das respectivas ações governamentais (como exemplificamos no presente item), demonstrará os pontos

em que a atuação estatal precisa ser aperfeiçoada. Referidas ocorrências serão consignadas em relatório elaborado pelos respectivos fiscais do Tribunal de Contas (NAG 4700), ofertando aos gestores públicos importante subsídio para o aumento da efetividade do gasto público.



Fonte: elaborado pelo autor.

5. CONCLUSÃO

A escassez dos recursos públicos, extraídos de maneira compulsória da sociedade, impõe ao Poder Público o aperfeiçoamento do ciclo de políticas públicas para a entrega de produtos e serviços de qualidade aos cidadãos. Nesse contexto, cabe também aos Tribunais de Contas o aprimoramento dos respectivos procedimentos de fiscalização, objetivando contribuir para maior efetividade dos gastos estatais.

A utilização de indicadores de efetividade da gestão, como o IEG-E (nível regional) e o IEG-M (nível local), constitui instrumento para um melhor planejamento das ações de fiscalização. Oferece critérios objetivos para a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminui o risco de amostragem e, assim, aprimora os procedimentos de auditoria a serem aplicados no caso prático.

Os resultados da ação fiscalizatória, formalizados em pertinente laudo, fornecem ao gestor público importantes subsídios para o avanço das políticas públicas examinadas e, conseqüentemente, para a consecução dos objetivos fundamentais da República (artigo 3º da Constituição Federal).

Reafirma-se a elevada vocação dos Tribunais de Contas como guardiães do erário e, portanto, força motriz no desenvolvimento da Administração Pública, repercutindo, ainda hoje, a célebre fala de Rui Barbosa sobre os motivos do Decreto nº 966-A :

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou prevaricação para as punir. Circunscrita a esses limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente. Convém levantar entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura e intervindo na administração, seja não só o vigia como

a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetuação das infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças. 

Referências Bibliográficas

THE ABDUL LATIF JAMEEL POVERTY ACTION LAB. **Overview**. Disponível em: <<https://www.povertyactionlab.org/>>

ATKINSON, A. A. et. al. **Management Accounting**. 3 ed. Nova Jersey: Prentice Hall.

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (Org.). **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Exposição de motivos do Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. Brasília, DF, 1890.

CAVALCANTE, M. A. L. **Vade Mecum de Jurisprudência**: Dizer o Direito. Manaus: Dizer o Direito, 2016.

COSTA, C. C. M.; FERREIRA, M. A. M.; BRAGA, M. J.; ABRANTES, L. A. Fatores associados à eficiência na alocação de recursos públicos à luz do modelo de regressão quantílica. **Revista Administração Pública** – Rio de Janeiro 49(5): p. 1319-1347, set./out. 2015.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal** – IEGM BRASIL. 1º Anuário 2015, novembro de 2016.

_____. **Normas de Auditoria Governamental - NAGs**: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010.

_____. **Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP**: nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte, 2015.

LIMA, L. H. **Controle Externo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

RIBEIRO, M. B.. **Desempenho e Eficiência do Gasto Público**: uma análise comparativa do Brasil em relação a um conjunto de países da América Latina. In: Finanças Públicas: XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Brasília: STN, 2009.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Índice de Efetividade da Gestão Estadual**: Manual 2018. São Paulo: TCESP, 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal**: Anuário 2017. São Paulo: TCESP, 2017.