

# Governança e *accountability* no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG

Érica Apgaua de Britto

Bacharela em Direito pela Universidade Fumec. Especialista em Direito Empresarial pela PUC Minas. Analista de Controle Externo do TCEMG. Pós-graduada em Direito Público: Controle de Contas, Transparência e Responsabilidade pela PUC Minas/Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo. Pós-graduada em Gestão Pública pela Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo.

**Resumo:** O presente estudo objetiva evidenciar como as auditorias de natureza operacional (Anops), instrumento de excelência, têm contribuído no processo de governança e *accountability* dos órgãos auditados, além de aumentar o êxito das ações, programas e políticas públicas. O trabalho tem como bases referenciais os conceitos de governança, *accountability* — vertical e horizontal — e auditoria operacional, aplicados à administração pública. O controle de natureza operacional assume destaque, pois se realiza durante o andamento da política pública, de forma que avalie o impacto das ações governamentais e a aferição do cumprimento dos escopos estabelecidos nos planos de governo, objetivando o aperfeiçoamento das ações e dos programas bem como o cumprimento dos fins dessa política pública, e não a punição do agente público. Os resultados indicam que o controle externo da administração pública contribui para a melhoria do desempenho nos órgãos auditados, quando se utiliza de auditorias de natureza operacionais (Anops) sob os aspectos da economia, eficiência, eficácia, efetividade e equidade — os quais são componentes básicos de uma boa gestão responsável. A Anop também está intimamente ligada à transparência administrativa, um atributo da gestão pública democrática que permite a participação do cidadão no controle social das políticas públicas, o debate e a *accountability*, consagrando, assim, um governo aberto. O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG), ciente de sua elevada missão constitucional de zelar pela aplicação dos recursos públicos, tem o papel de apresentar soluções legais, eficientes e econômicas para viabilizar as políticas públicas ou, se for o caso, questionar a adoção de determinado ato administrativo quando constatado que existe uma opção melhor. Com esse propósito, o TCEMG demonstra a mudança de foco da conformidade para a ótica da economia, eficiência, eficácia e efetividade da gestão dos recursos públicos, além da equidade, que é o respeito à diferença entre os indivíduos, usando tratamento diferenciado com vistas ao atendimento de todos. Entretanto é importante registrar neste estudo o grande desafio no âmbito do TCEMG, que é obter maior agilidade na tramitação dos processos pertinentes às auditorias operacionais. Para vislumbrar os benefícios da auditoria operacional, sobretudo é preciso observar a tempestividade da fiscalização, demandando um retorno ágil aos gestores e à sociedade, sem o que, potencialmente, tende-se à perda do interesse pelos principais destinatários da auditoria e, conseqüentemente, de seu objeto, criando, assim, a sensação geral de ineficácia da fiscalização, desperdício de recursos públicos e ineficiência no desenho e execução das políticas públicas. Daí a importância da atuação dos tribunais de contas, entre eles, o TCEMG, guardiões dos bens, valores e dinheiros públicos.

**Palavras-chave:** Governança. *Accountability* vertical e horizontal. Auditoria operacional. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

## 1 INTRODUÇÃO

No setor público, as primeiras iniciativas para implantar reformas administrativas baseadas no modelo gerencial importado da iniciativa privada foram tomadas na década de 1980 pelos governos de países como Estados Unidos, Canadá e Nova Zelândia.

A reforma da gestão pública é um processo vivenciado no mundo inteiro. A nova gestão pública, com a implantação do modelo de administração gerencial, trouxe a administração pública para a discussão sobre modelos e boas práticas de governança.

Nesse contexto, e a fim de melhorar seu sistema de governança, o setor público no Brasil vem implantando o modelo de gestão estratégica, em que os resultados serão acompanhados periodicamente com base nos objetivos e indicadores formulados em face das metas estabelecidas. Prega-se, pois, mais controle por resultados e menos formalismo.

Mas, afinal, como as auditorias de natureza operacional têm contribuído no processo de governança e *accountability* das entidades auditadas?

O controle de natureza operacional assume destaque, pois se realiza durante o andamento da política pública, de forma que avalie o impacto das ações governamentais e a aferição do cumprimento dos escopos estabelecidos nos planos de governo, objetivando o aperfeiçoamento das ações e dos programas bem como o cumprimento dos fins dessa política pública, e não a punição do agente público.

Diante do exposto, pode-se afirmar que o papel social dos tribunais de contas é exercer o controle externo da administração pública, em seus vários aspectos, entre eles, o operacional, que visa ao aprimoramento da qualidade do serviço público e, por consequência, à melhoria da gestão pública, principalmente no que tange aos resultados da implementação das ações, programas e políticas públicas, não se limitando às questões financeira e orçamentária.

Ao TCEMG, ciente de sua elevada missão constitucional de zelar pela aplicação dos recursos públicos, é reservado o papel de apresentar soluções legais, eficientes e econômicas para viabilizar as políticas públicas ou, se for o caso, questionar a adoção de determinado ato administrativo quando constatado que existia uma opção melhor.

Assim sendo, desenha-se a construção de novos institutos de controle da gestão pública, como a auditoria operacional. Este instrumento torna possível um controle consensual que demonstre a importância de um controle externo prévio e concomitante (e não somente posterior) de maneira que contribua para o aperfeiçoamento da gestão pública, além do aprimoramento da instituição (TCEMG) no controle externo.

Verifica-se que a ênfase dada ao exame tradicional da regularidade (conformidade) das contas públicas tende a ser suplantada pelo novo instrumento, a auditoria operacional, a qual busca o controle das ações, programas e políticas públicas, a fim de verificar se os recursos estão sendo utilizados de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e equânime, o que garante uma boa gestão administrativa.

Nesse contexto, percebe-se que algumas ações são imprescindíveis para alcançar uma boa gestão administrativa (ou pelo menos aproximar-se dela), como: (a) fortalecer a noção do controle; (b) fomentar a cultura da responsabilização sobre a escolha administrativa, que deve pautar-se na eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e equidade; (c) disseminar os anseios por transparência na implementação de programas de governo.

## 2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

O novo desafio que se vislumbra, no cenário nacional, é a governança como um sistema descentralizado de governo, que implica o aumento da participação e deliberação da **sociedade civil organizada** nas decisões políticas, assim entendida como um “Estado em Rede”, em vez de hierárquico e burocrático, mas sem fragilizar o núcleo rígido da autonomia administrativa.

O novo modelo de gestão pública busca superar o padrão administrativo centralizado e projetar relações abertas cujo norte é a gestão para a cidadania.

A essência da governança no setor público é o estabelecimento de formas de controle da gestão e a possibilidade de responsabilização dos gestores pelas suas decisões.

Diante desse contexto, define-se a governança como a inter-relação entre a gestão, o controle e a *accountability*, visando à realização dos objetivos da política pública de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva bem como à comunicação aberta entre todos os atores sociais. Só a perfeita ligação entre esses elementos pode proporcionar a concretização dos objetivos da política pública e a desejada transparência administrativa.

Nesse ponto é importante destacar que a *accountability* é considerada aspecto central da boa governança, porque esta requer claras definições de responsabilidade e compreensão do relacionamento entre os gestores dos recursos e a sociedade.

## 3 ACCOUNTABILITY E AUDITORIA OPERACIONAL

*Accountability* é um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados.

Segundo Paiva (2009, p. 10):

Alguns autores consideram satisfatória a utilização, numa possível versão em língua portuguesa, do termo responsabilização, ou ainda responsabilidade em prestar contas. Outros, entretanto, consideram que esses termos não traduzem todo o significado do termo *accountability*, que significa a obrigação dos agentes do Estado de explicar regularmente o que fazem, como fazem, por que fazem, quanto gastam e o que vão fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos, mas de autoavaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou.

Podemos dizer também que a *accountability* representa o compromisso “ético e legal” de responder por uma responsabilidade delegada (SAMPAIO; VALLE, 2008). Assim, presume-se a existência de pelo menos duas partes: uma que confere a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas de como usou a responsabilidade conferida.

É importante destacar que a *accountability* democrática pode ser compreendida tanto na perspectiva vertical quanto na perspectiva horizontal.

No **plano vertical**, corolário da democracia representativa, estabelece-se a prestação de contas dos representados em razão de estarem atuando em representação a um Poder que em origem não é seu, mas do cidadão —regime de democracia representativa.

Nessa perspectiva vertical, Naves (2012, p. 39-40) afirma:

Mesmo com todo esse poder, os políticos prestam contas de seus atos aos cidadãos pelo simples fato de que por eles são eleitos. Os seus votos têm dupla função: em primeiro lugar, induzem

à responsabilidade por serem prospectivos, ou seja, vota-se em um programa de governo previamente colocado em campanha política. Em segundo lugar, por ser retrospectivo, ou seja, depois do mandato desempenhado, vota-se de acordo com resultados nele obtidos pelos políticos.

Em nenhum dos casos, entretanto, os políticos são obrigados a cumprir completamente suas plataformas eleitorais, o que é inerente à necessidade de se manter certa margem de escolha dos políticos para que se preserve a capacidade de governar. [...]

Os governos são controlados ou sancionados pelos cidadãos, nesse arranjo, de forma retrospectiva, responsabilizando-se pelos resultados das ações passadas. Isso só ocorre se os cidadãos têm como saber se os governos estão atuando, ou não, na defesa dos interesses políticos, de modo a lhes premiar com a reeleição ou a lhes sancionar com a derrota política.

No **plano horizontal**, tem-se que a responsabilização é uma decorrência do sistema de controle: a) interno, no seio da própria administração; b) externo, a cargo do Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas; c) social, realizado pela sociedade e pelo cidadão, em interface com os dois primeiros por meio das ouvidorias (*ombudsmen*), canais de comunicação, recebimento de denúncias, consultas, audiências públicas, auditoria operacional, entre outros.

Nessa perspectiva horizontal, Naves (2012, p. 52) afirma que no Brasil promove-se, no desenho do Estado, uma complexa rede de instituições de *accountability* horizontal composta por diversos organismos constitucionalmente incumbidos desse desiderato e por seus instrumentos correlatos, que são: o Poder Judiciário, o Poder Legislativo (*accountability de balance*), o Ministério Público, os tribunais de contas, as controladorias, as ouvidorias, os controles internos (*accountability asignada*). Esses Poderes e órgãos são “verdadeiros bastiões dos direitos fundamentais e da própria democracia” (MOREIRA NETO, 2005, p. 77, *apud* NAVES, 2012, p. 52).

Naves (2012, p. 52) afirma ainda que:

Nessa perspectiva horizontal, dentre as instituições instaladas no Brasil atribuídas da promoção de *accountability*, encontra-se a atuação destacada do TCU e dos diversos TC subnacionais, que exercem fiscalização de natureza administrativo-financeira, na qual se afere a probidade e também aspectos substantivos das políticas públicas.

Fato é que, segundo O’Donnell (2004, p. 25), citado por Naves (2012, p. 27), “[...] todos os tipos de *accountability* são importantes para o adequado funcionamento de um regime democrático, não se podendo dizer que tenha prioridade lógica ou prevalência sobre a outra”.

Com a implantação do novo modelo de administração pública, os gestores públicos ganharam mais autonomia gerencial, de forma que fossem mais eficientes, o que os tornou também mais “responsabilizáveis”. E, uma vez verificada falha no cumprimento de diretrizes legítimas, o gestor público é considerado irresponsável e está sujeito a sanções, sob pena do enfraquecimento da *accountability*.

Segundo Naves (2012, p. 25), com base nos estudos de O’Donnell, dois são os aspectos essenciais da *accountability*: “[...] a sujeição desses administradores públicos à lei e a obrigação pessoal de prestar contas de seus atos, para que os cidadãos possam avaliar a gestão que desempenham”.

À medida que o cidadão dispõe de mais elementos para melhor avaliar o desempenho da administração pública, ele ganha mais parâmetros para avaliar, criticar, reivindicar ou elogiar a atuação do gestor. Ou seja, quanto mais informações ao alcance dos cidadãos, maior a sua capacidade de fiscalizar e contribuir com a administração pública, e maior é a probabilidade de um governo atuar bem.

Nesse contexto, surge a importância do gerenciamento transparente das contas públicas e, conseqüentemente, a responsabilidade dos gestores públicos, que devem prestar contas perante a sociedade no que se refere

à aplicabilidade dos recursos públicos e ao que está sendo feito para melhorar os serviços oferecidos à comunidade.

Como anota Naves (2012, p. 34):

Se, como visto, os cidadãos são a fonte da autoridade dos governantes, eles têm o direito de ser informados das decisões deste poder, pelo que essas decisões devem ser públicas, em duplo sentido, pois os conteúdos dessas decisões devem ser feitos públicos e os procedimentos que conduzem a essas decisões devem ser especificados em regras legais que também estejam disponíveis.

Daí a importância de divulgar os resultados das auditorias operacionais aos cidadãos e à imprensa, pois são os indicadores de desempenho que permitem a avaliação das políticas públicas.

Considerando que a auditoria operacional é um exame objetivo e sistemático do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função governamental, o fim último desta auditoria é melhorar a *accountability* pública e facilitar o processo de tomada de decisões pelos envolvidos na responsabilidade de supervisionar ou iniciar ações corretivas.

É de se registrar que o controle é necessário tanto dos políticos, eleitos pelo povo, quanto dos burocratas, pois são os servidores públicos que fazem, de fato, política.

Nesse sentido, a lição de Naves (2012, p. 38):

Não se pode perder de vista que a relação de nomeação e trabalho direta entre políticos eleitos e burocratas implica a ideia de que o povo, ou seja, os cidadãos, não podem controlar o desempenho desses funcionários executores, embora sejam os efetivos destinatários de suas ações e, por isso, possuem maiores informações sobre esse desempenho. Nesse arranjo, burocratas prestam contas aos políticos e, no máximo, a tribunais ou agências administrativas de supervisão atribuídas da função de *accountability* horizontal, pelo que, defende Przeworski, deve-se ver com bons olhos a institucionalização de mecanismos de *accountability* vertical que promovam o incremento do controle social sobre desempenho da burocracia, tais como *ombudsman*, participação popular em conselhos administrativos, balcão de reclamações, etc.

Hoje, o grande desafio para a democracia brasileira é superar o elitismo, o clientelismo, o patrimonialismo e a corrupção.

Com efeito, a *accountability* democrática está na agenda da Administração Pública brasileira, como mecanismo de buscar uma administração mais eficiente e transparente e, acima de tudo, responsabilizar os maus gestores. Nessa seara, surgem as auditorias de natureza operacional a cargo dos tribunais de contas, entre eles, o TCEMG, instrumentos constitucionais desenvolvidos para a avaliação das políticas e ações dos governos.

#### 4 AUDITORIA OPERACIONAL COMO TÉCNICA DE CONTROLE

O controle da administração pública pode ser interno ou externo. O primeiro é exercido por uma unidade componente do próprio poder controlado, e o segundo, por órgão vinculado a poder diverso do poder controlado, conforme observação feita por Naves (2012, p. 51).

A Constituição da República de 1988 (art. 70), ao tratar do controle externo e do controle interno, ampliou significativamente a responsabilidade da auditoria no setor público brasileiro. Para além do tradicional hábito de fiscalizar as contas públicas sob as óticas financeira e orçamentária, a Constituição passou a exigir a fiscalização sob as óticas contábil, patrimonial e operacional.

Toda essa evolução na forma de administrar, ocorrida no setor público, implica o novo enfoque dado à auditoria operacional, preocupada em verificar a economia, a eficiência, a eficácia, a efetividade e a equidade dos programas, projetos e atividades de governo, o que ultrapassa os limites tradicionais da regularidade (conformidade), que “tem como característica essencial o objetivo de detectar e responsabilizar, com rejeição de contas, multas ou imputação de débitos, os gestores que ordenam as despesas públicas por desvios das normas e por danos ao erário” (LIMA, 2010, *apud* NAVES, 2012, p. 68).

É de se registrar que a auditoria operacional não consiste apenas em avaliar programas, projetos e atividades governamentais; ela pode, sim, avaliar a efetividade de órgãos e de entidades, conforme conceito adotado pelo Tribunal de Contas da União.

Segundo Sampaio e Valle (2008, p. 40), a auditoria operacional ou *performance audit*, como a denominam os americanos, é a análise e avaliação do desempenho de uma organização, objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia.

Há entendimento também de incluir a efetividade como aspecto importante no conceito de auditoria operacional. Assim, a auditoria operacional é o “Exame independente e objetivo da **eficiência, eficácia, efetividade e economicidade** das organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (EVANGELISTA *et al*, 2012).

Em outras palavras, a auditoria operacional (dita por alguns como auditoria de gestão, auditoria de desempenho, auditoria administrativa, auditoria de otimização de recursos, auditoria de resultados, auditoria de performance, entre outras) visa avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais das unidades ou programas de governo, sob a ótica da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (e há quem diga ainda, sob a ótica da equidade), consistindo em atividade de assessoramento ao gestor, com vistas a aprimorar as práticas administrativas.

Para compreender o conceito da auditoria operacional, é necessário uma breve análise de seus quatro elementos constitutivos que levam à otimização de recursos, a saber: economia, eficiência, eficácia e efetividade (EVANGELISTA *et al*, 2012).

A economicidade significa a minimização dos custos na consecução de uma atividade, sem comprometer os padrões de qualidade. Ex.: suprimentos hospitalares adquiridos ao menor preço, na qualidade especificada.

A eficiência significa a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os recursos empregados. Ex.: redução dos prazos de atendimento em serviços ambulatoriais, sem aumento de custos e sem redução de qualidade, com a conseqüente diminuição dos custos médios por procedimento ambulatorial.

A eficácia significa a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas. Ex.: o número de crianças vacinadas na última campanha nacional de vacinação atingiu a meta programada de 95% de cobertura vacinal.

A efetividade é a avaliação do atingimento dos objetivos do programa, ou seja, verificar se o problema foi resolvido ou se houve melhora da condição inicial. Ex.: o programa de saneamento básico reduziu o número de óbitos por doenças de veiculação hídrica.

Numa tentativa de resumir os conceitos anteriormente relacionados, podemos dizer que a economia é a capacidade de fazer, gastando menos; eficiência é a obtenção dos máximos ou melhores resultados com os recursos disponíveis; eficácia é o alcance dos objetivos ou metas previstas, ou seja, gastar sabiamente; e efetividade é a garantia de que a população seja atendida.

A auditoria operacional é uma técnica de controle que visa avaliar a consistência do controle interno das instituições, sendo este um instrumento imprescindível para uma gestão responsável, transparente, eficiente e eficaz, especialmente quando se trata da administração de recursos públicos.

O controle permite que sejam apresentadas sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios, ações antieconômicas ou ineficazes e práticas abusivas.

Torna-se necessária, portanto, a realização de auditoria operacional a fim de verificar se os programas governamentais estão atingindo os resultados propostos, levando em consideração os aspectos de custos e os benefícios alcançados.

Faz-se uma comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria. Para tanto, utilizam-se técnicas de diagnósticos (como a técnica de SWOT e a análise *stakeholder*) e métodos específicos, tendo por objetivo: estabelecer as possibilidades de melhoria da política pública e de utilização dos meios, com base num diagnóstico inicial e na construção da matriz de achados.

A título de esclarecimento, a técnica de SWOT visa identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo, bem como as possíveis áreas a serem investigadas, além de conhecer a capacidade organizacional de gerenciamento do risco. Já a análise *stakeholder* visa identificar os interessados na melhoria do desempenho da instituição ou programa, bem como identificar as opiniões e os conflitos de interesse e informações relevantes (EVANGELISTA *et al*, 2012).

Ou seja, a partir de um exame objetivo e sistemático das ações e atividades desenvolvidas pela Administração Pública é que se identificam as áreas consideradas críticas, apresentando comentários, conclusões, sugestões e recomendações, bem como determinando o cumprimento das metas com as disposições legais relacionadas.

Devido à inviabilidade de examinar todas as ações de governo, a auditoria operacional concentra suas atividades nas áreas consideradas críticas e importantes. Portanto, o controle tem por fim combater todo gasto inútil e antieconômico. Os organismos de controle devem estender seus exames para além da auditoria financeira e orçamentária, a fim de penetrarem na auditoria operacional, condizente com a economia, eficiência, eficácia e efetividade, componentes básicos de uma boa gestão.

O *Estudo Piloto de Metodologia de Auditoria Operacional* (SAMPAIO e VALLE, 2008, p. 45) revela que, ao proceder a uma auditoria operacional, é possível utilizar três abordagens, de acordo com o problema e as questões que se pretende examinar: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

A primeira abordagem — análise da estratégia organizacional — envolve, basicamente, os seguintes aspectos: a) o cumprimento da missão definida em lei; b) a adequação dos objetivos estratégicos às prioridades de Governo; c) a identificação dos principais produtos, indicadores de desempenho e metas organizacionais; d) a identificação dos pontos fortes e fracos da organização, e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional; e) a existência de superposição e duplicação de funções.

A segunda abordagem — denominada análise da gestão — abrange as seguintes questões: a) a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade; b) a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economicidade, à eficiência e à eficácia; c) o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos; d) a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.

A terceira abordagem — análise dos procedimentos operacionais — está voltada para o exame dos processos de trabalho e pode envolver a análise dos seguintes fatores: a) a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados; b) o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para

aquisição de bens e serviços; c) a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços; d) a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis.

O foco, pois, da auditoria operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos – de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas, o que se traduz na efetividade dos programas governamentais.

## 5 BENEFÍCIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

Para vislumbrar os benefícios da auditoria operacional, sobretudo é preciso observar a tempestividade da fiscalização, demandando um retorno ágil aos gestores e à sociedade. Sem isso, potencialmente tende-se à perda do interesse pelos principais destinatários da auditoria e, conseqüentemente, de seu objeto, criando-se, assim, a sensação geral de ineficácia da fiscalização, de desperdício de recursos públicos e ineficiência no desenho e execução das políticas públicas.

Não é possível relacionar todas as vantagens obtidas com a realização de uma auditoria operacional. Mas, numa tentativa de síntese, é possível dizer que ela pode proporcionar os seguintes benefícios: a) aumento de receitas; b) redução de custos; c) melhoria de desempenho; d) diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas; e) melhoria dos controles; f) racionalização de procedimentos; g) incremento do resultado (SAMPAIO e VALLE, 2008, p. 53); h) transparência (preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para a compreensão e monitoramento pelos *stakeholders* da atuação governamental); i) sustentabilidade (avalia se os resultados alcançados por uma intervenção governamental permanecem com o passar do tempo); j) qualidade dos indicadores de desempenho (EVANGELISTA *et al*, 2012).

Uma auditoria operacional, se for bem planejada e bem executada, deve gerar resultados positivos que superam os custos da sua realização.

O resultado das auditorias operacionais pode variar conforme a complexidade do programa ou ente auditado, a existência ou não de critérios adequados de auditoria, o tempo e os recursos disponíveis para a realização dos exames e, fundamentalmente, a capacitação dos auditores responsáveis pela realização dos trabalhos.

E mais, para que uma auditoria operacional consiga atingir um resultado positivo em tempo hábil, ela precisa contar com a receptividade do gestor à fiscalização, já que na auditoria operacional ele é parceiro em todas as etapas da auditoria.

É oportuno, ainda, registrar as palavras de Kelles (2007, p. 218-219):

A grande vantagem vislumbrada com a auditoria de gestão é que essa sistemática possibilita não apenas a detecção de faltas, mas, sobretudo, a implementação de ações corretivas que, segundo Ferraz (2005, p. 455), poderiam ser instrumentalizadas por meio de um Termo de Ajustamento de Gestão — TAG, à semelhança de análogo instrumento levado a efeito pelo Ministério Público — a TAC — Termo de Ajustamento de Conduta.

A propósito, Kelles (2007, p. 217) cita novamente o pensamento de Ferraz (2005), que ressalta a inter-relação entre a auditoria de gestão e a administração consensual:

A perspectiva que se projeta é a de uma Administração Pública menos autoritária e mais consensual, que busca fomentar a colaboração da sociedade, o método a prevalecer é o das auditorias de gestão, com ênfase em dados sócio-econômicos, no princípio da juridicidade (englobando aspectos de eficiência em sentido *lato*) e na efetividade dos programas governamentais.

Tem-se ainda o comentário de Naves (2012, p. 110): “Os benefícios percebidos para a Anop são, essencialmente, o aprimoramento da gestão na Administração Pública, incremento da eficácia, da efetividade e o incremento do caráter pedagógico da atuação do TCEMG”.

Muitos são, pois, os benefícios da auditoria operacional, que se resumem em um único, qual seja: melhoria do desempenho das ações governamentais. Essa percepção passa a ser bem-vista pela sociedade, que passa a acreditar mais no Estado e a participar mais efetivamente no processo democrático de governo, não só por meio dos mecanismos usuais de atuação direta — plebiscito, referendo, iniciativa popular e participação nos mais diversos processos de tomada de decisões políticas —, mas, sobretudo, por meio do controle social, o que constitui fator determinante para a garantia de que a Administração não se desvie de sua finalidade última que é a realização do interesse coletivo.

## 6 EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS NO BRASIL APÓS A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988

O processo oficial de instalação das Anops no Brasil se iniciou no Tribunal de Contas da União (TCU), no âmbito de seu controle externo, no início da década de 1990, embora se tenha notícias de que, desde a década de 1980, o TCU já vinha realizando auditorias que ultrapassavam os limites da mera verificação de legalidade dos registros contábeis (NAVES, 2012, p. 76).

O termo auditoria operacional foi adotado pelo TCU na forma proposta na CR/1988, arts. 70 e 71, IV, o que foi seguido pelos demais tribunais de contas subnacionais, entre eles, o TCEMG.

Com efeito, somente após a CR/1988, o TCU obteve efetiva autoridade para promover auditorias operacionais e avaliar o impacto delas nos programas sob a responsabilidade do Governo Federal, sem a essência punitiva por que pautava sua atuação anterior. O aperfeiçoamento dos processos de implementação de políticas públicas se verifica por meio da atuação propositiva com os entes públicos auditados, na qual, de forma preferencialmente concomitante, se propõe a correção de distorções, o que significa elevação considerável do grau de transparência na gestão pública, tanto do aspecto do enfrentamento da corrupção e do fisiologismo, quanto do aspecto da avaliação da capacidade técnica do gestor e de sua equipe (NAVES, 2012, p. 75-76).

A partir de 1988 iniciou-se o Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional nas áreas de educação, saúde e meio ambiente, em acordo de cooperação com o Reino Unido, o que configurou significativo progresso na institucionalização da Anop no TCU, com destaque para a edição de um primeiro *Manual de Auditoria Operacional*, no ano de 1998, tendo sido paradigma para os demais tribunais subnacionais (NAVES, 2012, p. 77).

Mais uma vez, buscando o estudo de Naves (2012, p. 64), tem-se que:

[...] Parece mais plausível que a inserção do controle operacional pelos TC na CR/1988 e o subsequente interesse pelo desenvolvimento dessas auditorias se deva mais à ampliação da consciência de que dinheiros públicos se perdem em enormes quantidades, tanto por desvios e transgressões legais, quanto por despreparo dos gestores na concepção, no desenho e na execução nas políticas públicas.

Em razão dessa deficiência de planejamento e acompanhamento das políticas públicas, percebe-se que a auditoria de natureza operacional propõe menos observação de processos e maior preocupação com os resultados da atuação governamental.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)<sup>1</sup> editou diretrizes para a auditoria operacional na perspectiva do TCU.

O vigente *Manual de Auditoria Operacional* do TCU insere na metodologia proposta para o desenvolvimento das Anops a apuração da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade, além de outras a elas relacionadas, em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais, quais sejam: a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público) e a equidade na distribuição de bens e serviços, que podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

O referido *Manual de Auditoria Operacional* do TCU é o principal referencial sobre os procedimentos das Anops para os diversos tribunais de contas brasileiros, entre eles, o TCEMG, que formalizou a sua adoção por meio da Resolução n. 16/2011.

Esse manual teve influência de um documento denominado *Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional: normas e diretrizes para a auditoria operacional*, baseado nas normas de auditoria e na experiência prática da Intosai, elaborado com base na experiência de auditores de EFS de diversos países.

No ano de 2005, instituiu-se o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, do Distrito Federal e Municípios brasileiros, denominado Promoex, ferramenta que teve o apoio financeiro do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), gerido pelo Ministério do Planejamento, com a participação da Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon)<sup>2</sup> e do Instituto Rui Barbosa (IRB)<sup>3</sup>, com o escopo central de modernizar o controle externo dos governos estaduais, distrital e municipais, reformulando a gestão dos tribunais de contas subnacionais, em prol de uma maior eficiência, efetividade, transparência e *accountability*, além de capacitar os servidores dos tribunais para melhorias nos procedimentos técnicos.

Entre as diversas atividades de apoio ao desenvolvimento do controle externo, o Promoex considerou meta prioritária a implantação de auditorias operacionais no país, tanto que fez constar no próprio contrato de empréstimo do BID a meta de instalação das auditorias operacionais em 75% dos TCs brasileiros (NAVES, 2012, p. 78).

Segundo os esclarecimentos de Naves (2012, p. 79):

Para condução desse processo de desenvolvimento das auditorias operacionais nos TCs foi criado, em agosto de 2005, o Grupo Temático de Auditoria Operacional (GTAO), formado por servidores de diversos tribunais subnacionais e do TCU, que se incumbiu de realizar o diagnóstico da situação dessas instituições com relação à realização de ANOP, além de fornecer capacitação metodológica aos interessados.

O Promoex, pela atuação do GTAO, elaborou, ainda, o Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional (PNCAOP), objetivando a capacitação de técnicos de todos os tribunais de contas do país, com a meta de realização de pelo menos uma auditoria piloto em cada tribunal participante.

<sup>1</sup> Intosai é um organismo autônomo, independente e apolítico, criado em 1953, formado por entes de fiscalização superior (EFS), com o objetivo de promover o intercâmbio de experiências entre seus membros para o desenvolvimento da fiscalização oficial.

<sup>2</sup> A Atricon é uma associação civil, sem fins lucrativos, formada por ministros, conselheiros e seus substitutos para discussão e defesa de temas de interesse dos TCs e de seus associados.

<sup>3</sup> O IRB é uma associação civil de estudos e pesquisas relacionadas ao controle interno e externo que tem por objetivo essencial o aperfeiçoamento das atividades dos TCs brasileiros.

O TCEMG é participante do PNCAOP/Promoex desde o seu começo e possui na sua estrutura institucional uma unidade específica para executar a auditoria de natureza operacional.

## 7 AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE A CARGO DO TCEMG

Na esteira da modernização da gestão pública no Brasil, o TCEMG vem demonstrando sua preocupação tanto com a governança quanto com o aprimoramento da gestão nos órgãos públicos.

A obrigatoriedade de prestar contas (qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária) está estabelecida no parágrafo único do art. 70 da Constituição da República de 1988, o que se reproduz no inciso I do § 2º do art. 74 da Constituição do Estado de Minas Gerais, em observância ao princípio constitucional da simetria. Esta obrigatoriedade é parte fundamental no processo de *accountability* governamental horizontal.

Com efeito, o TCEMG contribui para a aplicação correta e eficiente dos recursos públicos, configurando-se como uma instituição vital no sistema político brasileiro, exercendo papel central no combate à corrupção.

Nessa perspectiva, o TCEMG vem demandando o aprimoramento dos processos de tomadas e prestações de contas, requerendo informações que permitam avaliar, mais do que a tradicional conformidade, o desempenho da gestão.

Somado a isso, desenha-se a construção de novos institutos de controle da gestão pública, como a auditoria operacional, que busca o controle social das ações públicas, de forma que verifique se os recursos estão sendo utilizados de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva. Em razão disto, o escopo do TCEMG é alterar o foco da sua atuação fiscalizatória, objetivando averiguar os resultados das políticas públicas.

Segundo Naves (2012, p. 99), o TCEMG adotou a metodologia do TCU, proposta pelo PNCAOP/Promoex, em que se pratica a Anop de forma exclusiva, deixando-se de lado aspectos de conformidade.

O TCEMG, no exercício de suas atribuições regimentais (MINAS GERAIS, 2008), prevê a realização da auditoria operacional, a conferir:

### DAS AUDITORIAS E INSPEÇÕES

Art. 281. O Tribunal, no exercício de suas atribuições, poderá realizar, por iniciativa própria ou a pedido da Assembleia Legislativa, de Câmara Municipal ou de comissão de qualquer dessas Casas, auditoria e inspeção de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial em órgão ou entidade da administração direta ou indireta dos Poderes do Estado ou de Município e do Ministério Público Estadual.

Art. 282. Para fins do disposto neste Regimento, considera-se:

I — auditoria, o procedimento de fiscalização com a finalidade de:

- a) avaliar a legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão de recursos públicos, bem como da execução e resultados alcançados pelas políticas e programas públicos;
- b) avaliar as operações, atividades, sistemas de gerenciamento e controle interno;
- c) conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes do Estado e do Município, ou do Ministério Público Estadual, bem como dos fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, quanto aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais;

[...]

Art. 283. O Presidente do Tribunal aprovará o plano anual de auditorias e inspeções, observadas as diretrizes estabelecidas para o período, bem como os critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, os Conselheiros, Auditores e Procuradores do Ministério Público junto ao Tribunal poderão apresentar propostas de realização de auditoria e inspeção.

§ 2º A unidade técnica competente elaborará o plano anual de auditorias e inspeções e o submeterá ao Presidente do Tribunal para apreciação.

Art. 284. O Conselheiro, Auditor e o Ministério Público junto ao Tribunal poderão propor a realização de auditorias e inspeções, independentemente de previsão no plano anual, observadas as diretrizes estabelecidas para o período e os critérios para o exercício do controle.

Parágrafo único. Compete ao Presidente do Tribunal autorizar a realização das auditorias e inspeções.

[...]

Art. 287. O relatório de auditoria ou de inspeção será minucioso, objetivo, motivado e conclusivo, de modo a possibilitar ao Tribunal deliberar com base nos fatos relatados pela equipe técnica e nos documentos indispensáveis à comprovação das ocorrências.

Parágrafo único. O relatório da unidade técnica competente deverá indicar os responsáveis, indícios de irregularidades porventura encontrados, entre outros elementos que permitam o exercício do direito à ampla defesa.

Art. 288. O Tribunal comunicará aos respectivos gestores o resultado das auditorias e inspeções que realizar para conhecimento e, quando for o caso, determinará a adoção de medidas saneadoras das impropriedades e falhas identificadas.

Art. 289. O Tribunal disciplinará, em ato normativo próprio, o procedimento a ser adotado em auditoria operacional.

O TCEMG vem realizando auditorias operacionais e emitindo diversas sugestões, recomendações e determinações aos órgãos e entidades no sentido de aprimorar a gestão pública, com vistas a melhorar o desempenho do órgão auditado e aumentar o êxito das ações, programas e políticas públicas.

No âmbito do Promoex, a auditoria operacional foi considerada uma das ações prioritárias, principalmente por contemplar a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da administração pública. Assim, para operacionalizar essas ações prioritárias, foi proposta pelo Promoex a auditoria piloto em educação no ano de 2008. Prosseguindo a agenda de auditorias, o Grupo Temático de Auditorias Operacionais do Promoex indicou os temas: saúde em 2009, saneamento em 2010 e meio ambiente em 2011. Todas as propostas de auditorias citadas foram executadas pelo TCEMG.

Em 2008 realizou-se a auditoria operacional em educação, que teve como escopo a fiscalização do Programa de Desenvolvimento Profissional do Professor (PDP), implantado pela Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais (SEE/MG), que está voltado para a promoção do desenvolvimento e da valorização profissional dos educadores em exercício nas escolas estaduais, de modo que lhes possibilite um magistério mais consciente e mais competente, em sintonia com as novas diretrizes da educação básica do país.

Em 2009 realizou-se a auditoria operacional em saúde, que teve como escopo a fiscalização do Programa Saúde da Família (PSF)<sup>4</sup>, implantado em 1994, cuja estratégia central é o processo de reorganização do Sistema Único de Saúde, imprimindo nova dinâmica de atuação nas Unidades Básicas de Saúde (UBS),

<sup>4</sup> Atualmente, o PSF encontra-se definido como Estratégia Saúde da Família (ESF), visto que é uma estratégia de reorganização da atenção básica, não constituindo atividade com início, desenvolvimento e finalização.

responsáveis pelo primeiro atendimento. A finalidade da auditoria operacional foi analisar os problemas estruturais e de gestão que poderiam comprometer o funcionamento do PSF, bem como o alcance dos resultados esperados.

Em 2010 realizou-se a auditoria operacional em saneamento, que teve como escopo a fiscalização do Programa Saneamento Básico: mais saúde para todos, voltado para a promoção da saúde por meio de ações de abastecimento de água, esgotamento sanitário e implantação de módulos sanitários. O fim da auditoria operacional foi identificar os problemas estruturais e de gestão que poderiam comprometer o funcionamento e o alcance dos resultados esperados pelo programa, o qual contempla ações de grande alcance social, que contribuíam para a universalização dos serviços de saneamento e redução das desigualdades regionais.

Em 2011 realizou-se a auditoria operacional em meio ambiente, que teve como escopo a fiscalização nas Unidades de Conservação de Proteção Integral (UCPIs) do Estado, que têm por objetivo preservar a natureza, sendo admitido apenas o uso indireto dos seus recursos naturais. A finalidade da auditoria operacional foi analisar se o processo que perpassa pela criação, implantação e gestão das UCPIs protegia as espécies e demais recursos existentes.

Em 2012 o TCU propôs aos demais TCs a realização de uma auditoria conjunta no ensino médio, a qual se encontra em desenvolvimento e abrange no Estado de Minas Gerais a avaliação da infraestrutura e da gestão do ensino médio, estando o seu término previsto ainda para 2013.

Paralelamente às auditorias propostas pelo PNCAOP/Promoex, foram propostas pelo próprio TCEMG as auditorias operacionais no programa Travessia (em 2010), no programa Farmácia de Minas, na Copanor e na Mineração (todas em 2011).

A proposta de auditoria operacional no programa Travessia foi apresentada pelo conselheiro do TCEMG Sebastião Helvecio, na Sessão Plenária do dia 03/02/2010, sob a seguinte argumentação:

A avaliação concomitante do programa pelo Tribunal justifica-se pela considerável quantidade de recursos orçamentários destacados e porque se propõe o atendimento a mais de 1.000.000 de pessoas, visando à redução de desigualdades e à inclusão social.

Por essas razões e, mais, por ser esse um programa que se pauta na ação consertada e organizada das principais secretarias e órgãos públicos estaduais, vislumbro uma oportunidade ímpar para que esta Casa promova uma avaliação sobre a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade da ação governamental, ensejando a obtenção de conclusões importantes para o aperfeiçoamento da gestão de políticas públicas em nosso Estado, para a informação da Sociedade e, ainda, para o aprimoramento da missão constitucional deste Tribunal. (Notas Taquigráficas, Pleno: 3 fev. 2010).

O programa Travessia tem como objetivo promover a inclusão social e produtiva da população de maior vulnerabilidade social. A sua gestão é exercida pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Social (Sedese), em articulação com as demais secretarias de Estado, ouvido o respectivo comitê de acompanhamento. O objetivo da auditoria operacional neste programa foi identificar: (a) como se realiza a gestão do programa; (b) as respectivas responsabilidades institucionais de cada órgão/entidade envolvido na execução; (c) a eficácia do alcance das metas estabelecidas (2008 e 2009); (d) a forma de participação e controle social; (e) os mecanismos de controle físico e financeiro existentes.

A auditoria operacional no programa Farmácia de Minas foi incluída no Plano Anual de Auditoria/2012, segundo proposta apresentada pelo conselheiro do TCEMG Sebastião Helvecio, em voto proferido acerca da prestação de contas do Governo do Estado de Minas Gerais, relativa ao exercício de 2010, na Sessão Plenária do dia 08/07/2011, sob o seguinte argumento:

Nesse sentido, considerando a materialidade e a relevância social do programa, **determino seja incluída no plano anual de fiscalização e auditoria do Tribunal auditoria operacional no Programa Farmácia de Minas, visando verificar o desempenho e efetividade** das ações do Estado na gestão da assistência farmacêutica.

O programa Farmácia de Minas, cuja gestão é exercida pela Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES/MG), consiste na definição de um modelo de Assistência Farmacêutica no Sistema Único de Saúde (SUS) e tem como objetivo o atendimento humanizado aos usuários, com distribuição gratuita de medicamentos, realizada por meio de profissionais qualificados, além da promoção do uso racional dos medicamentos. A auditoria operacional pretendeu verificar o desempenho das ações do Estado na gestão da assistência farmacêutica, bem como a evolução do fenômeno da judicialização da assistência farmacêutica e seu impacto no orçamento estadual relativo à área de saúde.

A proposta de auditoria operacional na Copanor foi apresentada pelo conselheiro do TCEMG Sebastião Helvecio, por intermédio do Expediente GSC/075/2011, encaminhado à Presidência desta Corte em 14/04/2011, com a seguinte argumentação:

À vista do relatório das visitas técnicas realizadas pela Coordenadoria de Avaliação da Macrogestão Governamental do Estado (Camge) com referência aos Programas Estruturadores do Governo do Estado — notadamente o Programa Vida no Vale (Copanor) e o Viva Vida —, proponho, nos termos do art. 284, *caput* e parágrafo único, do Regimento Interno deste Tribunal (Res. n 12/09), a realização das auditorias abaixo, com o seguinte fim:

[...]

2. Conhecer a organização e o funcionamento da Copasa Serviço de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S.A. (Copanor), bem como avaliar as operações e a efetividade da gestão dos recursos públicos que lhe foram repassados e da execução e resultados alcançados.

A Copanor é uma subsidiária da Copasa-MG (sociedade de economia mista) criada para atender as regiões Norte e Nordeste do Estado com os serviços de abastecimento de água tratada, coleta e tratamento de esgotos sanitários e construção de módulos sanitários e de serviços domésticos em todas as casas desprovidas dessas instalações.

Em sessão extraordinária do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais do dia 28/06/2012, na apreciação do Balanço Geral do Estado — Processo n. 872.207, referente ao exercício de 2011, foram determinadas auditorias no setor da mineração, nos termos do voto do conselheiro relator Cláudio Couto Terrão. No âmbito municipal, foi determinada uma auditoria de conformidade para verificar o recebimento e a devida aplicação dos recursos da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), bem como uma auditoria operacional para avaliar o desempenho das políticas públicas municipais na mitigação dos impactos negativos da mineração. No âmbito estadual, foi determinada uma auditoria operacional nos órgãos e entidades componentes do Sistema Estadual de Meio Ambiente (Sisema), no que se refere ao desempenho de suas atividades relativas ao setor de mineração, com ênfase na extração de minério de ferro.

Essas auditorias operacionais propostas pelo próprio TCEMG demonstram a sustentabilidade da atividade de Anop no âmbito do TCEMG, sem o apoio do Promoex, o que denota a institucionalização da modalidade, o que é bastante significativo no âmbito do controle externo, além de fortalecer a governança no Estado de Minas Gerais.

É importante destacar outras experiências, anteriores à criação do Promoex, realizadas pelo TCEMG, que já guardavam concordância com os objetivos da auditoria operacional, ou seja, de avaliação de desempenho, podendo citar, como exemplos, as auditorias realizadas em 2003 nos Jogos Interescolares de Minas (Jimi), e no projeto Lumiar, cujo objetivo era ampliar a área de cobertura do fornecimento de energia elétrica da

Cemig. Em 2004 foi feita a auditoria no Novo Somma, que era uma linha de financiamento do Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais (BDMG) para obras de infraestrutura nos municípios mineiros, e ainda a auditoria no Fundo de Desenvolvimento de Indústrias Estratégicas (Fundiest). Essas auditorias demonstram o interesse do TCEMG em mudar o foco da análise de conformidade para a avaliação de desempenho desde o início da década passada, antes mesmo do Promoex.

Podem ser citadas, ainda, no âmbito do TCEMG, as auditorias realizadas pela Coordenadoria de Fiscalização de Obras e Serviços de Engenharia e Perícia (CFOSEP), em 2010, na Secretaria de Estado de Transportes e Obras Públicas (Setop) e na Secretaria de Estado de Educação (SEE) — a primeira com escopo nos convênios entre Setop e municípios para realização de obras nos municípios, e a segunda, nas obras realizadas pela SEE com recursos do caixa escolar. Por fim, a auditoria realizada em 2011 pela 4ª Coordenadoria de Fiscalização Estadual nos convênios firmados entre a Sedese e os municípios. Essas auditorias operacionais foram realizadas com base no modelo proposto pelo TCU, após as primeiras auditorias no âmbito do Promoex, indicando uma boa aceitação, não só pelos conselheiros do TCEMG, mas também pelo corpo técnico e pelas outras diretorias do TCEMG, já que sua integração ao plano anual de auditorias foi proposta pelas próprias coordenadorias e diretorias.

A propósito, a presidente do TCEMG, conselheira Adriene Andrade, transmitiu na Sessão Plenária do dia 29/05/2013<sup>5</sup> a manifestação do Ministério Público do Estado de Minas Gerais em elogio e reconhecimento à Auditoria Operacional realizada nas Unidades de Conservação de Proteção Integral, referente ao processo n. 872.163, e acrescentou:

As auditorias operacionais são modalidades de trabalho que possuem algumas peculiaridades em relação às chamadas auditorias de conformidade. Sem prejuízo do exame da legalidade dos atos dos gestores responsáveis, as auditorias operacionais realizadas pelo TCEMG também apresentam sugestões e recomendações aos gestores para o aprimoramento dos programas, projetos, atividades governamentais e o impacto de políticas públicas analisados, a partir das falhas apontadas. O trabalho ainda inclui o monitoramento e o acompanhamento das correções e dos novos resultados, sempre procurando avaliar a eficiência, a eficácia, a efetividade e a economicidade das ações desenvolvidas pelos programas.

Diante do exposto, verifica-se que, para desempenhar bem o seu papel de prestar informações relevantes sobre a gestão pública e fortalecer o controle externo, o TCEMG mudou o foco, nas auditorias, da conformidade para a ótica da economia, eficiência, eficácia e efetividade da gestão dos recursos públicos, além da equidade, que é o respeito à diferença entre os indivíduos, usando tratamento diferenciado com vistas ao atendimento de todos. Mais ainda, a atuação da Unidade de Auditoria Operacional deve avançar para avaliar os resultados efetivamente alcançados pelos órgãos e entidades públicas no cumprimento dos objetivos que justifiquem sua existência.

Entretanto, é importante registrar o grande desafio ainda a ser vencido: obter maior agilidade na tramitação dos processos pertinentes às auditorias operacionais. Isso porque, apesar das inúmeras auditorias operacionais realizadas pela Coordenadoria de Auditoria Operacional (Caop), apenas uma — referente ao programa Saneamento Básico: mais saúde para todos — teve o seu relatório final apreciado pela Corte de Contas e encontra-se em fase de discussão no plano de ação proposto pelos gestores do programa para atendimento das recomendações do TCEMG. Entre essas recomendações, está a revisão dos critérios de inclusão de famílias carentes na tarifa social da Copasa e nos serviços de saneamento. Esse é um bom exemplo da importância da Anop para o aprimoramento da gestão pública, pois, mesmo antes do relatório final de auditoria ser apreciado pela Corte de Contas, uma das propostas de recomendação de grande alcance social foi atendida pela Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário

<sup>5</sup> A informação pode ser encontrada no portal do TCEMG. Acesso em: 3 jun. 2013.

do Estado de Minas Gerais (Arsae-MG), que, com a Resolução Normativa n.20/2012, alterou os critérios para concessão do benefício da tarifa social. Segundo a Arsae-MG, em nota enviada ao TCEMG, a alteração estendeu o benefício a mais de um milhão de famílias, passando de 8% a 33% das famílias beneficiadas.

É frequente a obtenção de resultados da Anop mesmo durante a sua execução, como exemplificado acima, todavia, todo o seu potencial será alcançado após a apresentação do plano de ação e sua implementação. É preciso ainda trabalhar dentro dos TCs, em especial do TCEMG, objeto deste estudo, para que haja uma maior compreensão, por parte de todos os setores envolvidos na tramitação de processos pertinentes à auditoria operacional, da importância de dar maior agilidade na tramitação de processos desta natureza, pois, com o decurso do tempo, os programas são alterados e os achados de auditoria e suas recomendações podem se tornar defasados e os resultados, comprometidos.

## 8 CONCLUSÃO

Desperdícios de recursos públicos são decorrentes de desvios e também de ineficiência no desenho e execução de políticas públicas. Hoje a auditoria operacional é uma atividade relevante nos tribunais de contas uma vez que contribui para a redução de desperdícios de recursos públicos e consolida a *accountability* democrática, tanto na perspectiva vertical quanto na horizontal, amenizando, por conseguinte, a sensação de corrupção, impunidade e ineficiência.

Atualmente a auditoria tradicional, basicamente de controle da legalidade dos atos administrativos, não é, por si só, considerada suficiente para um amplo controle público das ações e programas governamentais. Hoje se faz necessário também a auditoria operacional, altamente técnica e especializada, que é o exame objetivo e sistemático da gestão operativa das ações e programas do governo, para alcançar maior economia, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, e, por conseguinte, a melhoria dos gastos públicos, dos serviços públicos, da gestão pública e da prestação de contas.

A auditoria operacional permite que os órgãos de controle atuem ao lado dos parceiros auditados, evitando, justamente, uma ação sancionatória, o que fica em segundo plano.

A auditoria operacional permite, ainda, que os órgãos de controle e os atores sociais façam o seguinte questionamento: obtivemos resultado com a aplicação do dinheiro público ou os gastos poderiam ser realizados de um modo mais adequado ou mais inteligente?

Fato é que os benefícios da auditoria operacional são muitos, entre eles: a) aumento de receitas; b) redução de custos; c) melhoria de desempenho; d) diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas; e) melhoria dos controles; f) racionalização de procedimentos; g) incremento do resultado; h) transparência (preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para a compreensão e monitoramento pelos *stakeholders* da atuação governamental); i) sustentabilidade (avalia se os resultados alcançados por uma intervenção governamental permanecem com o passar do tempo); j) qualidade dos indicadores de desempenho.

Um critério de boa governança é que os serviços públicos, ou as ações e programas governamentais, sejam, na medida do possível, submetidos à auditoria operacional, permitindo a mensuração de desempenho e a avaliação de programas, ambos em um processo contínuo de controle e informação sobre os resultados dos programas, sobretudo na consecução das metas preestabelecidas.

Com efeito, a utilização de mecanismos de controle dos resultados da administração pública é um grande avanço em termos de *accountability* democrática, possibilitando a responsabilização dos gestores de recursos públicos.

A legitimidade e a confiança são valores essenciais para todas as atividades da administração pública, e a auditoria operacional pode contribuir para fortalecê-los, apresentando informação pública confiável e

acessível sobre a economia, a eficiência, a eficácia, a efetividade e a equidade das ações e dos programas governamentais. Ou seja, a auditoria operacional está intimamente ligada à transparência administrativa, sendo esta um atributo da gestão pública democrática, pois permite a participação do cidadão no controle social das políticas públicas, o debate e a *accountability*, caracterizando, assim, um governo aberto.

Ao elaborar avaliações independentes, a auditoria operacional também pode servir de base para as decisões sobre futuros investimentos e atividades do governo. Com efeito, torna-se imprescindível a realização de auditorias operacionais para que cumpram o seu importante papel social e, dessa forma, tenha-se cada vez mais *accountability* democrática, tanto na perspectiva vertical quanto na horizontal.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em: 4 ago. 2013.

EVANGELISTA, Janaína de Andrade; DRESSLER, Valéria Afonso; TRIVELLATO, Marcelo Vasconcellos; DELGADO, Denise Maria. *Auditoria Operacional*. Curso apresentado pela Coordenadoria de Auditoria Operacional. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2012. Não publicado.

FERRAZ, Luciano de Araújo. Tribunal de Contas: controle de serviço concedido. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 239, jan./mar. 2005.

KELLES, Márcio Ferreira. *Controle da administração pública democrática: tribunal de contas no controle da LRF*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MINAS GERAIS. Constituição (1989). *Constituição do Estado de Minas Gerais*. CARMO, Glauber S. Tatagiba do; MAULAZ, Ralph Batista de (Orgs.). Belo Horizonte: Líder, 2001.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. *Resolução n. 12*, de 19 de dezembro de 2008. Institui o regimento interno do TCEMG. 110 p. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. *TCjuris*. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

NAVES, Luís Emílio Pinheiro. *Auditorias operacionais a cargo dos tribunais de contas brasileiros e accountability vertical e horizontal: análise do processo de institucionalização depois de 1988*. 2012. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) — Fundação João Pinheiro /Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <[www.fjp.mg.gov.br/tede/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=162](http://www.fjp.mg.gov.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=162)>. Acesso em: 3 ago. 2013.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política*. *Revista Española de Ciencia Política*, n. 11, out. 2004.

PAIVA, Maristela. *Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados*. 2009. 60 f. Monografia (Especialização em auditoria interna e controle governamental) — Escola da Advocacia-Geral da União, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053990.PDF>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *Transparência e controle social*. Belo Horizonte: TCEMG, edição especial, 2012. 167 p. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

SALDANHA, Daniel Cabaleiro. *Direito administrativo contemporâneo: governança e consensualidade na administração pública*. Módulo 01/2012. Disciplina ministrada no curso de pós-graduação em direito público: controle de contas, transparência e responsabilidade. Belo Horizonte: Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo/PUC Minas, 2012. Não publicado.

SAMPAIO, Maria Eugênia C.A.; VALLE, Regina Miranda. *Estudo piloto de metodologia de auditoria operacional*. 2008. 125 f. Monografia (Especialização em Gestão Pública) — Faculdade IBGEN, Porto Alegre, 2008. Disponível em: <lproweb.procempa.com.br/.../maria\_eugenia\_carcova\_alves\_de\_sam...>. Acesso em: 2 nov. 2012.

VAN DAMME, Renata Machado da Silveira. *Governabilidade, governança e accountability*. Módulo 02/2012. Disciplina ministrada no curso de pós-graduação em direito público: controle de contas, transparência e responsabilidade. Belo Horizonte: Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo/PUC Minas, 2012. Não publicado.

**Abstract:** This study aims to show how the performance audit, instrument of excellence, have contributed in the process of governance and accountability of the agencies audited, in addition to increasing the success of the actions, programs and public policies. The bases adopted as reference to this study were the concepts of governance, accountability, vertical and horizontal, and performance audit, applied in to public administration. The performance audit assumes importance because it takes place during the course of public policy, in order to verify the impact of governmental actions and verification of compliance with the objectives set out established in government plans, aiming at the improvement of the actions, programs and fulfill the accomplishment of the purposes of this public policy, instead of the punishment of a public servant. The results indicate that the external control of public administration contributes to improving the performance in auditees when using performance audit, these from the standpoint of economy, efficiency, efficacy, effectiveness and equity, which are basic components of good stewardship. The performance audit is also closely linked to administrative transparency, which is an attribute of democratic public management, to allow citizen participation in social control of public policy, debate and accountability, establishing thus open government. At the Court of the Audit of the State of Minas Gerais (TCEMG), aware of its high constitutional mission to enforce the application of public resources, is reserved the role to provide legal solutions, efficient and economical viable public policies or, if applicable question the adoption of specific administrative act when found verified that there was a better option. For this purpose, the Court of the Audit of the State of Minas Gerais (TCEMG) demonstrates the shift from compliance to the perspective of economy, efficiency, efficacy and effectiveness of public resource management, and fairness, which is the respect for differences among individuals, using different treatment aiming at care for all. However, it is important to note in this study the major challenge still to be overcome within the Court of the Audit of the State of Minas Gerais (TCEMG), which is the greater flexibility in dealing with cases pertaining to performance audit. For that you will catch a glimpse of the auditing benefits, it is first necessary to observe the timing of the inspection, which demands a return to agile managers and society, without which, potentially, tends to the loss of interest by the major recipients audit and, consequently, of its object, creating thus the overall feeling of ineffectiveness of supervision, waste of public resources and inefficiency in the design and implementation of public policies. Hence the importance of the role of The Courts of Auditors (TCs), among them, the Court of the Audit of the State of Minas Gerais (TCEMG), guardians of property, values and public money.

**Keywords:** Governance. Horizontal and vertical accountability. Performance Audit. Court of the Audit of the State of Minas Gerais.