

As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas

Harley Fabiany Junqueira Cobra

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Sul de Minas. Especialista em Poder Legislativo pela Escola do Legislativo da Assembleia de Minas/PUC Minas. Especialista em Controle Externo e em Controle de Contas, Transparência e Responsabilidade, ambos pela Escola de Contas Professor Pedro Aleixo/PUC Minas. Especialista em Direito Público pela Associação Nacional de Magistrados (Anamages). Servidor público, chefe de Gabinete do Ministério Público de Contas no Tribunal de Contas do Estado.

Resumo: A tendência de ampliação do papel dos tribunais de contas no cenário político nacional, por meio dos mecanismos de controle que lhes foram atribuídos pela Constituição Federal de 1988, antes limitado a uma simples verificação da legalidade dos atos dos gestores públicos, sua área de atuação foi acrescida da capacidade de auditar a qualidade da gestão pública, visando à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas implementadas. Nesse cenário, a auditoria operacional surge como uma ferramenta importante para que os tribunais de contas possam exercer a missão de fiscalização dos gestores da *res publica*, para garantir que estes conduzam a máquina pública sempre utilizando a política mais eficiente para a obtenção de resultados que sejam positivos para a sociedade. O objetivo deste trabalho é verificar como os tribunais de contas brasileiros estão lidando com a tarefa de fiscalizar as questões relativas à auditoria operacional, se estão sendo efetivas e adequadas ao alcance das políticas públicas.

Palavras-chave: Tribunais de contas. Auditoria operacional. Controle.

1 INTRODUÇÃO

Celebrando em 2013 os 25 anos da promulgação da atual Constituição da República do Brasil, vivenciamos um marco do retorno das manifestações populares. As discussões no cenário político nacional voltam-se para a validade das ações dos agentes públicos — sejam eles burocratas estatais, gestores públicos ou detentores de cargos eletivos —, na medida em que essas ações influenciam, em maior ou menor grau, o cotidiano da população e a capacidade de resposta do Estado às necessidades dos cidadãos.

Assim, temos observado a tendência de uma ampliação do papel dos tribunais de contas no cenário político nacional, pois, através dos mecanismos de controle que lhes foram atribuídos pela Constituição Federal

de 1988, sua área de atuação, antes limitada a uma simples verificação da legalidade dos atos dos gestores públicos, foi acrescida pela Emenda Constitucional n. 19/98, da capacidade de auditar a qualidade da gestão pública, visando à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas implementadas.

Os tribunais de contas surgem com a preocupação do controle de legalidade dos atos de índole financeira da Administração. Esta forma de controle, em que o órgão de fiscalização verifica se a Administração aplicou corretamente a lei, é a proposta primária que fez o Estado criar os tribunais de contas (CITADINI, 1995).

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi o pioneiro na realização de trabalhos com enfoque nos resultados da gestão pública, por meio da auditoria operacional. Desde então, em algumas unidades da federação, os tribunais de contas estaduais passaram a realizar auditorias desse tipo, visando contribuir para a melhoria do desempenho de programas e órgãos do governo.

A auditoria operacional é um instrumento que permite que os contribuintes, financiadores, legisladores, executivos, cidadãos e meios de comunicação obtenham respostas sobre a execução e os resultados das atividades governamentais.

A auditoria de natureza operacional também fornece respostas a perguntas como: é possível aplicar os recursos públicos de uma maneira melhor? A forma com que o orçamento público é aplicado é a que agrega maior valor para o cidadão?

O trabalho foi realizado utilizando-se o método de pesquisa bibliográfica, legislação e jurisprudência, com o objetivo de mostrar a importância da auditoria operacional como auxiliar dos tribunais de contas e mecanismo de controle para o alcance das políticas públicas.

2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Segundo diversos autores, a necessidade da existência de controles externos é justificada pela teoria da democracia representativa, porque o controle é:

um ato, ou momento político central de um ciclo mais amplo da representação política, que se inicia no momento eleitoral e se estende durante o mandato do agente político. De um modo geral, espera-se que nas democracias a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam passíveis de verificação e sanção permanentes. Assim, políticos eleitos, dirigentes indicados para a alta administração e burocratas de carreira e funcionários em geral devem estar sujeitos a mecanismos de verificação e controle de suas ações. (ARANTES *et al.*, 2010, p. 110)

A teoria democrática moderna exige, portanto, garantias que os representantes eleitos pelo povo, uma vez à frente de seus cargos, pautem suas condutas pelo “melhor interesse de seus representados”. Essa perspectiva pressupõe que os agentes políticos tenham a capacidade de desenhar estratégias que sejam capazes de abranger todos os aspectos da administração pública e que possam funcionar em longo prazo, transcendendo demandas de pequenos grupos de eleitores ou de *lobbies* empresariais. Pode-se argumentar que essa visão é excessivamente utópica, e que determinados atalhos são males necessários para permitir que o país atinja um grau de desenvolvimento econômico e social mais elevado.

Porém, para uma sociedade que se sente escaldada por um longo período de uma ditadura militar, que tentou se justificar por meio de um “milagre econômico”, qualquer desvio da função constitucional da política é extremamente preocupante. Nas palavras de Montesquieu: “O poder vai até onde encontra os seus limites.”

Além dos agentes políticos, os burocratas também exercem um papel de destaque na administração estatal.

O controle que os políticos exercem sobre os burocratas refere-se à legalidade e à proibidade de seus atos, conforme ditames legais. A ética que pauta a ação do burocrata é o cumprimento fiel e sem questionamento das regras, enquanto a ética que pauta a ação dos políticos é a defesa de uma causa. As características diferenciais desses atores fazem deles figuras complementares e imprescindíveis nos estados democráticos (ARANTES *et al.*, 2010, p. 111).

Essa divisão de funções não é estanque, sendo comum, nas democracias modernas, a participação de burocratas nos processos de elaboração de políticas públicas, assim como de agentes políticos na execução dessas políticas. Por um lado, essa simbiose é benéfica, na medida em que coloca profissionais com conhecimento específico sobre determinadas áreas do setor público em posições que podem acelerar o processo de tomada de decisões, por outro, pode criar uma casta de tecnocratas que possuem ideias muito semelhantes entre si, dificultando mudanças necessárias ao setor público e, até mesmo, incentivando o corporativismo.

Bresser-Pereira (2009, p. 213) nos dá uma visão do que ele chama de “persistência da administração burocrática”:

Presume-se que o desenvolvimento político e econômico envolva mudanças correspondentes na administração pública. A governança é um processo dinâmico, pelo qual o desenvolvimento político acontece, e mediante o qual a sociedade civil, a organização do Estado e o governo organizam e administram a vida pública. Em princípio, essas quatro manifestações ou “instâncias” do processo de governar deveriam ter qualidades ou níveis de desenvolvimento político equivalentes. A força da sociedade civil, a eficiência da organização do Estado, a adequação das instituições do Estado, a efetividade em aplicar a lei deveriam ser variáveis altamente correlacionadas. No entanto, é necessário reconhecer que a administração pública burocrática, embora ineficiente e incapaz de enfrentar a simples dimensão e crescente complexidade dos serviços públicos, tem se revelado mais persistente do que poderia prever a hipótese da correlação de instâncias políticas. Quando o regime político se tornou sucessivamente liberal-democrático e social democrático, a administração pública burocrática permaneceu praticamente inalterada.

Somando-se a isto, a administração pública tem, nas últimas décadas, adquirido uma complexidade crescente, em razão de uma nova agenda de discussões que inclui, entre outras coisas, questões como descentralização, participação, transparência, possibilidades de parcerias público-privadas, o papel das organizações sociais, o alcance e a estabilidade dos marcos legais do Poder Público e das agências regulatórias, bem como o grau de liberdade dos agentes políticos para agir ou deixar de agir em determinadas situações, conforme os ditames de sua orientação política e de suas bases de apoio.

Essa nova agenda, somada às demandas da sociedade por uma gestão mais eficiente e eficaz, gerou um terceiro tipo de ator político, distinto tanto dos burocratas como dos políticos eleitos. Trata-se do dirigente público, definido como sendo a pessoa que exerce cargo no alto escalão governamental, com responsabilidade significativa pelas políticas públicas, podendo ser oriundo ou não do funcionalismo. Como integrante de uma equipe de governo, pode ser responsabilizado perante o político que o nomeou, e, em certas circunstâncias, pela própria sociedade (ARANTES *et al.*, 2010, p. 112).

A discussão sobre a forma de controle a ser exercida sobre esses atores está diretamente ligada ao conceito de *accountability*. Como não existe um consenso sobre a tradução mais adequada ao termo *accountability*, podemos dizer que esta palavra está associada ao conceito de que os agentes públicos devem prestar contas e se responsabilizar pelos seus atos e decisões tomadas enquanto gestores, o que resulta na necessidade desses agentes de prestar contas e manter a transparência de seus atos de forma que sociedade civil possa fiscalizar, a qualquer tempo, as atividades da administração.

Essa prática, em tese, permite assegurar o alinhamento dos interesses dos governantes com os governados. Porém, o termo inclui também o compromisso “ético e legal” de responder por uma responsabilidade delegada. A *accountability* presume a existência de pelo menos dois agentes: um que delega a responsabilidade, e outro que a aceita, com o compromisso efetivo de prestar contas de como a delegação foi ou está sendo cumprida (ARAÚJO, 2006, p. 16).

A maioria dos autores distingue duas formas de *accountability*: — a vertical, decorrente do controle que a sociedade exerce sobre o Estado, exercida nas eleições, quando os eleitores podem trocar ou reconduzir os seus dirigentes, e a horizontal, exercida pelos mecanismos contínuos de controle e pelos diversos órgãos de controle intraestatal, chamados de *checks and balances*.

Arantes *et al.* (2010, p. 113) identificam ainda uma terceira forma de *accountability*, a democrática, que se relaciona à criação de regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em seu escopo de atuação, a fim de garantir os direitos dos indivíduos e da coletividade, que não podem simplesmente ser alterados pelo governo de ocasião.

A ideia de *accountability* se contrapõe a uma tradição histórica brasileira de governos francamente clientelistas. Porém, podemos afirmar que as regras contidas na Constituição Federal de 1988 e na legislação infraconstitucional posterior buscam, efetivamente, implementar um relacionamento mais transparente entre governo e sociedade.

A leitura da Constituição Federal (BRASIL, 1988) demonstra logo no início do Capítulo VII (Da Administração Pública), em seu art. 37, entre outros conceitos, a existência da preocupação com a transparência da administração ao definir como princípio fundamental a publicidade dos atos públicos: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, também ao seguinte: [...]”.

O que se verifica, na prática, é que, apesar da publicidade dos atos ser uma realidade do ponto de vista formal, existem obstáculos que só recentemente tem sido transpostos, por meio de iniciativas como o governo eletrônico, em que as prestações de contas são disponibilizadas através da internet, fornecendo informações sobre, entre outras coisas: divulgação de licitações, estrutura de órgãos e catálogo eletrônico de autoridades, cargos e salários da administração direta, etc.

Registramos também o processo de convergência das Normas Contábeis do Setor Público para os padrões internacionais (CFC, 2012). Essa mudança é resultado das novas demandas sociais, que exigem um novo padrão de informações geradas pela contabilidade pública, destinadas à sociedade em geral. Ainda no âmbito da Constituição Federal, encontramos as bases do controle externo a ser exercido pelo Poder Legislativo sobre a administração pública:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

[...]

IX — julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

X — fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

[...]

Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação.

[...]

§ 2º às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe:

[...]

IV - receber petições, reclamações, representações ou queixas de qualquer pessoa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas;

V — solicitar depoimento de qualquer autoridade ou cidadão;

VI — apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará 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, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Como se vê, o texto constitucional é bastante explícito sobre a matéria, mas, como colocam Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira, embora a Constituição de 1988 tenha criado instrumentos que permitiriam ao Congresso Nacional exercer o controle sobre a administração pública, este não se efetiva realmente como uma atividade de rotina do Parlamento.

3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA: DA VERIFICAÇÃO FORMAL À AUDITORIA OPERACIONAL

A busca por mecanismos que pudessem estabelecer um controle externo sobre a administração do Estado levou praticamente todos os países democráticos a criarem organismos de fiscalização, geralmente ligados ao Poder Legislativo. São as chamadas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que em países como Alemanha, Bélgica, Espanha, Portugal e Brasil possuem a configuração de tribunais de contas, órgãos colegiados com função adjudicante, criados a partir do modelo francês, recentemente adotado também pela Comunidade Europeia. Já nos países de cultura anglo-saxônica, essas instituições geralmente são estruturadas sob a forma de órgãos singulares, sem função adjudicante, denominadas auditorias ou controladorias-gerais, como Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Austrália (ALBUQUERQUE, 2007, p. 3).

As EFS brasileiras se organizam na forma de órgãos de assessoria técnica do Poder Legislativo. Apesar de se intitulem “tribunais” e suas sessões plenárias se revestirem de um caráter de julgamento de contas, com forte ranço jurídico, essas estruturas possuem funções que se identificam mais com um órgão de análise administrativa do que com uma típica corte do Poder Judiciário.

No Brasil, é a partir da busca de um relacionamento mais transparente entre governo e sociedade, determinada pela Constituição Federal de 1988, que atribuiu aos tribunais de contas um papel mais abrangente do que aquele tradicionalmente exercido por eles. O art. 70 da Carta Federal determina, *in verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ampliou o controle exercido pelos tribunais de contas que, conforme Antonio Roque Citadini (2005) “a abrangência da fiscalização, de financeira e orçamentária passou a ser, também, contábil, operacional e patrimonial, com alcance a todos os órgãos da administração direta e indireta, e de todos os Poderes.”

3.1 Funções dos tribunais de contas

Considerando que o tema abordado neste trabalho é matéria de divergências doutrinárias, antes de qualquer exposição é necessário salientar que a moldura constitucional dada ao Estado Brasileiro guarda como princípio fundamental a Separação dos Poderes, destacado no art. 2º da Carta Federal: “Art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos ente si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Os três Poderes, cada um por si, limitam a força do poder do outro, de modo que compõem um sistema de “freios e contrapesos”, salutar para os regimes republicano e democrático. Devem funcionar em harmonia, sob pena de desmantelamento do estado de direito.

A tripartição dos Poderes não significa que cada Poder constituído restrinja-se apenas ao desenvolvimento das funções ou atividades que lhes sejam típicas — administrativa, jurisdicional e legislativa — conferidas, respectivamente, aos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, de forma exclusiva.

A Constituição de 1988 distribui essas funções em seu texto, assim cada Poder também exerce funções atípicas, tais como:

Função legislativa: exercida pelo Poder Executivo quando ele edita medidas provisórias (arts. 62 e 84, XXVI) e pelo Poder Judiciário quando da elaboração dos regimentos internos dos tribunais (art. 96, I, alínea *a*);

Função administrativa: exercida pelos Poderes Legislativo e Judiciário, na nomeação de seus servidores, realização de certames licitatórios, etc.;

Função jurisdicional: exercida pelo Poder Legislativo, no julgamento pelo Senado dos crimes de responsabilidade do chefe do Executivo Federal, Ministro do Supremo Tribunal Federal, Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União (art. 52, I e II), e pelo Poder Executivo, na concessão de indulto e comutação de pena (art. 84, XII).

O Tribunal de Contas não se situa na esfera administrativa de nenhum dos três poderes; é um órgão autônomo e independente, e suas competências estão enunciadas nos incisos I a XI do art. 71 da Constituição Federal.

Exercendo a **função opinativa, consultiva e informativa**, o Tribunal de Contas aprecia sem julgar contas e atos, emite pareceres, responde consultas e fornece dados e estudos realizados.

Ao promover a **função fiscalizadora**, o Tribunal de Contas exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, verificando a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos e contratos.

Quanto à **função corretiva** exercida pelo Tribunal de Contas, esta visa corrigir ilegalidades e irregularidades mediante aplicação de penalidades, impugnação e sustação da execução de atos e contratos, todavia quanto à sustação dos contratos a decisão do Tribunal de Contas só ocorrerá quando o Poder Legislativo não tomar, no prazo legal, as medidas cabíveis — § 1º e 2º do art. 71 da Constituição da República/ 88 (PARDINI, 1997, p. 164).

3.2 O controle externo exercido pelos tribunais de contas no Brasil

O controle externo é aquele exercido por um Poder ou órgão distinto da estrutura do órgão controlado. Em sentido lato, é aquele controle desempenhado pelo Poder Judiciário sobre os demais Poderes e pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta. Em sentido estrito, é o controle exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle financeiro) sobre a Administração direta e indireta dos demais Poderes.

É, pois, o controle efetuado por órgão alheio à estrutura do órgão controlado com o objetivo de garantir a eficácia das ações de gestão governamental.

Segundo Guerra (2005, p. 101), a “Administração Pública deve ser fiscalizada na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, assegurando atuação em consonância com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico.”

Explica, outrossim, que o incremento dessa espécie de controle deu-se a partir do avanço da democracia e do desenvolvimento do estado de direito. Em consequência, houve uma melhoria nas relações entre os entes públicos e privados, entre o Estado e o cidadão, e já não se admitia a antiga ideia de que ao Estado tudo e ao cidadão a cega obediência.

Assim, pelo texto constitucional, é necessária a participação do Tribunal de Contas da União, quando o controle é realizado pelo Congresso Nacional; bem como a colaboração dos tribunais de contas estaduais na fiscalização exercida pelas assembleias legislativas e câmaras municipais, salvo nos Municípios do Rio de Janeiro e São Paulo, uma vez que já possuíam cortes de contas próprias, quando da vedação à criação dessas casas nos municípios, art. 31, § 4º.

Conforme dispõe o art. 71, “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]”, mas, talvez, os conceitos mais importantes, no sentido administrativo, tenham sido incluídos no art. 37 da Constituição pela Emenda Constitucional n. 19/98, da qual decorrem as bases da reforma administrativa de 1998, *verbis*:

Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também ao seguinte: [...] (grifo nosso).

Destacam-se, entre as normas que os tribunais de contas fiscalizam, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), a Lei de Licitações e Contratos (BRASIL, 1993) além da aderência do Poder Executivo ao planejamento estipulado pelas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Leis de Orçamento Anual (LOA) e Planos Plurianuais (PPA), mas é a ampliação dos conceitos de controle decorrentes da Constituição de 1988 e da Emenda Constitucional n. 19/98 que permitem aos tribunais de contas a realização de auditorias que visam a avaliação da eficiência e eficácia das políticas públicas.

Conforme a Lei Orgânica do TCU, Lei n. 8.443/92, suas funções são definidas da seguinte forma:

O Tribunal de Contas da União (TCU) é um tribunal administrativo. Julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal competência administrativa-judicante, entre outras, está prevista no art. 71 da Constituição brasileira (BRASIL, 2012).

Salientamos a expressão “tribunal administrativo” indicando que o julgamento não se dá na esfera judicial, o que poderia dar a alguns a falsa impressão de que as sentenças proferidas por este órgão seriam inócuas do ponto de vista jurídico. Entretanto, vê-se na sequência:

Nas sessões do Plenário e das Câmaras é obrigatória a presença de representante do Ministério Público junto ao Tribunal. Trata-se de órgão autônomo e independente cuja missão principal é a de promover a defesa da ordem jurídica. Compõe-se do procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo presidente da República, entre concursados com título de bacharel em Direito. (BRASIL, 2012)

Vê-se, então, que cabe ao Ministério Público, uma vez detectados problemas de ordem administrativa, acionar o Poder Judiciário contra os responsáveis por eventuais irregularidades na gestão pública.

4 AUDITORIA OPERACIONAL

A partir da reforma da administração pública que se seguiu à Emenda Constitucional n. 19/98, combinada com o momento democrático que o Brasil atravessa, a sociedade passa a ter instrumentos para aferir como e se as políticas públicas surtem os efeitos que se esperam delas. Conceitos como transparência, *accountability* e responsabilidade nos gastos públicos são cada vez mais comuns entre agentes políticos e eleitores.

A utilização de mecanismos de controle dos resultados na administração pública é uma das maiores novidades em termos de *accountability* democrática. Trata-se de responsabilizar o poder público conforme o desempenho dos programas governamentais. Isso pode ser feito por órgãos do próprio governo — contanto que tenham autonomia para fazê-lo —, por agências independentes organizadas e financiadas pela sociedade civil e, ainda, pelas instituições que tradicionalmente têm realizado o controle administrativo- financeiro. O novo aqui não é tanto os atores que fiscalizam, e sim o que se procura fiscalizar (ARANTES *et al.*, 2010, p. 129).

A Emenda Constitucional n. 19/98, que introduziu o conceito de eficiência como princípio constitucional, teve reflexos nas ações do TCU, que buscou maneiras de aferir os resultados obtidos pela administração pública. Já em 1998 o TCU assinou o Acordo sobre Cooperação Técnica com o Reino Unido, tendo, em seguida, editado o seu *Manual de Auditoria de Desempenho*, denominado, nas suas edições posteriores, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, incorporando a expressão presente no art. 70 da Constituição Federal (ALBUQUERQUE, 2007, p. 43).

A missão de realizar a auditoria de natureza operacional é ainda ressaltada de forma explícita no art. 71 da Constituição Federal:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

IV — realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; (grifo nosso)

Atendendo ao que foi determinado pela Carta Magna, o TCU define auditoria de natureza operacional como sendo o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (BRASIL, 2010, p. 11).

A auditoria operacional envolve avaliar se as políticas, programas e instituições governamentais estão sendo bem geridos e desenvolvidos de maneira econômica, eficiente e efetiva (POLLITT, 2008).

Ainda segundo o *Manual de Auditoria Operacional do TCU*, as auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise. Os organismos públicos devem fornecer garantias de que os recursos pelos quais são responsáveis estão sendo adequadamente gerenciados e controlados e que os objetivos propostos estão sendo atingidos.

O objetivo principal de uma auditoria integral (*comprehensive audit*) é verificar a economicidade, eficiência e eficácia das operações de uma organização e utilização dos recursos. As auditorias integrais são também chamadas de auditorias *value for money* e são projetadas visando abranger, de uma forma ampla, os aspectos operacionais da organização sem abandonar outros dois aspectos relacionados à *accountability*: o exame das demonstrações contábeis ou financeiras e o exame de conformidade com as autorizações ou com a legislação aplicável ao caso específico.

A busca por um novo padrão de controle veio, então, acrescentar uma nova dimensão àquelas duas já realizadas pelas EFS, mas, principalmente, trata-se da mudança sobre **o que controlar**; o controle não será mais exclusivamente sobre processos, mas, fundamentalmente, sobre **resultados** (entendendo a legalidade dos atos administrativos como requisito necessário, mas não suficiente para a *accountability*) (PACHECO, 2010).

Hoje, pode-se dizer que, nos órgãos de controle brasileiros, existe um consenso de que a melhor forma de combate à ineficiência gerencial, a falta de metas claras e a inexistência de mecanismos de prestação de contas, que formam o clima propício para desvios de recursos e corrupção, é a realização de investigações que levem em conta o desempenho dos programas governamentais.

Segundo Arantes *et al* (2010), “Na verdade, a utilização de mecanismos de controle dos resultados da administração pública é uma das maiores novidades em termos de *accountability* democrática. Trata-se de responsabilizar o poder público conforme o desempenho dos programas governamentais.”

Na prática, a auditoria operacional é estruturada como um projeto e, portanto, requer uma equipe multidisciplinar, com conhecimentos técnicos especializados, capaz de realizar uma abordagem diferenciada sobre o objeto a ser auditado. Outra diferença em relação à auditoria tradicional é quanto à duração da fiscalização: em geral, a auditoria de regularidade tem prazo certo de início e fim. A auditoria operacional não pode ter sua duração predefinida.

Ao contrário do que ocorre com as auditorias de regularidade, em uma auditoria operacional o início dos trabalhos de análise não indica que já exista uma decisão da EFS acerca da realização daquele exame. Com efeito, cada auditoria operacional é precedida de uma etapa denominada análise preliminar, na qual se estabelece se existem as condições requeridas para a execução da auditoria (análise principal); caso existam, é apresentada uma proposta de auditoria junto com um plano de trabalho.

No entanto, a análise preliminar pode recomendar que a auditoria não seja realizada, entre outros motivos, caso não sejam identificadas oportunidades de melhoria nos programas ou entes objetos do exame.

O que se percebe, então, é uma mudança de postura do ente fiscalizador, de auditor para consultor, visando, ao invés de julgar, aprimorar a ação do gestor público.

As quatro dimensões a serem analisadas são apontadas pelo TCU e definidas da seguinte forma pelo seu manual:

Economicidade: A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000/1.5, 2004). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, *benchmarking* de processos de compra e outros procedimentos afetos à Auditoria Operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade.

Eficiência: A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (COHEN; FRANCO, 1993). Nesse caso, a análise do tempo necessário para execução das tarefas é uma variável a ser considerada. A eficiência pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço. Portanto, podemos considerar que o conceito de eficiência está relacionado ao de economicidade.

Eficácia: A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 1993). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

Efetividade: A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN; FRANCO, 1993).

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3000/1.5, 2004).

A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (ISSAI 3000/1.7, 2004) (BRASIL, 2010, p. 11-12).

Além dessas dimensões, o manual do TCU aponta também, como objetivos da auditoria operacional, aspectos como 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.

Por sua vez, *The International Standards of Supreme Audit Institutions* — Issai (2004, p. 20) afirma:

A forma de gestão pública empregada influenciará necessariamente prioridades em auditoria de desempenho. Em países onde a gestão pública está mais preocupada com os meios e menos envolvida com os fins, as auditorias também tendem a se concentrar em verificar se as regras

foram observadas e aplicadas, em vez de observar se estas regras são adequadas ou se atendem à finalidade desejada. Em países que reconhecem a gestão por objetivos e resultados, o foco da auditoria é diferente. A gestão do setor público geralmente exibe uma combinação dessas filosofias.

Como mecanismo de controle, as auditorias operacionais são de grande importância, pois oferecem meios pelos quais os cidadãos de estados democráticos possam receber garantias acerca da economicidade, eficiência, efetividade e boa gestão dos programas implementados por seus governos.

4.1 A metodologia utilizada pelo TCU

Segundo o *Manual de Auditoria de Resultados* da União Europeia, metodologia é uma técnica de recolha e de análise dos dados que contribui para fornecer provas que permitam tirar conclusões a partir dos trabalhos de auditoria. A auditoria deverá utilizar várias técnicas diferentes a fim de reunir um conjunto de dados e de corroborar as constatações a partir de diversas fontes, aumentando assim a qualidade e a fiabilidade das provas que confirmam as constatações, conclusões e recomendações de auditoria (UNIÃO EUROPEIA, p. 25).

Com o objetivo de estabelecer uma metodologia adequada ao processo de auditoria operacional, o TCU editou em 1998 o *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, que teve seu título alterado posteriormente em 2010 para *Manual de Auditoria Operacional*. Atualmente em sua terceira edição, o manual aborda todo o ciclo de realização dessa modalidade de auditoria e está alinhado aos padrões adotados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai).

O manual do TCU aponta que entre os métodos mais empregados nas auditorias operacionais estão pesquisa documental, estudo de caso e pesquisa (*survey*). A pesquisa experimental, quase-experimental e não experimental, utilizadas em avaliação de programas, também fazem parte das opções de estratégia metodológica.

O manual define esses itens da seguinte forma:

A **pesquisa documental** abrange o exame de toda espécie de registros administrativos, inclusive estatísticas oficiais. Além de material produzido pela instituição auditada, são pesquisados relatórios de auditorias anteriores do TCU e da CGU, assim como estudos realizados por outras instituições.

Estudo de caso é um método usado para conhecer uma situação complexa, baseado em compreensão abrangente da situação, obtida a partir de sua ampla descrição e análise, considerada como um todo e no seu contexto.

Pesquisa é uma estratégia metodológica que permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados. Com frequência, é utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter qualitativo, típicas dessa última estratégia. Quando a pesquisa for baseada em amostragem estatística, é possível generalizar as conclusões para toda a população.

Na **pesquisa experimental**, para verificar se um programa é a causa de determinado efeito, selecionam-se dois grupos de unidades de pesquisa (pessoas, escolas, hospitais, etc.): 1) o grupo experimental ou de tratamento, que será exposto ao programa; 2) o grupo de controle, que não será exposto.

As diferenças observadas nos resultados obtidos por esses grupos, com algumas qualificações, poderão ser atribuídas à presença do programa.

Pesquisa Quase-Experimental: A realização da pesquisa experimental envolve dificuldades de ordem tanto prática, tratados no subitem anterior, quanto ética (ex.: excluir do programa um

grupo de beneficiários em potencial para que operem como grupo de controle). Dessa forma, a pesquisa quase-experimental apresenta-se como estratégia metodológica alternativa. Assim, os grupos de comparação são selecionados com base na disponibilidade e na oportunidade. As estratégias utilizadas nesses casos são menos robustas do que a pesquisa experimental.

Quanto maiores forem as diferenças iniciais entre os grupos de tratamento e de controle, mais ambíguas serão as conclusões alcançadas.

Pesquisa Não-Experimental: muitas vezes é impossível utilizar até mesmo modelos quase-experimentais. A fragilidade inerente a essas pesquisas é o fato de que não há controle sobre explicações alternativas, ou seja, as mudanças observadas podem ter sido causadas por variáveis não associadas ao programa. Quando a coleta de dados é executada adequadamente, estudos dessa natureza oferecem valiosas informações sobre o programa. Entretanto, apresentam problemas consideráveis quando o objetivo é estabelecer um juízo sobre o programa ou determinar em que medida os resultados obtidos podem ser a ele atribuídos. (BRASIL, 2010)

A auditoria operacional, na sua forma ideal, resultando em recomendações que devem originar mudanças no modelo de gestão para implementar os resultados obtidos pela organização, seja ela pública ou privada, dependem não só das técnicas a serem implementadas, mas, também da atitude dos auditados frente aos apontamentos dos auditores.

A isso, soma-se ainda a complexa estrutura federativa do Estado Brasileiro, que acaba esmaecendo as conclusões obtidas pelos trabalhos de análise dos tribunais de contas, uma vez que a análise do TCU, apesar de sua investigação abranger também órgãos e programas estaduais, tem ao alcance de suas recomendações apenas aqueles que se situam na esfera federal ou se utilizam de recursos oriundos do Tesouro Federal.

5 A EXPERIÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS EM AUDITORIA OPERACIONAL

Como já mencionado, a Constituição Federal de 1988 atribuiu às cortes de contas a competência para realizar auditorias operacionais (art. 71, IV, c/c art. 75). A auditoria operacional, essencial como mecanismo de controle, compreende o conjunto de procedimentos voltados para a avaliação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

Foi realizada no período de janeiro de 2008 a julho de 2010 auditoria operacional, tendo por objeto o Programa “Saneamento Básico: mais saúde para todos”, instituído em 2004, no âmbito do Estado de Minas Gerais, que buscou examinar a eficiência, a eficácia, a efetividade e a economicidade das ações ligadas ao saneamento no Estado de Minas Gerais, não se restringindo, portanto, ao mero exame da legalidade dos procedimentos no âmbito do programa em questão.

Processo: **862.696**

Natureza: Auditoria Operacional

Objeto: Programa “Saneamento Básico: mais saúde para todos”, instituído em 2004, no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Período: janeiro de 2008 a julho de 2010.

Órgãos/Entidades: Secretaria de Desenvolvimento Regional e Política Urbana (SEDRU), Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG), Companhia de Saneamento do Estado (COPASA), Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Estado (ARSAE), COPASA e Serviços de Saneamento Integrado do Norte de Minas (COPANOR).

Responsáveis: Olavo Bilac Pinto Neto, Secretário de Estado (SEDRU); Antônio Abrahão Caram Filho, Diretor Geral (ARSAE); Ricardo Augusto Simões Campos, Diretor Presidente

(COPASA); Renata Maria Paes Vilhena, Secretária de Estado (SEPLAG); Frank Deschamp Lamas, Diretor Presidente (COPANOR).

Procurador(es): Frederico Kern Ferreira Barros, OAB/MG 115.677; José Veloso Medrado, OAB/MG 43.902; Adriano Lúcio dos Santos, OAB/MG 62.633 e outros.

Representante do Ministério Público: não atuou.

Relator: Conselheiro Cláudio Couto Terrão

EMENTA: AUDITORIA OPERACIONAL — SEDRU/SEPLAG/COPASA/ ARSAE/ COPANOR — AFERIÇÃO DA EFICÁCIA, EFICIÊNCIA, EFETIVIDADE E ECONOMICIDADE DO PROGRAMA “SANEAMENTO BÁSICO: MAIS SAÚDE PARA TODOS” — RECOMENDAÇÕES AOS ÓRGÃOS E ENTIDADES ENVOLVIDOS NO PROGRAMA PARA ADOÇÃO DE MEDIDAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DAS AÇÕES E CONTROLE DO PROGRAMA.

Nos achados da Auditoria Operacional e nos elementos constantes na fundamentação do voto, verifica-se que a equipe técnica cumpriu com perfeição os objetivos propostos, quais sejam, aferir a eficácia, a eficiência e a efetividade do Programa “Saneamento Básico: mais saúde para todo”. Consta-se que o Governo do Estado envidou esforços para ampliar e melhorar o acesso à água tratada e à coleta regular de esgoto, de modo a reduzir a mortalidade infantil e prolongar a vida da população. Percebe-se, ainda, que o Programa auditado mostrou-se extremamente necessário para o desenvolvimento sustentável regional e que os investimentos nesse setor aumentaram em torno de 19%, desde a sua previsão no PPAG 04/07 até o novo PPAG 12/15. No entanto, a despeito das ações do Estado, é necessária a adoção de diversas medidas para o aperfeiçoamento das ações e do controle do Programa “Saneamento para Todos” (anteriormente denominado “Saneamento Básico: mais saúde para todos”). Fazem-se recomendações e determinações aos órgãos e entidades envolvidos no Programa (MINAS GERAIS, 28/11/2012. (grifo nosso)

Para a avaliação do Programa “Saneamento Básico: mais saúde para todos”, foram analisadas quatro questões de auditoria, a saber:

- 1ª — A metodologia de seleção e priorização de municípios assegura que sejam contempladas as localidades com maior risco epidemiológico e que os empreendimentos selecionados apresentem o melhor custo-benefício?
- 2ª — Os sistemas de abastecimento de água, rede de coleta e tratamento de esgoto, objeto do Programa, possuem sustentabilidade técnico-operacional, garantindo a prestação de serviços adequados?
- 3ª — Os critérios adotados na política da tarifa social para a prestação de serviços da COPASA garantem condições para que a população carente consiga o referido benefício?
- 4ª — Os instrumentos de monitoramento e avaliação permitem verificar o desempenho do Programa?

De acordo com os dados da auditoria operacional nos resultados e os elementos constantes na fundamentação do voto do conselheiro relator, foi verificado que a equipe técnica cumpriu com perfeição os objetivos propostos, quais sejam aferir a eficácia, a eficiência e a efetividade do Programa “Saneamento Básico: mais saúde para todos”.

Constatou-se que o Governo do Estado envidou esforços para ampliar e melhorar o acesso à água tratada e à coleta regular de esgoto, de modo que reduzisse a mortalidade infantil e prolongasse a vida da população. Percebeu-se, ainda, que o programa auditado mostrou-se extremamente necessário para o desenvolvimento sustentável regional e que os investimentos nesse setor aumentaram em torno de 19%, desde a sua previsão no Plano Plurianual de Ação Governamental n. 04/07 até o novo PPAG n. 2012-2015.

No entanto, a despeito das ações do Estado, é necessária a adoção de diversas medidas para o aperfeiçoamento das ações e do controle do Programa “Saneamento para todos” (anteriormente denominado “Saneamento Básico: mais saúde para todos”).

Assim, na esteira do entendimento da Caop e nos termos do art. 6º da Resolução n. 16/11 foram determinadas recomendações aos órgãos e entidades envolvidos no programa.

6 OS DESAFIOS DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS PARA OS TRIBUNAIS DE CONTAS SUBNACIONAIS

Se a execução do processo de auditoria operacional ainda encontra diversas dificuldades no âmbito do TCU, para os tribunais de contas subnacionais realizarem o que se espera deles nos processos de auditoria operacional é necessário que ocorra um processo de mudança que altere, principalmente, as estruturas desses órgãos.

Mudanças que poderiam ser implantadas numa empresa privada por meio de um processo de planejamento estratégico, definindo missão, visão, objetivos e rumos a serem tomados, são difíceis, senão impossíveis de serem executadas, pelo simples motivo de que os tribunais de contas, assim como qualquer outro órgão da Administração Pública, estão limitados pelo princípio da estrita legalidade.

Por causa desse princípio, a efetiva implantação das mudanças necessárias para a execução de processos de auditoria operacional deve passar por alterações de sua lei orgânica, que fixa a sua organização e rege as atividades da casa. Mudanças em seu regimento interno também dependem de aprovações colegiadas, nem sempre fáceis de obter. Além disso, cargos e funções só podem ser criados por lei, o que engessa o quadro de pessoal.

Apesar do princípio da legalidade ser importante para o sistema de freios e contrapesos de uma sociedade democrática, nesse caso, provocam efeitos colaterais, pois esse sistema parece alterar o equilíbrio do que Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) chamam de dinâmica entre as forças de mudança e as forças de resistência em favor das forças de resistência. Isso porque as alterações dos mecanismos que servem de freio à atuação dos tribunais de contas dependem da vontade política do Executivo, que tem o domínio sobre um Legislativo dócil, e das próprias estruturas internas dos tribunais de contas, estas construídas sobre indicações que foram, por muito tempo, feitas por obra e graça desse mesmo Poder Executivo.

Por outro lado, o processo de auditoria operacional tem uma dinâmica própria. O elemento humano que o executa não deve e não pode ser o mesmo que executa a auditoria formal por uma razão muito simples: o perfil exigido para uma é radicalmente diferente do perfil exigido para a outra. Enquanto o elemento que executa a auditoria formal é voltado para o detalhe, o outro deve ter aquilo que se define como *helicopter view*, ou seja, a capacidade de enxergar de forma panorâmica o processo que está sendo analisado. Um deve se ater aos aspectos formais e legais, o outro deve tentar ver além daquilo que está nos contratos. Tais características, em nossa maneira de ver, definem pessoas muito diferentes.

Outro obstáculo a ser vencido diz respeito à formação e manutenção de quadros internos voltados à execução de trabalhos de auditoria operacional. Desde 1990 a ideia de auditoria operacional vem sendo incorporada aos procedimentos de auditoria do TCU. A página desse órgão na internet ressalta o acordo de cooperação assinado com o governo britânico, visando a implantação deste processo naquele Tribunal:

Nesse contexto, de 1998 a 2006, o Tribunal implementou o Projeto de Cooperação Técnica com o Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional — DFID com o objetivo de

disseminar no TCU técnicas de avaliação amplamente aplicadas por instituições de controle e, a partir desse conhecimento, avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos. Esse projeto deu ênfase à avaliação de ações para a redução da desigualdade social existente no Brasil. (BRASIL, 2012)

Em que pese o fato de o Tribunal de Contas do Estado da Bahia ter introduzido o conceito de auditoria operacional em seu Manual de Auditoria, já em 1985 (ARAÚJO, 2006, p. 49), a maioria dos tribunais subnacionais ainda não tem pessoal devidamente treinado para a execução desse tipo de análise; para que isso aconteça é necessário que se profissionalize as escolas de contas dos tribunais de contas. Essas escolas, como instrumento de treinamento e formação de quadros, utilizam pessoal interno que é chamado para ministrar cursos de forma esporádica, sem prejuízo do serviço que estiverem eventualmente executando.

Entendemos que o formato ideal dessas instituições abrigaria pessoal exclusivamente dedicado ao treinamento dos quadros dos tribunais de contas ou que, durante o período em que os funcionários fossem alocados para as tarefas de treinamento, cessassem suas obrigações rotineiras. Um mecanismo de cooperação e troca de informações entre as escolas de contas, seja em nível nacional ou internacional, também seria de extrema valia para a disseminação desse tipo de auditoria.

Contudo, em nosso entender, a maior limitação para a realização de auditorias operacionais no âmbito da administração pública brasileira está na inexistência de um sistema de contabilidade de custos no setor público. Na forma com que se realiza o registro das despesas do setor público, somente se consegue alocar os custos diretos de cada projeto ou setor, por exemplo, compras diretas de materiais, ou salários de mão de obra direta. No âmbito federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria STN n. 157/2011 (BRASIL, 2011), já se mobiliza para a implantação de um sistema que evidencie os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Nas demais unidades federativas — estados e municípios — não há previsão de que tal providência se materialize em curto prazo.

Os gastos indiretos, tais como os custos de supervisão, os custos de manutenção e operação de equipamentos utilizados por mais de um centro de custos, entre outros, podem não ser alocados corretamente às atividades que atendam às necessidades da sociedade, o que impede a sua percepção e, conseqüentemente, a sua avaliação. Isso irá refletir diretamente no processo de avaliação da economicidade das ações da Administração, uma vez que no setor público esse tipo de gasto é elevado, em virtude da complexidade da estrutura administrativa da máquina pública. Conseqüentemente, um processo que, a primeira vista seja o mais adequado, em razão de uma análise incompleta dos custos envolvidos pode se revelar ineficiente, devido à falta de informações sobre os seus custos indiretos, que atualmente não são considerados na contabilidade pública brasileira. Esse, talvez, seja o maior desafio para os tribunais de contas subnacionais na avaliação da eficiência das ações da administração pública.

7 CONCLUSÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ampliou o controle exercido pelos tribunais de contas e a abrangência da fiscalização, de financeira e orçamentária passou a ser, também, contábil, operacional e patrimonial, com alcance a todos os órgãos da administração direta e indireta, e de todos os Poderes. Quando antes existia uma limitada verificação da legalidade dos atos dos gestores públicos, aos tribunais de contas foi acrescida a capacidade de auditar a qualidade da gestão pública, objetivando, principalmente, atingir a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade das políticas públicas implementadas.

Hoje, o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho e o resultado da administração, com isso gerando retorno efetivo dos recursos que foram recolhidos pelo ente público sob a forma de tributos.

O controle exercido pelos tribunais de contas em todos os níveis (federal, estadual e municipal) é de natureza administrativa, quando este atua como órgão de cooperação ao Poder Legislativo, quando acompanha e fiscaliza, diretamente ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento e quando aprecia a legalidade dos contratos administrativos.

Assim a auditoria operacional é um dos instrumentos que a Administração Pública utiliza para o exercício da função de controle interno e para cumprir essa função a Administração Pública deverá organizar-se com o objetivo de viabilizar informações úteis, consistentes e de qualidade.

As informações e demonstrações das auditorias operacionais não se destinam apenas aos gestores das finanças públicas, mas também a outros usuários, especialmente à sociedade e ao cidadão brasileiro, para que possa ser avaliado o desempenho dos governantes na aplicação dos recursos colocados ao seu dispor com transparência e *accountability*.

Como mecanismo de controle, as auditorias operacionais são de grande importância, pois além de serem instrumento de controle dos tribunais de contas, oferecem meios pelos quais os cidadãos de estados democráticos possam receber garantias acerca da economicidade, eficiência, efetividade e boa gestão dos programas implementados por seus governos.

Concluindo, ainda existem obstáculos a serem vencidos pelas auditorias operacionais para que possam trazer os resultados que se esperam delas. Contudo, a auditoria de natureza operacional é uma tendência irreversível na administração pública, devido às exigências da sociedade democrática de que o governo seja cada vez mais transparente e eficiente. As dificuldades e desafios para a implantação dessa técnica ainda são grandes, mas a tendência de modernização dos tribunais de contas, impulsionada pela democratização do país, permite que se espere que esses obstáculos sejam vencidos em futuro próximo.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, F. D. F. T. *A auditoria operacional e seus desafios*. São Paulo: Renovar, 2007.

ARANTES, R. B.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C. G.; TEIXEIRA, M. A. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. V. M. (Org.). *Burocracia e política no Brasil; desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 109-148.

ARAÚJO, I. D. P. S. *Introdução à auditoria operacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 21 ago. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 17 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 22 ago. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 21 ago. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1998. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 ago. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 5 jun. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 21 ago. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. *DOU*, Brasília, DF, 10 mar. 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Funcionamento do TCU*. 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/institucional_funcionamento>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília: TCU-Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>>. Acesso em: 21 ago. 2013.

BRESSER-PEREIRA, L. C. *Construindo o Estado republicano: democracia e reforma da gestão pública*. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

CITADINI, Antonio Roque. *Fiscalização da Administração Pública - art. 70 da CF*. Palestra proferida, 23 de fev. 2005. 20 f. Escola Paulista da Magistratura. (Especialização em Direito Público). Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/palestras/palestra20050223.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público – NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012. 51 p.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da administração pública*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. 487 p.

INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (ISSAI 3000). Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. Estocolmo: INTOSAI Professional Standards Committee, 2004. Disponível em: <http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2013.

JAYME, Fernando Gonzaga. A Competência Jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 45, n. 4, p. 143-193, out/dez. 2002.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, jul./ago. 2009.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Pleno. Auditoria operacional n. 862.696. Análise dos resultados de políticas públicas de saneamento básico. Relator: cons. Cláudio Couto Terrão. Sessão de 28/11/2012. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 31, n. 1, p. 109-125, jan./mar. 2013. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/content/upload/materia/1772.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2013.

PACHECO, R. S. A agenda da nova questão pública. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Org.). *Burocracia e política no Brasil; desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 183-218.

PARDINI, Frederico. *Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional*. 1997. 464 f. Tese (doutorado em Direito) — Faculdade de Direito, UFMG, Belo Horizonte, 1997; *apud* JAYME, Fernando Gonzaga. A Competência Jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 45, n. 4, p. 143-193, out/dez. 2002.

POLLITT, Christopher *et al.* *Desempenho ou legalidade? A auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 362 p.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. *Manual da auditoria de resultados*. Luxemburgo: Divisão ADAR (Audit Development and Reports). 98 p. Disponível em: <<http://www.eca.europa.eu/pt/Pages/AuditMethodology.aspx>>. Acesso em 25 ago. 2013.

Abstract: There is a tendency of expanding the function of the Audit Courts in the national political scene through the mechanisms of control that were assigned by the Constitution of 1988. Previously limited to a simple verification of the legality of the acts of public managers, the field of work of these courts includes the ability to audit the quality of public management, especially in order to assure economy, efficiency, efficacy and effectiveness of policies implemented. In this scenario, the Operational Audit comes as an important tool to control these government departments and can exercise the mission of supervising the managers of *res publica*, to ensure that they lead a public machine always using the most efficient policy to obtain positive results to society. The objective of this work is to verify how the Brazilian Audit Courts are dealing with the task of overseeing matters related to Operational Audit: whether they are effective and appropriate for the achievement of public policy.

Keywords: Audit Courts. Operational Audit. Control.