



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO PÚBLICO

ADRIANNE MÔNICA OLIVEIRA SOUZA

AUDITORIAS OPERACIONAIS:
CONTROLE SUBSTANCIAL DA GESTÃO PÚBLICA PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS

Salvador
2007

ADRIANNE MÔNICA OLIVEIRA SOUZA

**AUDITORIAS OPERACIONAIS:
CONTROLE SUBSTANCIAL DA GESTÃO PÚBLICA PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Direito, área de concentração Direito Público, da Universidade Federal da Bahia – UFBA, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Celso Luiz Braga de Castro
Co-Orientador: Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho

Salvador
2007

S143

Souza, Adrienne Mônica Oliveira.

Auditorias operacionais: controle substancial da gestão pública pelos tribunais de contas. / Adrienne Mônica Oliveira Souza. – Salvador, 2007. 227f.

Orientador: Celso Luiz Braga de Castro

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Direito.

1. Auditoria. 2. Auditoria Operacional. 3. Controle Externo.
4. Administração Pública. I. Título.

CDU: 657.633:336.148

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO PÚBLICO

AUDITORIAS OPERACIONAIS:
CONTROLE SUBSTANCIAL DA GESTÃO PÚBLICA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Adrienne Mônica Oliveira Souza

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do Grau de Mestre em Direito, área de concentração Direito Público.

Aprovado por:

Prof. Dr. Celso Luiz Braga de Castro
(Orientador)

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho
(Co-Orientador)

Prof. Dr. Edivaldo Machado Boaventura
(Examinador Externo)

A meus pais, Ivan e Tarsila.

Agradeço, pelo incentivo, a meus familiares, amigos e professores, que contribuíram, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento do presente trabalho.

Não há, numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos.

Ruy Barbosa

RESUMO

Esta dissertação objetiva demonstrar que o controle substancial – ou de resultados – da gestão pública, exigência da Constituição Federal de 1988 (artigos 70 a 75), tem como principais instrumentos de concretização as auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros (artigo 71, IV, combinado ao artigo 75). Devido às transformações experimentadas pela administração pública, principalmente no século XX, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial (cuja ênfase reside nos fins ou resultados e não nos meios ou processos), o controle substancial da gestão pública passa a complementar o controle formal (ou de legalidade). Considerando-se que parte dos Tribunais de Contas brasileiros (TCs) já adotam um modelo de auditoria de natureza operacional (matéria ainda incipiente sob os prismas conceitual e metodológico), enfatizando os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, gerando recomendações que compreendem aspectos de desempenho, e não apenas de regularidade, e que ainda não houve uma sistematização dos resultados desse modelo – que permitisse sua avaliação –, optou-se pela pesquisa exploratória, com delineamentos documental e bibliográfico. Assim sendo, foram enviados questionários aos 33 TCs, no âmbito do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX). O delineamento documental consistiu, principalmente, no exame das deliberações do Tribunal de Contas da União (TCU) acerca de auditorias de natureza operacional, relativas a programas governamentais de diversas áreas, cujos monitoramentos foram apreciados entre o período de 1999 a 2007. Foi examinada, ainda, a jurisprudência do TCU sobre o princípio constitucional da economicidade, relevante para o controle substancial da administração pública. O estudo abrangeu, também, o desempenho de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs) do Reino Unido (*National Audit Office* – NAO), Estados Unidos (*Government Accountability Office* – GAO) e Canadá (*Office of the Auditor General* – OAG), experientes na avaliação dos resultados das ações e programas de governo, auxiliando os cidadãos no exercício do controle social. O delineamento bibliográfico do tema da pesquisa, por sua própria natureza, foi multidisciplinar (jurídico, político, sociológico, gerencial, contábil-financeiro). A pesquisa revelou que o TCU vem alcançando bons índices de implementação de suas recomendações, formuladas em auditorias de natureza operacional, o que contribuiu para a melhoria das ações governamentais. Quanto à jurisprudência do TCU, constatou-se a existência de um vínculo estreito entre economicidade e razoabilidade, como também a necessidade do estabelecimento de parâmetros comparativos entre valores contratados, preços praticados no mercado e resultados pretendidos. A pesquisa, junto aos 33 TCs brasileiros, evidenciou que a maioria dos TCs não realiza auditorias operacionais, nem dispõe de instrumentos normativos específicos para a disciplina da matéria; e mesmo os TCs que praticam a auditoria operacional não possuem experiência notória no ramo. Contudo, iniciativas como as do PROMOEX podem modificar esse quadro a médio e longo prazos. Conclui-se, portanto, que resta aos TCs brasileiros o desafio de elaborar uma legislação nacional, disciplinando, em específico, as auditorias operacionais, dirimindo-se as dúvidas remanescentes sobre a possibilidade de responsabilização dos administradores públicos por desempenhos considerados insatisfatórios, independentemente da existência de alguma irregularidade formal em suas prestações de contas.

Palavras-chave: Auditoria Operacional, Controle Substancial, Gestão Pública, Administração Pública, Tribunais de Contas.

ABSTRACT

This dissertation aims at demonstrating that the substantial control – or the results – of the public management, a demand by the Federal Constitution/1988 (articles 70 to 75), has as its main tools the concretization of operational audits done by the Brazilian Courts of Auditors (article 71, IV, combined with article 75). Due to changes experienced by the public administration, mainly in the 20th century, within a context of transition from the bureaucratic to the managerial model (which is focused on the ends or results, instead of on the means or processes), the substantial control of public management starts to complement the formal control (or the legal one). Considering that part of Brazilian Courts of Auditors have already adopted audits of operational nature (subject still incipient under conceptual and methodological perspectives), emphasizing the aspects of economy, efficiency, efficacy and effectiveness, generating recommendations that encompass aspects of performance, and not only of regularity, and that there hasn't had any systematization of the results in this model – which has allowed its evaluation –, an exploratory research was chosen to be done, with documental and bibliography delimiters. Therefore, 33 questionnaires were sent to Brazilian Courts of Auditors, under the scope of the “*Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX)*” – Modernization Program of the External Control of the States, the Federal District and the Brazilian Cities. The documental delimiter mainly constituted of the examination of the deliberations of the Brazilian National Court of Auditors, “Tribunal de Contas da União” (TCU), about operational nature auditing related to governmental programs in several areas, which were monitored between the periods of 1999 and 2007. The jurisprudence of the TCU was examined regarding the constitutional principle of economy, which is relevant for the substantial control of the public administration. The study also comprised the performance of Supreme Audit Institutions from the United Kingdom (*National Audit Office – NAO*), United States (*Government Accountability Office – GAO*), and Canada (*Office of the Auditor General – OAG*), experts at evaluating results of government actions and programs, helping citizens with the exercise of social control. The bibliography delimiter of the research topic, due to its own nature, was multidisciplinary (judicial, political, sociological, managerial, accountable-financial). The research showed that the TCU has been reaching good rates regarding the implementation of its recommendations, formulated under operational auditing, which have contributed for the improvement of governmental actions. Regarding the jurisprudence of the TCU, a narrow link between economy and reasonableness was found, as well as the need for establishing comparative parameters of contracted values, prices charged in the market, and expected results. The research, within the 33 Brazilian Courts of Auditors, showed that: most of Brazilian Courts of Auditors do not conduct operational auditing, neither have specific normative tools for the discipline of the subject; and even the Brazilian Courts of Auditors that conduct operational auditing do not have noticeable experience in the field. Nevertheless, initiatives such as PROMOEX can modify this picture within medium and long terms. Thus, it can be concluded that it is up to the Brazilian Courts of Auditors the challenge of elaborating a national legislation, disciplining specifically the operational audits, diminishing remaining doubts about the possibility of making public administrators responsible for unsatisfactory performances, regardless the existence of any formal irregularity in its accountability.

Key-words: Operational Auditing, Substantial Control, Public Management, Public Administration, Courts of Auditors.

LISTA DE FIGURAS

| | | |
|-------------|--|-----|
| Figura 1 - | A relação entre o processo decisório e os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade..... | 74 |
| Figura 2 - | Despesa orçamentária realizada <i>versus</i> resultados (em bilhões de reais) do TCU entre 2000 e 2006 | 81 |
| Figura 3 - | Realização de auditorias operacionais por Tribunais de Contas brasileiros..... | 115 |
| Figura 4 - | Tempo de experiência dos Tribunais de Contas brasileiros em auditorias de natureza operacional..... | 115 |
| Figura 5 - | Existência de estudos para o desenvolvimento da auditoria de natureza operacional nos Tribunais que não realizam essa modalidade de auditoria..... | 116 |
| Figura 6 - | Existência de instrumentos normativos disciplinando a realização de auditorias de natureza operacional..... | 117 |
| Figura 7 - | Frequência de realização de auditorias de natureza operacional..... | 117 |
| Figura 8 - | Existência de setor ou grupo com atribuições específicas para realizar auditorias de natureza operacional..... | 118 |
| Figura 9 - | Evolução dos impactos financeiros (em bilhões de libras) do NAO entre 1999 e 2003..... | 128 |
| Figura 10 - | Evolução dos impactos financeiros (em milhões de libras) do NAO entre 2004 e 2007..... | 129 |
| Figura 11 - | Evolução dos impactos financeiros (em bilhões de dólares) do GAO entre 1999 e 2007..... | 148 |
| Figura 12 - | Custo operacional total do OAG <i>versus</i> custos das auditorias de otimização de recursos (em milhões de dólares) entre 1999 e 2007 | 155 |

LISTA DE QUADROS

| | | |
|-------------|--|-----|
| Quadro 1 - | Decisão n.º 765 de 1999 (Plenário do TCU)..... | 96 |
| Quadro 2 - | Acórdão n.º 067 de 1995 (2ª Câmara do TCU)..... | 97 |
| Quadro 3 - | Decisão n.º 084 de 1999 (Plenário do TCU)..... | 97 |
| Quadro 4 - | Decisão n.º 564 de 1992 (Plenário do TCU)..... | 98 |
| Quadro 5 - | Decisão n.º 135 de 1999 (Plenário do TCU)..... | 98 |
| Quadro 6 - | Decisão n.º 606 de 1996 (Plenário do TCU)..... | 99 |
| Quadro 7 - | Decisão n.º 245 de 1999 (Plenário do TCU)..... | 100 |
| Quadro 8 - | Acórdão n.º 230 de 2001 (1ª Câmara do TCU)..... | 100 |
| Quadro 9 - | Decisão n.º 151 de 2001 (Plenário do TCU)..... | 101 |
| Quadro 10 - | Acórdão n.º 289 de 2001 (1ª Câmara do TCU)..... | 102 |
| Quadro 11 - | Acórdão n.º 046 de 2000 (2ª Câmara do TCU)..... | 103 |
| Quadro 12 - | Decisão n.º 1.096 de 2000 (Plenário do TCU)..... | 104 |
| Quadro 13 - | Acórdão n.º 059 de 2002 (Plenário do TCU)..... | 105 |
| Quadro 14 - | Decisão n.º 184 de 1998 (Plenário do TCU)..... | 105 |
| Quadro 15 - | Acórdão n.º 090 de 1995 (Plenário do TCU)..... | 106 |
| Quadro 16 - | Decisão n.º 359 de 1995 (Plenário do TCU)..... | 106 |
| Quadro 17 - | Decisão n.º 589 de 1996 (Plenário do TCU)..... | 107 |
| Quadro 18 - | Acórdão n.º 002 de 2001 (Plenário do TCU)..... | 108 |
| Quadro 19 - | Acórdão n.º 029 de 2001 (1ª Câmara do TCU)..... | 109 |
| Quadro 20 - | Acórdão n.º 279 de 2000 (Plenário do TCU)..... | 110 |
| Quadro 21 - | Acórdão n.º 066 de 1998 (Plenário do TCU)..... | 111 |
| Quadro 22 - | Acórdão n.º 128 de 1999 (Plenário do TCU)..... | 112 |
| Quadro 23 - | Identificação das necessidades dos usuários..... | 131 |
| Quadro 24 - | Delineamento dos serviços..... | 132 |
| Quadro 25 - | Consulta regular aos usuários..... | 133 |
| Quadro 26 - | Evolução dos serviços..... | 134 |
| Quadro 27 - | Emprego de servidores capacitados..... | 136 |
| Quadro 28 - | Aproveitamento de lições anteriores..... | 137 |
| Quadro 29 - | Correção e compensação de erros..... | 138 |
| Quadro 30 - | Publicação do desempenho..... | 139 |
| Quadro 31 - | Salvaguarda dos recursos públicos..... | 140 |
| Quadro 32 - | Prestação consistente de serviços públicos de qualidade..... | 141 |
| Quadro 33 - | Fatores para a otimização dos recursos públicos..... | 142 |
| Quadro 34 - | Guia para a comunicação efetiva com o público..... | 144 |
| Quadro 35 - | Valores do OAG..... | 150 |

LISTA DE TABELAS

| | | |
|-------------|---|-----|
| Tabela 1 - | Processos autuados pelo TCU para o período de 2000 a 2006..... | 79 |
| Tabela 2 - | Processos julgados ou apreciados pelo TCU para o período de 2000 a 2006..... | 80 |
| Tabela 3 - | Resultados quantificáveis do TCU para o período de 2000 a 2006..... | 80 |
| Tabela 4 - | Despesa orçamentária realizada <i>versus</i> resultados do TCU para o período de 2000 a 2006..... | 80 |
| Tabela 5 - | Realização de auditorias operacionais por Tribunais de Contas brasileiros..... | 114 |
| Tabela 6 - | Tempo de experiência dos Tribunais de Contas brasileiros em auditorias de natureza operacional..... | 115 |
| Tabela 7 - | Existência de estudos para o desenvolvimento da auditoria de natureza operacional nos Tribunais que não realizam essa modalidade de auditoria | 116 |
| Tabela 8 - | Existência de instrumentos normativos disciplinando a realização de auditorias de natureza operacional..... | 116 |
| Tabela 9 - | Frequência de realização de auditorias de natureza operacional..... | 117 |
| Tabela 10 - | Existência de setor ou grupo com atribuições específicas para realizar auditorias de natureza operacional..... | 118 |
| Tabela 11 - | Impactos financeiros do NAO para o período de 1999 a 2003..... | 128 |
| Tabela 12 - | Impactos financeiros do NAO para o período de 2004 a 2007..... | 128 |
| Tabela 13 - | Desempenho do NAO para o período de 1999 a 2007..... | 129 |
| Tabela 14 - | Desempenho do GAO para o período de 1999 a 2007..... | 147 |
| Tabela 15 - | Desempenho do OAG para o período de 1999 a 2007..... | 154 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|--|
| BA | Bahia |
| BID | Banco Interamericano de Desenvolvimento |
| CF | Constituição Federal |
| CGU | Controladoria Geral da União |
| CLAD | Centro Latino-Americano para o Desenvolvimento |
| CPI | Comissão Parlamentar de Inquérito |
| EC | Emenda Constitucional |
| EFS | Entidade Fiscalizadora Superior |
| FGV | Fundação Getúlio Vargas |
| FIA | Fundação Instituto de Administração |
| FLEM | Fundação Luís Eduardo Magalhães |
| GAO | <i>Government Accountability Office</i> |
| IBAM | Instituto Brasileiro de Administração Municipal |
| INTOSAI | <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> |
| LDO | Lei de Diretrizes Orçamentárias |
| IRB | Instituto Ruy Barbosa |
| LOA | Lei Orçamentária Anual |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MARE | Ministério da Administração e Reforma do Estado |
| NAO | <i>National Audit Office</i> |
| NEPP | Núcleo de Estudos de Políticas Públicas |
| OAG | <i>Office of the Auditor General</i> |
| OLACEFS | Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores |
| PPA | Plano Plurianual |
| PROMOEX | Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TC | Tribunal de Contas |
| TCE | Tribunal de Contas do Estado |
| TCE-BA | Tribunal de Contas do Estado da Bahia |
| TCM | Tribunal de Contas dos Municípios |
| TCU | Tribunal de Contas da União |
| UNICAMP | Universidade Estadual de Campinas |
| USP | Universidade de São Paulo |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| INTRODUÇÃO | 14 |
| 1 CONTROLES FORMAL E SUBSTANCIAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA | 24 |
| 1.1 A FUNÇÃO DE CONTROLE | 24 |
| 1.1.1 Origem e evolução do termo “controle” | 24 |
| 1.1.2 Elementos e tipos de controle: considerações preliminares | 26 |
| 1.1.3 Sistemas de controle no Brasil..... | 29 |
| 1.2 O CONTROLE SUBSTANCIAL DA GESTÃO PÚBLICA..... | 36 |
| 1.2.1 Transição da administração pública burocrática para a gerencial | 36 |
| 1.2.2 Controle de resultados | 41 |
| 2 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE EXTERNO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 | 44 |
| 2.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O ESTADO, A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS | 44 |
| 2.2 NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL..... | 46 |
| 2.3 A FUNÇÃO JURISDICIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL .. | 47 |
| 2.4 EFICÁCIA DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS..... | 50 |
| 2.5 A MODERNA CONCEPÇÃO DE CONTROLE EXTERNO NO BRASIL..... | 53 |
| 2.6 DESAFIOS IMPOSTOS PELO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL | 56 |
| 3 O CONTROLE SUBSTANCIAL DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS MEDIANTE AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL | 61 |
| 3.1 AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL: CONFIGURAÇÕES NORMATIVAS E CONCEITUAIS | 61 |
| 3.2 OS ESTUDOS DE AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS | 63 |
| 3.3 ETAPAS E CARACTERÍSTICAS DA REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS EXTERNAS EM PROGRAMAS DE GOVERNO | 65 |
| 3.3.1 Indicadores de desempenho..... | 71 |
| 3.3.2 Economicidade, eficiência, eficácia e efetividade..... | 73 |
| 4 A EXPERIÊNCIA DE INSTITUIÇÕES DE CONTROLE EM AUDITORIAS OPERACIONAIS | 78 |
| 4.1 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU (BRASIL) | 78 |
| 4.1.1 Competência e jurisdição..... | 78 |
| 4.1.2 Desempenho institucional (2000-2006)..... | 79 |
| 4.1.3 Resultados das auditorias de natureza operacional..... | 82 |
| 4.1.4 A jurisprudência do TCU quanto ao princípio da economicidade | 95 |
| 4.2 TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS..... | 113 |
| 4.3 <i>NATIONAL AUDIT OFFICE</i> – NAO (REINO UNIDO)..... | 119 |
| 4.3.1 Histórico | 120 |
| 4.3.2 Competência | 122 |
| 4.3.3 Relações com o Parlamento e o ciclo de responsabilidade pela prestação de contas..... | 126 |
| 4.3.4 Desempenho institucional (1999-2007)..... | 127 |
| 4.3.5 Diretrizes para a avaliação de qualidade dos serviços públicos | 130 |
| 4.3.6 Fatores para a otimização dos recursos públicos..... | 142 |
| 4.3.7 Guia para uma comunicação efetiva com o público..... | 144 |

| | |
|---|-----|
| 4.4 <i>GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – GAO (EUA)</i> | 145 |
| 4.4.1 Histórico | 145 |
| 4.4.2 Competência | 145 |
| 4.4.3 Desempenho institucional (1999-2007)..... | 147 |
| 4.5 <i>OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL – OAG (CANADÁ)</i> | 148 |
| 4.5.1 Histórico | 148 |
| 4.5.2 Relações com o Parlamento..... | 149 |
| 4.5.3 Visão e valores | 150 |
| 4.5.4 Competência | 150 |
| 4.5.5 Desempenho institucional (1999-2007)..... | 154 |
| CONCLUSÃO | 156 |
| REFERÊNCIAS | 179 |
| APÊNDICES | 189 |

INTRODUÇÃO

Em um Estado Democrático de Direito, os indivíduos são titulares de direitos fundamentais, direitos públicos subjetivos, oponíveis ao próprio Poder Público. Foi a partir do movimento do constitucionalismo, no século XVIII, que os direitos fundamentais passaram a limitar o poder estatal.

O controle dos poderes públicos, apesar de existir desde a Antigüidade, desenvolveu-se com o Estado. A concepção do controle como direito fundamental fez parte da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, que, em seu artigo XV, dispõe: “a sociedade tem o direito de pedir contas de sua administração a todos os agentes do poder público”.

Atualmente, muitos doutrinadores consideram o controle, devido à sua importância, a quarta função estatal ao lado das funções executiva, legislativa e judiciária. Ainda que discordem desse entendimento, os demais autores reconhecem o caráter transversal do controle (ele perpassa os três Poderes).

O controle evoluiu para favorecer o processo decisório governamental, em benefício da sociedade. O processo elementar de controle compreende, em regra, verificação da legalidade dos atos administrativos, avaliação dos resultados alcançados pelas ações governamentais e adoção de providências corretivas, quando necessário.

O controle permite, assim, o aperfeiçoamento das ações planejadas e a responsabilização dos agentes da administração pública que, eventualmente, acarretem desvios irregulares. Há quem defenda que essa responsabilização deva atingir, inclusive, aqueles que frustraram os fins almejados com a formulação de políticas públicas ou implementação de programas governamentais.

Devido às transformações experimentadas pela administração pública, principalmente no século XX, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial (cuja ênfase reside nos fins ou resultados e não nos meios ou processos), o controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais) da gestão pública deve complementar o controle formal (ou de legalidade).

Considerando que a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 34, VII, “d”, determinou a observância do “princípio da prestação de contas da administração pública, direta e indireta”, ao tempo em que destacou os direitos sociais, que exigem prestações positivas do Estado, concretizadas pelas políticas públicas, as instituições de controle devem estar preparadas para exercer, além do controle formal (que, sozinho, não responde mais às complexas demandas da sociedade), o controle substancial. Com esse propósito, a Carta Magna, artigos 70 a 75, determina tanto para o sistema de controle interno de cada Poder quanto para os Tribunais de Contas brasileiros (controle legislativo externo e técnico), a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho das ações governamentais (controle substancial, portanto).

O tema da presente pesquisa reside, assim, no regime constitucional brasileiro que gera para o cidadão um direito fundamental de controle substantivo e formal, direto e indireto, da gestão pública.

Considerando que o controle a que se refere à Constituição Federal (BRASIL, 1988) é o substantivo associado ao legal, será estudada a auditoria operacional, instrumento relevante – e talvez o principal – utilizado por Entidades Fiscalizadoras Superiores de países como Reino Unido, Estados Unidos e Canadá, para o exercício dessa atividade. A Entidade Fiscalizadora Superior é uma instituição de maior hierarquia que exerce o controle da administração pública em um determinado país. Pode assumir o modelo de tribunal ou corte de contas, controladoria ou auditoria geral, ou escritório de auditoria.

As auditorias operacionais enfatizam aspectos relacionados com a otimização na aplicação dos recursos públicos (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), avaliando os impactos proporcionados pela intervenção governamental.

A linha desta pesquisa se refere à cidadania e a efetividade dos direitos, pretendendo, em essência, demonstrar que os resultados do controle substancial e formal exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros, consubstanciados em julgamentos, decisões normativas, relatórios e pareceres (quando devidamente divulgados em linguagem acessível), podem – e devem – constituir subsídios, marcos de referência, para o exercício da cidadania, ao fortalecer o controle social, como ocorre com êxito em outros países, tais como Reino Unido, Estados Unidos e Canadá.

Nesse contexto em que a prestação de contas da aplicação dos recursos públicos (na formulação de políticas e implementação de programas governamentais) deve compreender tanto a legalidade dos atos quanto o desempenho da administração, impõe-se o seguinte questionamento central: *as auditorias operacionais, instrumentos para o controle substancial, de acordo com o regime instituído pela Constituição Federal de 1988 (artigo 71, IV, combinado ao artigo 75), têm sido implementadas pelos Tribunais de Contas brasileiros? Onde essa modalidade de auditoria é realizada, quais os resultados obtidos?*

No Brasil, país que registra altos índices de corrupção e ineficiência na gestão pública, os Tribunais de Contas “parecem” inoperantes até mesmo para o exercício do controle meramente formal. Considerando-se, agora, os desafios de um controle substancial, mediante auditorias operacionais, uma avaliação responsável do desempenho dessas instituições passa por indagações inquietantes:

- a) qual a configuração normativa, conteúdo, etapas e resultados das auditorias operacionais no Brasil e em outros países que possuem experiência notória nessa forma de controle substancial?*
- b) a experiência na realização de auditorias operacionais por Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá, reconhecidas internacionalmente pela qualidade de seus trabalhos nesse ramo, pode ser aproveitada no Brasil, com vistas a subsidiar e fortalecer o controle da administração pública?*
- c) quais os indicadores de desempenho das instituições superiores de controle do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá? Esses indicadores são – ou poderiam ser – adotados pelos Tribunais de Contas brasileiros?*
- d) considerando que a Entidade Fiscalizadora Superior do Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU), já adota a auditoria de natureza operacional como mecanismo de controle, quais os resultados obtidos e as deliberações expedidas sobre a matéria?*

e) já existe no TCU jurisprudência relacionada a aspectos operacionais das ações de Governo, a exemplo da economicidade prevista na Constituição Federal (CF) de 1988, artigo 70?

f) as iniciativas e progressos alcançados pelo Tribunal de Contas da União na realização de auditorias de natureza operacional são também verificados nos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros?

g) há estrutura específica legal e organizacional nos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros voltada para a realização de auditorias operacionais? Com que frequência essas auditorias são realizadas?

h) quanto às auditorias operacionais no Brasil, há uniformidade normativa, de conceitos e procedimentos, em âmbito nacional?

i) é possível harmonizar uma legislação específica para os integrantes do Sistema Tribunais de Contas do Brasil (TCU, Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios), objetivando ampará-los normativamente para a responsabilização dos gestores públicos por aspectos de desempenho?

As questões mencionadas são nitidamente complexas e não comportam respostas unilaterais e imediatas, sendo necessária, para respondê-las, uma abordagem não somente jurídica, mas política, sociológica, gerencial, contábil-financeira, dentre outras, ou seja, multidisciplinar.

Constitui objetivo geral do presente trabalho demonstrar que as auditorias operacionais, que enfatizam os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, devem ser utilizadas como mecanismos para o controle substancial da gestão pública pelos tribunais de contas brasileiros, em atendimento à Constituição Federal de 1988 (artigo 71, IV, combinado ao artigo 75). Os objetivos específicos são:

- a) descrever a origem e a evolução da função de controle;
- b) identificar os elementos e diferenciar os tipos de controle da administração pública;
- c) analisar os sistemas de controle no Brasil;

- d) conceituar o controle substancial da gestão pública, em um contexto de transição do modelo de administração pública burocrática para o gerencial;
- e) examinar a relação entre o controle externo da gestão pública e a competência dos Tribunais de Contas brasileiros;
- f) caracterizar as auditorias operacionais como instrumentos de controle substancial;
- g) examinar a configuração normativa, conteúdo, etapas e resultados das auditorias operacionais no Brasil, Reino Unido, Estados Unidos e Canadá;
- h) avaliar a experiência em auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (Brasil);
- i) examinar a jurisprudência do Tribunal de Contas da União relativa ao princípio da economicidade;
- j) avaliar o estágio normativo e organizacional das auditorias operacionais nos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, e
- l) avaliar as formas de implementação do controle substancial da administração pública, mediante auditorias operacionais, utilizadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá.

A crescente exigência da sociedade por otimização dos recursos públicos – advindos primordialmente da cobrança de tributos –, justifica o estudo da estrutura legal e dos diversos modelos organizacionais adotados por instituições de controle, com os seus respectivos indicadores de desempenho, para avaliar, se os recursos empregados em suas atividades apresentam uma relação de custo/benefício positiva.

Em países que apresentam, isolada ou conjuntamente, fatores como carga tributária elevada, concentração de renda, alto nível de corrupção e escassez de recursos, a exigência por uma aplicação otimizada de recursos públicos tende – ou, pelo menos, deveria tender – a aumentar, haja vista a crescente – e desejável – interferência dos instrumentos de controle nos Estados Democráticos. O Brasil enquadra-se, portanto, na condição anteriormente descrita, por apresentar, entre outros, problemas como a fraude, a corrupção e o desperdício, principalmente no setor público.

As auditorias realizadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs), que consideram aspectos como a economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e, não somente a legalidade/regularidade, constituem parâmetros tanto para analisar-se a gestão governamental – de auditados ou jurisdicionados –, quanto para se avaliar o desempenho das próprias EFSs, se forem confrontados os gastos incorridos para a sua execução e os resultados alcançados (quantificáveis ou não).

O conhecimento dos indicadores de desempenho adotados pelas EFSs pode subsidiar a adoção de modelos de avaliação semelhantes em Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e Municípios do Brasil, que necessitam aperfeiçoar os seus mecanismos e atividades de controle.

Devido à mencionada necessidade de aperfeiçoamento, o Tribunal de Contas da União (TCU), Entidade Fiscalizadora Superior do Brasil, em atendimento às suas competências e atribuições, em face dos novos desafios, fortaleceu institucionalmente um modelo de auditoria de natureza operacional fundamentado nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Desde 1998, o TCU mantém Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido, objetivando a melhoria do desempenho de instituições governamentais brasileiras, bem como a otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas de auditorias de natureza operacional. O nível de implementação das recomendações formuladas pelo TCU manifesta o resultado das ações de controle externo, que podem apresentar resultados financeiros (redução de despesa ou aumento de receita) e/ou incremento no impacto social e/ou econômico dos programas de governo.

Nacionalmente, o necessário aperfeiçoamento do controle externo, em suas múltiplas dimensões, tem fundamentado diversas iniciativas, destacando-se, entre elas, o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), cujo contrato de empréstimo foi assinado – entre a União e o BID – em 14 de setembro de 2005. O valor total do Programa corresponde a US\$121,4 milhões.

Desde agosto de 2005, no âmbito do PROMOEX, foram criados grupos temáticos, para a discussão de vários assuntos relacionados à melhoria do controle externo, com ênfase no emprego de soluções compartilhadas entre os tribunais. Um desses grupos se ocupa da capacitação em auditorias operacionais, considerada imprescindível para o êxito do programa.

Ademais, com o advento da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas, cabe aos Tribunais de Contas (TCs) fiscalizar o seu cumprimento, especialmente no tocante às metas previstas nas leis de diretrizes orçamentárias, que deverão dispor, também, sobre a avaliação dos resultados dos programas de governo.

Além disso, há quem preconize a extinção dos Tribunais de Contas, mediante emenda constitucional, sendo assim, esta pesquisa objetiva demonstrar que os Tribunais de Contas brasileiros podem auxiliar o fortalecimento do controle da administração pública, desde que sejam considerados, em seus trabalhos, os aspectos de desempenho governamental. Para tanto, deverão ser aperfeiçoados os mecanismos de divulgação de seus achados de auditoria em linguagem acessível. A escassez de produção científica relativa ao tema da presente pesquisa também consistiu em uma das razões para a sua escolha.

Considerando-se que alguns Tribunais de Contas brasileiros, também responsáveis pelo controle substancial (matéria ainda incipiente sob os prismas conceitual e metodológico), já adotam um modelo de auditoria de natureza operacional, com ênfase na economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, de forma a gerar recomendações que compreendem aspectos de desempenho, e não apenas de regularidade, e que ainda não houve uma sistematização dos resultados desse modelo – que permitisse sua avaliação –, optou-se pela pesquisa exploratória, com delineamentos documental e bibliográfico.

A pesquisa exploratória, por sua natureza intrínseca, proporciona maior conhecimento sobre a temática a ser avaliada, tornando-a mais clara após o aprofundamento de conceitos preliminares, até então abordados de maneira superficial pela doutrina.

O delineamento documental consistiu, principalmente, no exame das deliberações expedidas pelo TCU acerca de auditorias de natureza operacional, cujos monitoramentos tenham sido apreciados pelo Plenário até 3 de dezembro de 2007.

Entre 1998 e 2007, o TCU realizou 56 auditorias de natureza operacional. Dessas, 37 tiveram o seu monitoramento apreciado pelo Plenário até 3 de dezembro de 2007. Foram, então, selecionados 22 processos relativos a auditorias de natureza operacional, já monitoradas, bem como os respectivos acórdãos e decisões do Plenário do TCU, totalizando 54 deliberações examinadas (Apêndice A).

Essas auditorias foram selecionadas para compor a amostra da presente pesquisa, de acordo com os programas governamentais envolvidos, sob os seguintes critérios: volume de investimentos; utilidade social; repercussão sobre a economia; segmentos sociais atendidos; áreas geográficas abrangidas, e conexão com outros programas.

Os programas governamentais analisados são pertinentes a diversas áreas de governo, tais como educação, saúde, cidadania, trabalho, assistência social, habitação e meio ambiente, como demonstrado no apêndice A.

Considerando que o princípio constitucional da economicidade (previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 70) tem relevante papel no controle substancial das ações governamentais, devendo ser interpretado conjuntamente com os outros princípios que regem a atuação da administração pública, já existe jurisprudência do TCU acerca da matéria. Assim, foram examinados 22 processos a respeito do assunto, cujas deliberações estão discriminadas no apêndice B.

Os Relatórios de Atividades do Tribunal de Contas da União referentes aos exercícios de 2000 a 2006 também foram consultados, bem como os Relatórios Anuais do *National Audit Office* do Reino Unido – NAO (de 1999 a 2007), os Relatórios de Desempenho do *Office of the Auditor General* do Canadá – OAG (de 1999 a 2007) e do *Government Accountability Office* dos Estados Unidos – GAO (de 2003 a 2007), totalizando 30 relatórios. Ademais, foram examinados dados históricos, legislação específica, guias, manuais e informativos elaborados pelas instituições de controle citadas.

As referidas instituições (NAO, GAO e OAG) foram escolhidas pela qualidade de seus trabalhos reconhecida internacionalmente, natureza de suas missões e por possuírem indicadores institucionais de desempenho próprios (Apêndice C).

A legislação nacional brasileira correlacionada com o tema ora sob estudo (controle substancial da gestão pública) foi consultada. Além da análise das referidas fontes documentais, realizou-se, também, delineamento bibliográfico.

Com o propósito de averiguar o estágio de implementação das auditorias operacionais nos 33 Tribunais de Contas brasileiros, foi realizada pesquisa em âmbito nacional, com período-base setembro de 2005, pelo Grupo Temático de Auditoria Operacional do PROMOEX. Essa pesquisa nacional foi implementada pela Unidade Executora Local do PROMOEX do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), cuja coordenação técnica estava a cargo da autora desta dissertação.

A pesquisa foi feita mediante encaminhamento de questionários (Apêndice D), com uma combinação de perguntas fechadas e abertas, a todos os Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, com índice de resposta de 100%.

A presente dissertação está estruturada, assim, em quatro capítulos. No capítulo 1, os controles formal e substancial da administração pública estão descritos, enfatizando-se a evolução histórica, elementos, tipos e sistemas de controle. A caracterização do controle substancial da gestão pública como direito fundamental dos cidadãos, no Brasil, também é abordada, em um contexto de transição da administração pública burocrática para a gerencial. No capítulo 2, referente aos Tribunais de Contas e ao controle externo na Constituição Federal de 1988, são feitas considerações sobre a natureza jurídica e a função jurisdicional dos Tribunais de Contas no Brasil, eficácia de suas decisões, a moderna concepção de controle externo e os desafios impostos pelo princípio da eficiência da administração pública e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

O capítulo 3 trata do controle substancial das ações governamentais mediante auditorias de natureza operacional, sendo comentadas as suas configurações normativas e conceituais e descritos os estudos de avaliação de programas governamentais, bem como as etapas e características da realização de auditorias operacionais externas em programas de

governo. São explicitados, ainda, os conceitos, alcance e atributos de indicadores de desempenho do setor público. Há, também, esclarecimentos acerca dos aspectos enfatizados nas auditorias operacionais: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. No capítulo 4, são relatados e avaliados os resultados da pesquisa de campo, no tocante à experiência de instituições de controle em auditorias operacionais (TCU, TCs brasileiros, NAO, GAO e OAG).

1 CONTROLES FORMAL E SUBSTANCIAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1 A FUNÇÃO DE CONTROLE

1.1.1 Origem e evolução do termo “controle”

O controle constitui uma função típica do poder e da administração e, por esse motivo, é estudado por diversos ramos do conhecimento (direito, economia, contabilidade, filosofia, política, administração, filosofia, dentre outras).

O controle incidente sobre os poderes públicos já aparecia, com outras denominações, nos ordenamentos da Antigüidade, assim como nos medievais, e expande-se com o Estado. Acredita-se que o termo seja originário do Latim fiscal medieval (*contra rotulum* – em Francês, *contre-rôle* – *contrôle*). Giannini (1970, p.55) atribui o seu surgimento a essa contração entre os termos *contra* e *rotulum*, significando o segundo exemplar do rol de contribuintes a ser verificado pelos cobradores de tributos. Guerra (2005, p.89) esclarece a evolução do termo:

O termo evoluiu, a partir de 1611, para sua acepção mais próxima da atual, aproximando-se da acepção de domínio, governo, fiscalização, verificação. O aparecimento do termo na Língua Portuguesa deu-se em 1922, significando ato ou efeito de controlar; monitorização, fiscalização ou exame minucioso obediente a determinadas expectativas, normas, convenções etc. No âmbito do Direito brasileiro, o termo vem sendo empregado desde 1941, tendo surgido pela primeira vez na clássica obra *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, da lavra do insigne Seabra Fagundes.

Historicamente¹, controle e poder já foram expressões dissociadas: ausente o controle, maior era o poder. Com o Iluminismo, o controle passou a limitar o poder. Os órgãos que exercem esse controle são considerados indispensáveis ao Estado Democrático de Direito, como salienta Castro (1997, p.44): “As atividades de controle interórgãos despontam, assim, não só entre nós, mas também nas nações do mais destacado desenvolvimento político-constitucional, como essenciais ao Estado Democrático de Direito”.

¹ Quanto à origem e evolução do controle Gualazzi (1992, p.23) informa: “De fato, o *controle* originou-se, historicamente, na Administração fiscal medieval, séculos antes do nascimento da disciplina jurídica Direito Administrativo, instituída em Paris, no início do Século XIX. E o *controle* originou-se, na Administração medieval, com conotações obviamente diversas das que atualmente apresenta. Sem embargo, o *controle* juridicizou-se, ingressou no Direito Público, tornou-se *figura juris* do Direito Administrativo [...]”. (grifos originais)

Esse controle, contudo, também precisa de limites para não se tornar abusivo. A associação do controle com o processo de planejamento só ocorreu no início do século XX, sendo utilizado para redirecionar as ações programadas. O controle é transversal: perpassa as três funções estatais, como destaca Zaidman (1973, p.11):

A legislação, os atos administrativos e as decisões judiciais podem ser objeto de controle. [...] Tanto é possível identificá-lo em simples etapa da elaboração de lei, de pronunciamento judicial ou da ação administrativa, quanto de modo autônomo, na própria lei, sentença ou decreto. Imaginados verticalmente os três Poderes do Estado, o de controle não se alinharia em paralelo, mas figuraria de modo transversal.

O controle evoluiu para influenciar positivamente o processo decisório, em favor da sociedade. O processo básico de controle passa, em regra, pela verificação dos resultados obtidos, avaliação de desempenho e adoção de medidas corretivas, se for o caso. Atualmente, o controle assume relevante papel no processo decisório governamental, possibilitando o aperfeiçoamento das ações planejadas e a responsabilização dos agentes que, eventualmente, ensejem desvios indevidos.

Assim, o controle pode – e deve – aferir de forma sistemática, sob os prismas legal e gerencial, os atos da administração pública. Mesquita (2000, p.56) também assinala a importância de o controle compatibilizar a verificação da legalidade dos atos administrativos com a avaliação do nível de satisfação da sociedade quanto à atuação dos gestores públicos. Castro (2007, p.95) concorda:

A finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral. [...] O controle deve atuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles são oriundos de ente público.

No Brasil, o controle é um poder-dever determinado constitucionalmente e irrenunciável.

1.1.2 Elementos e tipos de controle: considerações preliminares

Em geral, os doutrinadores concordam que a função de controle apresenta, basicamente, três elementos: verificação; juízo de legalidade e/ou mérito, e providência (eventual). Gualazzi (1992, p.28) concorda:

Os *elementos* invariáveis da função *controle* são os seguintes: a) em primeiro lugar, uma *verificação*, ou seja, um exame sobre uma conduta da figura subjetiva controlada, em relação a uma norma; b) a verificação conclui-se com um *juízo*, que pode ser positivo (conformidade normativa), negativa (desconformidade normativa) ou misto (conformidade/desconformidade parciais); c) por fim, a *medida* adotada pelo controlador (ou proposta para adoção por outra autoridade).

Os tipos de controle da administração pública podem ser classificados quanto: ao órgão ou autoridade que o exercita (administrativo, legislativo ou judicial); ao momento em que se efetiva (prévio, concomitante ou posterior), e à extensão (legalidade ou de mérito e de resultados).

O controle administrativo é exercido pela própria administração pública sobre seus atos, por motivos de ilegalidade, conveniência e oportunidade. Essa modalidade de controle pode ser iniciada *ex officio* ou por provocação dos administrados. A Súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal (STF) trata da matéria nos seguintes termos:

A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

O controle legislativo é exercido pelos órgãos do Poder Legislativo e pelos Tribunais de Contas, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988). Esse controle pode ser político, quando exercido diretamente pelos parlamentares ou suas comissões, como também técnico, quando exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas.

O controle político, como visto, é executado de forma direta pelo Parlamento. A Constituição Federal, no artigo 49, X, autoriza o Congresso Nacional a fiscalizar e controlar, diretamente, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta. Esse controle é realizado de diversas maneiras, tais como:

- a) sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (Constituição Federal de 1988, artigo 49, V);
- b) convocação de Ministro de Estado para prestar, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando em crime de responsabilidade a ausência injustificada (Constituição Federal de 1988, artigo 50, *caput*);
- c) aprovação prévia, pelo Senado Federal, após arguição pública, da escolha de autoridades, como: Ministros do Tribunal de Contas da União indicados pelo Presidente da República; Presidente do Banco Central; Procurador-Geral da República (Constituição Federal de 1988, artigo 52, III);
- d) suspensão, pelo Senado Federal, da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (Constituição Federal de 1988, artigo 52, X), e
- e) instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs), pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal ou por ambas as Casas, com poderes de investigação próprios das autoridades judiciais. As apurações realizadas, se for o caso, são encaminhadas ao Ministério Público, para a promoção da responsabilidade civil ou criminal dos infratores (Constituição Federal de 1988, artigo 58, § 3º).

O controle técnico é aquele previsto na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 70. Ele abrange o controle das administrações direta e indireta, sob os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade. O Congresso Nacional o exerce por meio do controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme dispõe a Carta Magna, artigo 71, *caput*.

O controle judicial é exercido pelo Poder Judiciário, fundamental em um Estado Democrático de Direito, podendo incidir sobre atos vinculados ou discricionários da Administração, principalmente – mas não exclusivamente – quanto à legalidade e moralidade².

² Quanto ao princípio da moralidade, Caruso (2006, p.62) afirma: “A *moralidade*, tida por muitos anos como expressão que não poderia ser aplicada ao Direito, porque para alguns autores se ocuparia de conceitos morais, foi erigida à condição de princípio da Administração Pública pelo artigo 37 da Lei Maior, que não deixa dúvida quanto à conotação jurídica que lhe foi dada. Imoral, para o Direito, passou a ser toda situação que contrarie a

O controle judicial fundamenta-se, principalmente, na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 5º (considerado um pilar do Estado Democrático de Direito), inciso XXXV, que estabelece: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. A Constituição Federal, em seu artigo 5º, LXXIII, ainda dispõe que: “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural [...]”.

Quanto ao momento em que se efetiva³, como já visto, o controle pode ser: prévio (ocorre antes de ser praticado o ato administrativo, com o objetivo de se evitar violações ao ordenamento jurídico); concomitante (simultâneo ao ato administrativo, possibilitando uma intervenção imediata, em caso de irregularidade), e posterior (realizado após a prática do ato, para confirmá-lo, corrigi-lo ou anulá-lo, se for o caso).

No tocante à extensão, o controle pode ser de legalidade (quando se verifica a aderência do ato administrativo à lei) e/ou de mérito/resultados (quando se objetiva aferir a conveniência e oportunidade do ato, bem como a boa gestão da coisa pública, avaliando-se os aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade).

Os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade são divergentes na doutrina (para avaliação gerencial), mas, de forma preliminar e resumida, pode-se relacionar a economicidade com a etapa de aquisição dos insumos necessários à implementação das ações governamentais (aquisição com menor preço, sem prejuízo da qualidade); a eficiência, com o processo de produção de bens e/ou serviços públicos (relação entre os resultados obtidos e os recursos consumidos); a eficácia, com a quantidade de bens produzidos e serviços públicos gerados (cumprimento de metas estabelecidas), e a efetividade, com os efeitos sociais e/ou econômicos produzidos, ou seja, os impactos resultantes para a sociedade.

esse princípio, cabendo distinção entre moralidade e *probidade*, atributo pessoal do agente, princípio que aquilata o grau de honestidade de um agente público”. (grifos originais)

³ Costa e Ruther (2006, p.164) assim defendem o exercício da função de controle: “A função controladora de monitoramento da ação deve ser exercida antes, durante e após a ação. Daí as formas variadas de controle. **Desde o momento em que se estabelecem as metas, deve-se iniciar a função controle até que as mesmas sejam alcançadas.** Necessário, portanto, o controle *a priori* ou preliminar, o concomitante ou concorrente e o controle *a posteriori*”. (grifos nossos)

Assim sendo, percebe-se que o controle pode – e deve – incidir sobre aspectos de conformidade (legalidade), bem como sobre aspectos operacionais, que possibilitam avaliações de desempenho da administração pública. Permite-se, dessa forma, uma análise comparativa entre os resultados pretendidos e os que foram efetivamente alcançados, a partir da aplicação dos recursos públicos.

1.1.3 Sistemas de controle no Brasil

Os sistemas de controle existentes no Brasil são: social, interno e externo.

O controle social, ou popular, evoluiu bastante a partir do primeiro pós-guerra (1914-1918), na Europa e América do Norte. Surgiram, nessa época, diversos sindicatos, associações e organizações não-governamentais.

Gordillo (1977, p.39) defende que as formas de participação da sociedade, quanto ao controle da coisa pública, não devem se restringir ao direito ao voto: “Os esquemas clássicos da democracia representativa não se repelem, mas se revelam insuficientes: há que se criar novas e adicionais formas de participação do povo no poder, de modo tal que sua influência nele não se limite à eleição de candidatos”.

No Brasil, já na Constituição Imperial, foi previsto o direito de petição. Contudo, instrumentos mais efetivos de controle social somente foram outorgados a partir da República. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) apresenta diversos dispositivos sobre a matéria⁴, destacando-se:

- direito de petição aos Poderes Públicos (artigo 5º, XXXIV, “a”);
- obtenção de certidões em repartições públicas (artigo 5º, XXXIV, “b”);
- mandado de segurança coletivo (artigo 5º, LXX);
- *habeas data* (artigo 5º, LXXII);
- ação popular (artigo 5º, LXXIII);

⁴ Perez (2006, p.163) confirma: “No Brasil, como ocorre também em outros países, o Direito Constitucional e Administrativo consagram o princípio da participação e um grande número de institutos voltados a sua concretização”.

- participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos (artigo 10);
- plebiscito (artigo 14, I);
- referendo (artigo 14, II);
- iniciativa popular (artigo 14, III);
- cooperação, por meio das associações representativas, no planejamento municipal (artigo 29, XII);
- exame e apreciação das contas municipais por qualquer contribuinte (artigo 31, §3º);
- participação do usuário na administração pública direta e indireta (artigo 37, §3º);
- denúncia aos Tribunais de Contas (artigo 74, § 2º);
- propositura de ação direta de inconstitucionalidade por confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional (artigo 103, IX);
- participação no planejamento e execução da política agrícola (artigo 187);
- participação na gestão administrativa da seguridade social (artigo 194, parágrafo único, VII);
- as ações e serviços públicos de saúde devem ser organizados tendo como diretriz a participação da comunidade (artigo 198, III);
- as ações governamentais na área da assistência social devem ser organizadas mediante participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis (artigo 204, II);
- gestão democrática do ensino público (artigo 206, VI);
- colaboração com o poder público na promoção e proteção do patrimônio cultural brasileiro (artigo 216, § 1º);
- conjugação de esforços do poder público e da coletividade na defesa do meio ambiente (artigo 225), e
- participação, por meio de organizações representativas, no atendimento aos direitos da criança e do adolescente (artigo 227, § 7º)⁵.

⁵ Ferraz (2005, p.105) salienta o descrédito na democracia representativa e aponta que os instrumentos de controle social auxiliam a legitimidade no exercício do poder: “[...] o ordenamento jurídico brasileiro consagra uma pletera de instrumentos que preconizam a participação de diversos segmentos da sociedade no processo decisório e no controle social, tudo na busca da legitimidade no exercício do poder, em face da descrença generalizada nos meios de exercício da democracia representativa”.

Britto (1992, p.115) confirma que o controle social está amparado na Constituição de 1988: “[...] a Constituição tanto aparelha a pessoa privada para imiscuir-se nos negócios do Estado para dar satisfações a reclamos que só repercutem no universo particular do sindicante, quanto aparelha a pessoa privada para imiscuir-se nos negócios do Estado para dar satisfações a reclamos no universo social por inteiro”.

Contudo, há severas críticas às formas de instituição e funcionamento dos mecanismos de controle social brasileiros. Conforme Tenório e Rozemberg (1997, p.102), faz-se mister “distinguir a legítima participação da mera manipulação, formas válidas de cooperação Estado-sociedade da simples cooptação ou, o que é mais grave, da pseudoparticipação”.

O Estado Democrático de Direito, além de observar o princípio da legalidade, deve buscar a boa aplicação dos recursos públicos, cujo controle dar-se-á por diversos instrumentos, inclusive aqueles disponíveis (diretamente) para os cidadãos, como destaca Leal (2005, p.172-173):

A idéia de Estado Democrático de Direito, como o próprio tema da Democracia, passa pela avaliação de eficácia e legitimidade dos procedimentos utilizados no exercício de gestão dos interesses públicos e sua própria demarcação, a partir de novos comportamentos institucionais e novos instrumentos políticos de participação que expandam como prática histórica, a dimensão democrática da construção social de uma cidadania contemporânea. (grifos nossos)

No Brasil, todavia, o controle social ainda é incipiente, pois existe uma relação direta entre desenvolvimento político e a vigilância da administração pública. Falta, ainda, a noção de *accountability* (responsabilidade objetiva pela prestação de contas públicas, incluindo também aspectos de desempenho) do serviço público. Em uma sociedade pouco amadurecida no uso dos instrumentos para o exercício da cidadania, não há, de maneira satisfatória: cultura de acompanhamento da atuação governamental e dos representantes eleitos; cobrança rigorosa por serviços públicos de qualidade, e a mobilização social em busca dos resultados da aplicação dos recursos públicos. A cidadania, dessa forma, acaba circunscrevendo-se à participação no processo eleitoral. Esse fato foi destacado por Silva (2002, p.53):

Assim, quanto menos amadurecida a sociedade, menos provável que se preocupe com a *accountability* do serviço público. No Brasil é difícil se falar em controle social porque nossa sociedade não está amadurecida. Nas sociedades

amadurecidas existem numerosas organizações⁶ por meio das quais a opinião dos cidadãos se faz ouvir, onde suas necessidades são discutidas, consolidadas, traduzidas em demandas e canalizadas para os Órgãos Públicos. Esses organismos operam como mecanismos provocadores da burocracia e como cobradores dos serviços públicos. Essas sociedades possuem, ainda, uma cultura onde a autoconfiança é um traço muito forte e que se reflete na postura do cidadão diante do Estado e na sua disposição para exigir os próprios direitos. Assim, é natural que sociedades amadurecidas se preocupem com a *accountability* perante o público. **Em Países politicamente menos desenvolvidos como o Brasil, o exercício da democracia fica limitado à participação em eleições esporádicas, cujo traço característico é a aceitação passiva do domínio do Estado**, refletido na negação do direito à educação básica gratuita para todos e do salário mínimo para os trabalhadores. (grifos nossos)

Assim, somente haverá controle social substantivo, quando a sociedade puder participar ativamente do processo decisório político, influenciando-o de maneira efetiva, nas suas diversas dimensões, como assinala Valle (2002, p.77):

Controle social – junto com outros conceitos como os da consensualidade, subsidiariedade⁷ e transparência da Administração Pública – nada mais são do que fruto dessa pretendida **sociedade participativa; aquela que não se conforma em se fazer representar no processo de formação das decisões mas quer em concreto, nele influir**. (grifos nossos)

A participação da sociedade deve ser, sobretudo, consciente do alcance e relevância dos efeitos de suas decisões. Nesse sentido Oliveira (2002, p.161) afirma:

A cidadania só estará completa se do lado da sociedade existir uma **participação consciente – capaz de compreender a importância e os limites de suas decisões** –, com independência e preparação suficientes para negociar com isenção e defender com energia os interesses da coletividade. Por isso a necessidade de uma busca contínua de maior espaço e de novos e aperfeiçoados instrumentos de interferência positiva na gestão e fiscalização dos recursos públicos. (grifos nossos)

Por fim, vale destacar que o Estado, isoladamente, não conseguiria – nem deveria – controlar a aplicação de todos os recursos públicos, sendo de fundamental importância, assim, a participação da sociedade, maior interessada nos resultados decorrentes das ações governamentais, como ensina Aguiar (2006, p.19):

⁶ Naves (2003, p.567), contudo, destaca que a existência de organizações civis não anula o poder estatal: “É preciso destacar que a organização da sociedade civil em instituições fora do aparelho estatal resulta de uma visão participativa da cidadania. Não implica, necessariamente, supressão do poder do Estado”.

⁷ Quanto à subsidiariedade e consensualidade, Britto (2006, p.77-79) ensina: “É também a idéia de **subsidiariedade**, consubstanciada no Tratado de Maastrich, que respalda a importância do exercício das atividades de interesse geral de **modo consensual, preconizando o abandono do método impositivo de administração**. [...] Registre-se, por oportuno, que **a eficiência é vista como vantagem típica do modelo administrativo consensual**. Daí porque os negócios jurídicos administrativos, por agregarem os valores da consensualidade e da eficiência, passam a ser prestigiados [...]”. (grifos nossos)

Cada vez mais os estudiosos da temática do controle, bem como a própria sociedade de uma forma geral, têm se conscientizado da relevância desse tipo de controle não-estatal. **As instituições integrantes da estrutura do Estado, por mais que se aparelhem, se aperfeiçoem, não serão capazes de controlar, de forma plena, os gastos públicos, sem a participação ativa da sociedade**, que, em última instância, é a destinatária dos programas e ações de governo. (grifos nossos)

A Constituição Federal de 1988 prescreveu, ainda, a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, para ampliar a avaliação da gestão pública, conforme seus artigos 70 e 74:

Artigo 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à **legalidade, legitimidade⁸, 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.

[...]

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a **execução dos programas de governo** e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – **apoiar o controle externo** no exercício de sua missão institucional. (grifos nossos)

O controle interno deverá, portanto, ser implantado por todos os Poderes⁹, não se limitando somente aos aspectos financeiros e administrativos, abrangendo todo o conjunto de métodos, ações e procedimentos para a consecução das metas fixadas pela administração pública. Observe-se que a avaliação de resultados governamentais constitui uma das mais importantes responsabilidades do sistema de controle interno, como destaca Figueiredo (2004, p.91):

⁸ Lima (2007, p.29) assim diferencia o controle de legitimidade do de legalidade: “O constituinte, ao distinguir os princípios da legitimidade e da legalidade, assinalou o entendimento de que o exame daquela ultrapassa a simples verificação das formalidades legais e dos requisitos materiais dos atos de gestão, envolvendo os valores e crenças de uma determinada sociedade em determinado momento”.

⁹ No Poder Executivo, conforme a Lei n.º 10.683, de 26 de maio de 2003 (BRASIL, 2003), compete à Controladoria Geral da União assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Ao longo desses últimos anos, a Administração Pública tem passado por profundas transformações, haja vista a crescente preocupação com os resultados e a sua mensuração por intermédio da avaliação de desempenho, visando o atingimento da eficácia e eficiência na promoção do melhor nível de bem-estar da coletividade. A escassez de recursos para o financiamento do Estado e a maior exigência por parte da população foram as grandes motivadoras da preocupação com os resultados a serem obtidos na execução dos programas para o atendimento dos anseios da comunidade e manutenção da máquina estatal. Nesse sentido, os legisladores constituintes fizeram constar no Artigo 74 da Constituição Federal de 1988 que o **sistema integrado de controle interno mantido pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário teria a finalidade de, dentre outros, permitir a avaliação de resultados no que tange à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.** (grifos nossos)

A cooperação entre o controle interno e o externo¹⁰, prevista constitucionalmente, é necessária para o aperfeiçoamento do aparato de serviços estatais. Quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações. Silva (2002, p.727) enfatiza essa colaboração:

A Constituição estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o controle interno. Trata-se de controle de natureza administrativa, exercido sobre funcionários encarregados de executar os programas orçamentários e da aplicação de dinheiro público, por seus superiores hierárquicos [...], de sorte que não é mais um controle só do Poder Executivo, como diziam as Constituições passadas, e é lógico, porque se a Constituição alarga a autonomia administrativa dos outros Poderes, é coerente que também exija de cada um deles, o exercício do **controle interno, que tem como uma de suas finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.** (grifos nossos)

As avaliações internas e externas não são excludentes entre si, mas complementares. Aguiar (2006, p.23) ressalta que ainda há um expressivo afastamento entre os controles interno e externo no Brasil: “No que se refere, por exemplo, ao relacionamento entre os controles interno e externo, é muito reduzido o grau de integração entre eles. [...] A ‘culpa’ dessa situação não é de um ou outro, porém muito mais de uma cultura reinante em que independência é confundida com distanciamento”. Assim, quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações. Fonseca (1998, p.228) assim avalia a relação entre os controles interno e externo:

À administração também cabe estabelecer mecanismos de avaliação dos resultados. Isso permite detectar falhas e gera oportunidade de reparação. Avaliar resultados revela um comprometimento com o controle de qualidade da justiça administrativa. Afora o autocontrole ou Controle Interno, existe o Controle Externo, de ordinário realizado pelo Poder Judiciário e/ou pelo parlamento, este quando provido pelo quadro legal.

¹⁰ A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), já determinava a existência de dois sistemas de controle, o interno e o externo. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) previu a integração entre eles.

Ainda sobre a integração dos controles interno e externo, e a relação destes com o controle social, Campelo (2004, p.121) afirma:

Diante de uma Administração que se torna cada vez mais desburocratizada, descentralizada e flexível, a transparência das ações é um imperativo de primeira ordem para se poder controlar adequadamente o uso dos recursos disponíveis. Assim, **os controles externo e interno das contas públicas devem integrar o conjunto de mecanismos e procedimentos formalmente instituídos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade**, na expectativa de que isso sirva de estímulo para a expansão e o aperfeiçoamento dos diversos meios de interlocução que contribuem para a supremacia do interesse do povo. (grifos nossos)

Diante do exposto, pode-se afirmar que os principais objetivos do controle interno são:

- a) detectar, preventivamente, desvios, fraudes e práticas antieconômicas;
- b) garantir que as operações com recursos públicos sejam econômicas, eficientes, eficazes e efetivas;
- c) avaliar a execução dos programas de governo;
- d) verificar a qualidade dos serviços públicos prestados;
- e) verificar a exatidão e confiabilidade dos registros contábeis, financeiros e gerenciais, e
- f) apoiar o controle externo.

O controle externo, por sua vez, é desempenhado por órgão alheio à estrutura de outro controlado, a fim de assegurar a boa gestão governamental, em consonância com os princípios norteadores do ordenamento jurídico. O incremento dessa espécie de controle ocorreu a partir da evolução do Estado de Direito e do avanço da democracia, como assinala Guerra (2005, p.101):

O controle externo é desempenhado por órgão alheio à estrutura de outro controlado, buscando efetivar mecanismos com vistas a garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental. 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. **O incremento dessa espécie de controle deu-se a partir do avanço da democracia e do desenvolvimento do Estado de direito [...].** (grifos nossos)

A administração pública passou, assim, a ser controlada com o auxílio de Tribunais de Contas ou instituições similares. Britto (2005, p.73-74) salienta a vinculação entre o controle externo e o princípio republicano:

Tão elevado prestígio conferido ao **controle externo** e a quem dele mais se ocupa, funcionalmente, é **reflexo direto do princípio republicano**. Pois, numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência (e conseqüente dever) cuidar de tudo que é de todos, assim do prisma da decisão como do prisma da gestão. E tal responsabilidade implica o compromisso da **melhor decisão e da melhor administração possíveis**. Donde a exposição de todos eles (os que decidem sobre a “res publica” e os que a gerenciam) à comprovação do estrito cumprimento dos princípios constitucionais e preceitos legais que lhes sejam especificamente exigidos. **A começar, naturalmente, pela prestação de contas** das sobreditas gestões orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional. (grifos nossos)

Conforme Gualazzi (1992, p.32-33), o controle externo corresponde à essência da função de controle:

Pode-se dizer, em linguagem alegórica, que o *controle externo* é o *controle dos controles*, inclusive porque lhe cabe controlar os próprios órgãos que realizam as outras formas de controle [...]. O controle é *externo*, em vez, quando intervém por atuação de uma autoridade, que no máximo reveste-se de caráter jurisdicional e é, em qualquer caso, diversa daquela que emitiu o ato; somente neste reconhecem-se os atributos de um verdadeiro e próprio controle, porque tal pode-se dizer somente do controle exercido por um órgão externo ao poder ao qual pertence a autoridade que emitiu o ato. Tal caráter tem, por exemplo, o controle exercido pela Corte de Contas, órgão que não faz parte da administração ativa e tem forma e poderes jurisdicionais. (grifos originais)

No Brasil, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70 a 75, configurou o arcabouço do controle externo, matéria que ainda será tratada detalhadamente neste estudo.

1.2 O CONTROLE SUBSTANCIAL DA GESTÃO PÚBLICA

A evolução do controle formal, atualmente complementado pelo controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais), está vinculada às mudanças experimentadas pela administração pública, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial.

1.2.1 Transição da administração pública burocrática para a gerencial

A administração pública burocrática surgiu no século XIX, como modo de combate à corrupção e ao nepotismo patrimonialista. O Plano Diretor da Reforma do

Aparelho do Estado brasileiro (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1995, p.3) assim definiu a administração pública patrimonialista:

No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada da *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração. No momento em que o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável.

Conforme Motta (1992, p.31), “O Estado moderno e o capitalismo fizeram prevalecer a burocracia. Como um tipo de organização, ele permeou gradativamente todas as instituições sociais”. A profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo (poder racional-legal) constituíram os princípios norteadores do seu desenvolvimento.

A burocracia, em sua acepção original, consiste em uma forma de organização humana que se fundamenta na racionalidade, ou seja, na adequação dos meios aos fins almejados, buscando-se a máxima eficiência possível na consecução desses objetivos.

Chiavenato (2002, p.11-12) relaciona as características da burocracia, de acordo com Weber, salientando que, de forma equivocada, o termo é empregado para designar rotinas demoradas, ineficientes, o que consistiria em uma disfunção do modelo:

O leigo passou a dar o nome de burocracia aos defeitos do sistema (disfunções) e não ao sistema em si. O conceito de burocracia para Max Weber é exatamente o contrário. Para ele, a burocracia é a organização eficiente por excelência. Segundo Weber, a burocracia apresenta as seguintes características:

1. Caráter legal das normas e regulamentos.
2. Caráter formal das comunicações.
3. Caráter racional e divisão do trabalho.
4. Impessoalidade nas relações.
5. Hierarquia de autoridade.
6. Rotinas e procedimentos padronizados.
7. Competência técnica e meritocracia.
8. Especialização da administração, que é separada da propriedade.
9. Profissionalização dos participantes.
10. Completa previsibilidade do funcionamento.

Considerando uma desconfiança prévia nos administradores públicos, eram sempre necessários controles (administrativos) rigorosos dos processos, como por exemplo, na admissão de pessoal, nas compras e no atendimento a demandas.

Entretanto, o controle – garantia do poder do Estado – transformou-se na sua razão de ser. Por conseguinte, o Estado voltou-se para si mesmo, afastando-se de sua finalidade elementar, que é bem servir à sociedade.

A administração pública burocrática teve como destaque, inicialmente, o controle de abusos. Seus defeitos foram a auto-referência e a incapacidade de prestar serviço de qualidade aos cidadãos.

Como parte significativa das atividades e dos recursos do Estado eram voltados para as necessidades da própria burocracia, o seu controle acabou tornando-se lento, caro e desvinculado de resultados concretos para a sociedade.

Esses defeitos, entretanto, não se mostraram determinantes na época do surgimento da administração pública burocrática, haja vista que os serviços do Estado eram muito reduzidos, restringindo-se à manutenção da ordem, administração da Justiça e à garantia dos contratos e da propriedade.

Não obstante, com a expansão das atribuições estatais e o aparecimento de novas formas de apropriação privada do patrimônio público, a administração burocrática restou inadequada, como lembra Pereira (2001, p.26-27):

Foi um grande progresso o surgimento, no século XIX, de uma administração pública burocrática em substituição às formas patrimonialistas de administrar o Estado. Weber (1922), o principal analista desse processo, destacou com muita ênfase a superioridade da autoridade racional-legal sobre o poder patrimonialista. Apesar disso, quando, no século XX, o Estado ampliou seu papel social e econômico, a estratégia básica adotada pela administração pública burocrática – o controle hierárquico e formalista dos procedimentos – provou ser inadequada. Essa estratégia podia talvez evitar a corrupção e o nepotismo, mas era lenta, cara, ineficiente. [...] À nova administração pública não basta ser efetiva em evitar o nepotismo e a corrupção: ela tem de ser eficiente ao prover bens públicos e semipúblicos, que cabe ao Estado diretamente produzir ou indiretamente financiar. [...] O nepotismo e a corrupção mais visíveis foram controlados, mas surgiram novas modalidades de apropriação privada de uma fatia maior do patrimônio público. [...] Se, no século XIX, a administração pública do Estado liberal era um instrumento para garantir os direitos de propriedade – assegurando a apropriação dos excedentes da economia pela classe capitalista emergente – no Estado desenvolvimentista, a administração burocrática era uma modalidade de apropriação dos excedentes por uma nova classe média de burocratas e tecnoburocratas.

Segundo Barzelay (1992, p.8) “[...] a agência burocrática concentra-se em suas próprias necessidades e perspectivas, a agência orientada para o consumidor concentra-se nas necessidades e perspectivas do consumidor”.

Assim, a administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX, em virtude do crescimento das funções econômicas e sociais do Estado, como solução aos dilemas relacionados com o modelo anterior. Pereira (2001, p.28-31) assim resume o período de surgimento e ascensão da administração pública gerencial:

A administração pública gerencial emergiu na segunda metade deste século como resposta à crise do Estado [...]. Mais especificamente, desde a década de 60, ou pelo menos desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação, amplamente disseminada, com relação à administração pública burocrática. [...] Nos EUA, Osborne e Gaebler (1992) – que cunharam a expressão *reinventing government* (reinventar o governo) –, em um livro que teve grande influência nos estudos sobre o tema, descrevem as reformas administrativas que ocorreram desde o início dos anos 70, mas que não se originaram no Governo Federal e sim nas administrações municipais e estaduais. Foi em 1992 que se estabeleceu a meta de reformar a administração pública federal norte-americana por critérios gerenciais, quando um político democrata – o presidente Clinton – converteu a idéia de “reinventar o governo” em programa de governo: a National Performance Review (Revisão do Desempenho Nacional).

Machado (2001, p.13), em uma reflexão sobre as idéias de Osborne e Gaebler, ressaltou que o modelo burocrático era centralizador, contando com excesso de normas e regulamentos:

David Osborne, juntamente com Ted Gaebler, escreveu o livro *Reinventando o Governo* e acabou de publicar, sobre o mesmo tema, *Banishing the Bureaucracy*, em parceria com Peter Plastrick, nos quais analisa a questão de como o espírito empreendedor pode transformar o Setor Público. [...] Foi Osborne quem sugeriu o escopo dessa grande reforma da máquina administrativa governamental americana, sob quatro princípios básicos: i) redução da papelada desnecessária, a partir do incremento do uso de meios eletrônicos; ii) priorização das necessidades e exigências dos cidadãos; iii) atribuição de maior poder aos funcionários (*empowerment*), na ponta, para tomada de decisões; iv) otimização da ação governamental, produzir mais a menor custo. Segundo Osborne, transformar burocracias públicas em governos empreendedores, produtivos e eficientes, tem uma relação estreita com um recente fenômeno mundial: o ceticismo do cidadão sobre a capacidade do Estado em administrar a sociedade e satisfazer suas crescentes e complexas necessidades sociais.

A reforma do Estado passa a ter como fundamento a eficiência da administração pública (diminuição de custos e incremento na qualidade dos serviços). A administração pública gerencial é um progresso, comparativamente ao modelo burocrático, mas não repudia todos os seus princípios anteriores, como confirma Valente (2001, p.87):

A reforma administrativa gerencialista atual não acaba com o modelo de gestão burocrática, o weberiano. É um erro imaginar-se o contrário. Embora ela tenha surgido e se insurgido contra o modelo burocrático, a nova gestão pública mantém esse modelo em alguns aspectos.

A administração pública gerencial preserva, entre outros aspectos, os seguintes: admissão com base no sistema de mérito; avaliação constante de desempenho, e treinamento contínuo. Ketil (2001, p.89) ressalta a importância da avaliação de desempenho no setor público, no processo de busca de sua eficiência:

Em resumo, as avaliações de desempenho procuram determinar a eficiência com que uma agência de serviços públicos traduz, em termos de resultados, o investimento (em especial, dinheiro advindo de impostos e trabalho de funcionários) feito para que a agência pública exista; procuram determinar também quanto os resultados concorrem para que se alcancem as metas do programa. Pode-se dizer que o compromisso com a idéia de avaliar resultados é a base essencial do movimento global de reforma do setor público.

As diferenças essenciais residem na forma de controle, que deixa de fundamentar-se nos processos para ter foco nos resultados e na maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil, como assinala Souza (2003, p.48), ao comentar o gerencialismo dos anos 90:

A questão da efetividade é medida pelo atingimento de objetivos previamente definidos e a da eficiência pela relação entre inputs e outputs. Os instrumentos para alcançar tais objetivos têm sido muito semelhantes nos países que têm adotado o novo gerencialismo: a) comercialização ou privatização dos serviços públicos; b) aumento das responsabilidades dos gestores; c) mudança de enfoque do controle de processos para o controle de resultados que possam ser mensuráveis; d) rigidez nas especificações de desempenho de órgãos e servidores; e) repasse de recursos para setores que não o público, mas que podem exercer funções públicas, sejam esses setores lucrativos ou não.

Araújo (2004, p.41) concorda que o anseio social por serviços públicos eficientes deve orientar as ações governamentais:

Concluindo, pode-se afirmar que o lema que deve prevalecer não é um governo que faz, mas sim, um governo que governa, pois, para o cidadão-usuário do serviço, não importa se ele é público ou privado, o que interessa é que funcione e funcione bem e com preço justo, gerando resultados. Um governo com qualidade, de um Estado transparente que efetivamente cumpra a sua função.

Dessa maneira, na administração pública gerencial, destacam-se a definição precisa dos objetivos a serem alcançados e, posteriormente, o controle ou cobrança de

resultados. A administração pública gerencial vincula o interesse público ao da coletividade e não com o do aparato do Estado, como ocorre no modelo burocrático.

Os resultados da ação governamental serão considerados bons, não apenas se os processos administrativos estiverem sob controle, como prevê a administração pública burocrática, mas se as necessidades do cidadão-cliente estiverem sendo atendidas (modelo gerencial).

Beltrão (1983, p.1), ao comentar o Programa Nacional de Desburocratização brasileiro, instituído em 1979, já ressaltava a necessidade de mudança na postura da administração pública perante o cidadão:

O Programa não constitui uma proposição de natureza técnica e, sim, uma proposta proposta eminentemente política. Foi instituído com o propósito de dar início a uma transformação essencial no comportamento da Administração em relação a seus usuários. **O que se pretende é retirar o usuário da condição colonial de súdito para investi-lo na de cidadão, destinatário de toda a atividade do Estado.** (grifos nossos)

1.2.2 Controle de resultados

Com a redefinição dos papéis do Estado e da administração pública, em diversos países, foi acentuada a necessidade de aplicação de novos métodos de controle, principalmente o controle de resultados, também denominado controle global.

O controle de resultados não incide somente sobre uma atividade, isoladamente considerada, mas sobre um conjunto de atividades administrativas (por isso, é também chamado de “global”), cuja interligação manifesta os impactos finais da atuação governamental. Após a avaliação de economicidade na aplicação dos recursos públicos, os aspectos essenciais enfatizados pelo controle de resultados são: eficiência; eficácia, e efetividade.

A eficiência consiste na adoção de parâmetros para a condução das atividades administrativas, evitando-se o desperdício de recursos humanos, financeiros e tecnológicos, o que auxilia o alcance dos objetivos almejados.

A avaliação de eficiência compara os recursos empregados (*inputs*) com os produtos gerados/serviços prestados (*outputs*). Uma operação será eficiente, se for obtido o melhor resultado possível com recursos determinados, considerando-se, também, o tempo consumido. A eficiência poderá ou não ser aferida em termos monetários. Quanto à avaliação da eficácia, torna-se essencial observar se as realizações estão de acordo com as metas programadas e o tempo previsto para cumpri-las.

No âmbito público, o resultado efetivo não pode ser avaliado com base exclusivamente nos produtos de um programa governamental, mas em relação aos seus impactos qualitativos e quantitativos. Dessa forma, a análise da efetividade verificará se foi gerado um impacto transformador da realidade para o público-alvo do programa, tendo sido satisfeitas as suas necessidades. Os impactos devem ser mensurados primeiramente junto aos usuários, e, em um segundo momento, a outros atingidos de maneira indireta.

O controle de resultados foi objeto de várias recomendações e análises, em Congressos da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) – conhecida como Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – a exemplo dos realizados no Rio de Janeiro¹¹ em 1959, Jerusalém¹² em 1965, Tóquio¹³ em 1968, Montreal¹⁴ em 1971, Lima¹⁵ em 1977 e Nairobi¹⁶ em 1980.

¹¹ III Congresso da INTOSAI, cujas recomendações foram: criação de um conselho internacional das instituições de controle das finanças públicas; controle das instituições internacionais e supranacionais; atribuições dos órgãos superiores de controle com relação às entradas, aos ingressos, às receitas financeiras; d) métodos de apresentação do orçamento e das prestações de contas que permitam avaliação do custo e do rendimento dos serviços públicos; controle jurídico-financeiro superior na execução dos planos de desenvolvimento econômico social.

¹² V Congresso da INTOSAI, quando foram examinadas as seguintes questões: controle superior e orçamento do Estado; contribuição das instituições superiores de controle das finanças públicas para a manutenção de um nível elevado no funcionamento da Administração Pública; experiências adquiridas das instituições superiores de controle na elaboração dos procedimentos administrativos e financeiros, nos países de antiga e nova formação; problemas internos e administrativos e de orçamento das instituições superiores de controle.

¹³ VI Congresso da INTOSAI, quando foram tratados os seguintes temas: métodos e procedimentos do controle; método de relacionamento entre as instituições superiores de controle; o controle e o conhecimento técnico; o controle dos preços nos contratos públicos.

¹⁴ VII Congresso da INTOSAI, quando foi discutida a necessidade de expansão das competências das instituições superiores de controle, principalmente no que concerne ao controle de gestão e à programação contábil.

¹⁵ IX Congresso da INTOSAI, onde foi emitida a “Declaração de Lima sobre Princípios Gerais de Controle da Finança Pública”. Ademais, foram examinados os seguintes aspectos: o controle dos organismos descentralizados da Administração Pública; o papel e as exigências das instituições superiores de controle na reforma da Administração Pública; o controle da sanidade pública e da proteção ao meio ambiente.

¹⁶ X Congresso da INTOSAI, cujos temas oficiais foram: utilização dos sistemas eletrônicos de tratamento de dados no exercício do controle financeiro sobre orçamentos; problemas de adaptação e de aplicação de técnicas modernas de controle financeiro nos países em desenvolvimento; o controle financeiro nos setores internacional e supranacional; mensuração e controle da produtividade das empresas públicas.

A INTOSAI constitui uma entidade internacional, criada na década de 50, reconhecida pela Organização das Nações Unidas, à qual aderem instituições superiores de controle externo (Tribunais de Contas e instituições similares) de diversos países, possibilitando o intercâmbio de experiências quanto à eficiência dos mecanismos de controle das contas públicas, por meio de congressos internacionais, seminários, comissões permanentes e outras atividades (GUALAZZI, 1992, p.36-41).

Assim, as instituições de controle devem estar preparadas para exercer, além do controle formal (que, sozinho, não responde mais às complexas demandas da sociedade), o controle substancial, avaliando o mérito dos gastos públicos e os resultados das ações governamentais, como assinalam Costa e Ruther (2006, p.150):

O controle formal passa a ser complementado pelo controle substancial, cuja avaliação se detém no mérito da despesa. Essa avaliação, muitas vezes, reveste-se de alto grau de subjetividade, dificultando a compreensão das suas aferições. **A gestão, sob esse enfoque, deve ser orientada para resultados,** impulsionada pela busca da competitividade sistêmica. Potencializar a geração desses resultados finalísticos e, principalmente, mensurá-los, impõe profundas mudanças não apenas de conteúdo, mas também, nos processos de planejamento e gestão de uma organização pública. (grifos nossos)

2 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE EXTERNO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O ESTADO, A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS TRIBUNAIS DE CONTAS

De acordo com Azambuja (1989, p.27), "[...] o Estado é uma sociedade organizada sob a forma de governantes e governados, com território delimitado e dispendo de poder próprio para promover o bem de seus membros, isto é, o bem público". O Governo¹⁷ constitui, portanto, um dos elementos do Estado (ao lado da população, território e finalidade), não se confundindo com ele.

Para cumprir a sua finalidade, o Estado¹⁸ estabelece regras que disciplinam as atividades da população, possibilitando a resolução de conflitos, como salienta Souza (2001, p.45):

[...] o Estado é um conjunto de instituições criadas, recriadas e moldadas para administrar conflitos e tensões dentro de um determinado território, ou seja, a noção de conflito e tensão é essencial a este conceito de Estado. E como se sabe, o **Estado** é um ente abstrato, ele **se materializa por meio de instituições**, que são o executivo, o legislativo e o judiciário, as forças militares, os governos subnacionais e a administração pública. **Todas essas instituições vão materializar e arbitrar esses conflitos e tensões que são levados para o Estado.** (grifos nossos)

O vínculo entre Estado e administração pública também foi destacado por Harada (1999, p.40), ao conceituar esta última como "[...] o conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado que, em última análise, resumem-se na realização do bem comum".

¹⁷ Em sua acepção original, o vocábulo "governo" representava o conjunto das funções do Estado, incluindo a judicial e a legislativa, mas estas foram, mais tarde, segregadas da função executiva. Por esse motivo, ainda hoje, muitos autores utilizam o termo *governo* somente para designar "as atividades residuais atribuídas ao Poder Executivo. Mas aquele significado genérico ainda prevalece para exprimir o Poder Público ou Jurídico, inseparável da coatividade e que, como elemento formal, conjugado com o território, como dado material, e com o povo, que é o componente social, constituem o Estado, no seu todo" (DI PIETRO, 2007, p.49). Há uma preponderância, mas não exclusividade do Poder Executivo no exercício das atribuições políticas no Brasil, principalmente em virtude do presidencialismo. O que sempre consta da noção de *Governo*, conforme Meirelles (2006, p.64), é: "A sua expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente. O Governo atua mediante atos de Soberania ou, pelo menos, de autonomia política na condução dos negócios públicos".

¹⁸ Azambuja (2005, p.6-7) ensina sobre a origem da palavra Estado: "A palavra Estado, no sentido em que hoje a empregamos, é relativamente nova. Os gregos, cujos Estados não ultrapassavam os limites da cidade, usavam o termo *polis*, cidade, e daí veio *política*, a arte ou ciência de governar a cidade. [...] De modo geral, no entanto, pode-se dizer que do século XVI em diante o termo Estado vai aos poucos tendo entrada na terminologia política dos povos ocidentais: é o *État* francês, *Staat* alemão, em inglês *State*, em italiano *Stato*, em português e espanhol *Estado*".

Nessa mesma linha de entendimento, Meirelles (2006, p.64-65) assim conceitua a administração pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Com a evolução do Estado, a administração pública passou a ser controlada com o auxílio de Tribunais de Contas. Segundo Delmondes (2003, p.29), este controle é “utilizado para verificar se as ações estatais foram e estão sendo executadas conforme as normas e padrões técnicos e jurídicos preestabelecidos [...]”. Moreira Neto (2003, p.85-86) assinala a evolução histórica do controle exercido pelos Tribunais de Contas:

Por derradeiro, quanto à finalidade da fiscalização, se é certo que esses órgãos deveram sua origem à necessidade de controlar a regularidade de contas, com funções predominantemente contábeis, é inegável que, em vez de aí ficarem e se tornarem obsoletos e decorativos, que mais não fosse em razão do aperfeiçoamento dos métodos registrários, com o Estado de Direito expandiram a sua atuação para atender a outras necessidades, tal como controlar as contas dos administradores, a legalidade dos dispêndios e, no Estado Democrático de Direito, a controlar a legitimidade e a economicidade da gestão financeira, o que inclui a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas. Em suma: nessa evolução histórica, os órgãos de contas alcançaram indubitavelmente sua maturidade e máxima prestância, deixando de ser apenas órgãos do Estado para serem também órgãos da sociedade no Estado, pois a ela servem não apenas indiretamente, no exercício de suas funções de controle externo, em auxílio da totalidade dos entes e dos órgãos conformadores do aparelho do Estado, como diretamente à sociedade, por sua acrescida e nobre função de canal do controle social, o que os situa como órgãos de vanguarda dos Estados policráticos e democráticos que adentram o século XXI.

Os Tribunais de Contas são, portanto, instituições indispensáveis à manutenção dos regimes democráticos, como também acentua Mileski (2003, p.212-213):

Com a evolução do Estado e a implantação de regimes democráticos, o poder estatal passou a ser exercido em nome e em favor do povo, fazendo com que a fiscalização das contas públicas passasse a constituir prerrogativa da soberania popular, tornando-se imprescindível à manutenção do próprio regime democrático. [...] Como essas características democráticas transformaram-se em essência dos órgãos de controle, adotando-se uma expressão figurativa, pode-se dizer que o **Tribunal de Contas** é o olho do povo, na medida em que verifica se há o regular e legal emprego dos dinheiros públicos e se a sua aplicação está direcionada ao interesse coletivo. Este órgão de controle, como integrante da estrutura política do Estado, embora não seja Poder, atua em nome do povo, constituindo, por isso, **peça imprescindível do regime democrático**. (grifos nossos)

2.2 NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70, 71 e 75, assim configura o arcabouço institucional dos Tribunais de Contas:

Artigo 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.

[...]

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

I – **apreciar as contas prestadas anualmente** pelo Presidente da República, mediante **parecer prévio** que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – **julgar as contas** dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – **apreciar, para fins de registro**, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

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;

V – **fiscalizar** as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – **fiscalizar** a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII – **prestar as informações** solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – **aplicar aos responsáveis**, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, **as sanções previstas em lei**, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – **assinar prazo** para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – **sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado**, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – **representar** ao Poder competente **sobre irregularidades ou abusos** apurados.

[...]

Artigo 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no artigo 96.

[...]

Artigo 75. **As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.**

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros. (grifos nossos)

Como se pode observar, os Tribunais de Contas compreendem funções de diversas naturezas, tais como, jurisdicional, administrativa, de controle, fiscalizatória, consultiva, o que também foi destacado por Guerra (2005, p.121):

O Tribunal de Contas é órgão misto, pois exerce **funções de fiscalização e controle externo, bem como a função jurisdicional de contas de forma exclusiva**, posto que nenhum outro órgão poderá exercê-las. (grifos nossos)

Moreira Neto (2005, p.104-105) considera os Tribunais de Contas como órgãos constitucionalmente autônomos (na Constituição Federal brasileira de 1988) pelas seguintes razões:

Primeiro, a de ser órgão constitucional subordinante, uma vez que lhe são cometidas doze funções constitucionais (artigo 71 e § 2º) que permitem evidenciar relações de supra-ordenação em face às funções de outros órgãos ou de conjuntos orgânicos do Estado independentes. Segundo, a de ser órgão constitucional essencial, por desempenhar funções políticas, assim entendidas as que são expressões imediatas da soberania (artigo 73, I, c/c artigo 70, *caput*), [...] Terceiro, por ser órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado Democrático de Direito, ou seja, porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático, no tocante a um dos mais delicados aspectos de qualquer complexo juspolítico, que é, desde a Magna Carta, a gestão fiscal, como a disposição político-administrativa dos recursos retirados impositivamente dos contribuintes. (grifos originais)

Pardini (1997, p.150) concorda:

A Constituição de 1988 enfatizou, ampliou e aperfeiçou as características de outros Tribunais de Contas que forneceram inspiração para o nosso. De conseqüência, o TCU passou a ser dotado de absoluta autonomia funcional, administrativa e financeira, **não se subordinando, hierarquicamente, a nenhum outro órgão ou Poder**. Ao mesmo tempo, viu ampliadas suas competências e aumentado seu campo de ação. **Não há ato de administração que esteja isento de fiscalização do Tribunal**, nem conta pública ou de interesse público que não lhe deva ser prestada. (grifos nossos)

2.3 A FUNÇÃO JURISDICIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL

Há quem defenda a impossibilidade de produção de coisa julgada pelos Tribunais de Contas, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 5º, XXXV, como aponta a afirmação de Costa (2006, p.78):

Importante destacar que a **não definitividade jurisdicional das decisões do Tribunal de Contas é motivada pelo fato de que são de natureza administrativa**, considerando que **no Brasil vigora o sistema de jurisdição única**, pertencendo ao

Poder Judiciário o monopólio da tutela jurisdicional, cuja competência constitucional está expressa no artigo 5º, inciso XXXV, da Magna Carta Federal. (grifos nossos)

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) assim precisou o âmbito de jurisdição do Tribunal de Contas da União:

Artigo 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.

[...]

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

[...]

Artigo 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e **jurisdição** em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as **atribuições previstas no artigo 96**. (grifos nossos)

Frise-se que o mencionado artigo 96 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece as competências privativas dos tribunais, no Capítulo relativo ao Poder Judiciário. Pardini (1997 apud FERNANDES, 2005, p.149-150) ressalta a diferença entre a jurisdição dos tribunais judiciais e a das Cortes de Contas:

É claro que o conteúdo da jurisdição dos Tribunais do Poder Judiciário difere do conteúdo da jurisdição do Tribunal de Contas da União. **O conteúdo da jurisdição do Tribunal de Contas, exercida com exclusividade, examina a legalidade, legitimidade e economicidade expressas pelos elementos e valores contidos na prestação ou na tomada de contas públicas**; enquanto a jurisdição dos órgãos judicantes do Poder Judiciário, exercida, também, com exclusividade, examina a legalidade e, de certa forma, a moralidade relativas ao comportamento, direito e deveres das duas partes que compõem a relação processual. (grifos nossos)

Para as atividades dos Tribunais de Contas, o legislador constituinte (Constituição Federal de 1988, artigo 71) empregou as expressões “apreciar”, “fiscalizar”, “realizar inspeção e auditoria” e, em apenas um caso, o verbo “julgar¹⁹” (Constituição Federal de 1988, artigo 71, II).

¹⁹ Apesar de a Constituição Federal (BRASIL, 1988) utilizar expressão “julgar as contas”, isso não impossibilita a identificação do responsável, garantindo-se a este o contraditório e a ampla defesa.

O Tribunal de Contas tem competência para dizer o direito, gerando coisa julgada (quanto ao mérito), especialmente no tocante da Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, II, matéria de julgamento privativo. Nesse sentido Guerra (2005, p.120-121) assevera:

O **Tribunal de Contas**, pela competência expressa no inciso II do artigo comentado, **julga e liquida as contas** dos administradores públicos e demais responsáveis [...]. Sua função, nesse aspecto, é contenciosa. Procedendo a essa espécie de julgamento, o Tribunal de Contas está realizando tarefa própria, típica, **não se submetendo a outra jurisdição, visto tratar-se de função especializada**. Por corolário, entendemos **não haver possibilidade de sua decisão ser revista** por outro órgão ou Poder, salvo o Poder Judiciário, que poderá, **tão-só no caso de vício de legalidade**, refazer o *decisum*. (grifos nossos)

Uma vez configurada a jurisdição, há, por conseguinte, definitividade e inalterabilidade da decisão quanto ao mérito. Se não houver possibilidade de produção de coisa julgada, não há, em termos estritos, julgamento. Nesse sentido, Costa Jr. (2001, p.110) afirma:

Quando se tratar de competência dos **Tribunais de Contas** ditadas pelo artigo 71, II, da Constituição da República, ou seja, de sua **função jurisdicional, o Poder Judiciário não poderá rever suas decisões quanto ao mérito**. A revisibilidade judicial das decisões dos Tribunais de Contas somente se dará quando estiverem elas contaminadas pelo abuso de poder, em qualquer de suas espécies, excesso de poder ou manifesta ilegalidade. A decisão do Tribunal de Contas, portanto, somente deixará de prevalecer quando o procedimento violar a inafastável garantia do devido processo legal ou a decisão contiver manifesta ilegalidade. (grifos nossos)

Ribeiro (2002, p.18-19), em detalhada pesquisa comparativa, constatou que as Entidades Fiscalizadoras Superiores da Alemanha, Áustria, Bélgica, Cabo Verde, Espanha, França, Grécia, Itália, Luxemburgo, Países Baixos e Portugal possuem poderes jurisdicionais, assim como ocorre no Brasil. A situação é contrária à verificada no Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlândia, Irlanda, Israel, Japão, Suíça e Cuba. Todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países pesquisados pelo autor realizam exames de legalidade. No tocante ao controle da “boa gestão” da administração pública, somente poucas Entidades Fiscalizadoras Superiores não o realizam (ex.: Bélgica, Grécia e Luxemburgo). O detalhamento da mencionada pesquisa acerca das características do controle exercido pelas instituições citadas e por outras entidades estrangeiras similares está relatado no apêndice E.

Registre-se que o conceito e formas de controle do que vem a ser “boa gestão” diferem de país para país, bem como a ênfase e métodos de controle de legalidade. A maior parte dos países adota o sistema de Tribunal ou Corte de Contas, em contraposição ao modelo

de Auditorias ou Controladorias Gerais²⁰. Na opinião de Fernandes (2005, p.114-115): “O modelo tribunal apresenta vantagens extraordinárias sobre o controlador-geral: a) atuação em colegiado; b) alternância de direção; c) rodízio no controle dos órgãos, e d) distribuição impessoal de processos”.

Embora as Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido (*National Audit Office* – NAO²¹), Estados Unidos (*Government Accountability Office* – GAO²²) e Canadá (*Office of the Auditor General* – OAG²³) apresentem o perfil de “Auditorias ou Controladorias Gerais” ou “Escritórios de Auditoria” – e não de Tribunais ou Cortes de Contas, como ocorre no Brasil –, merecem destaque devido aos significativos avanços que apresentam na apuração dos resultados das ações e programas de governo²⁴, mediante auditorias operacionais.

2.4 EFICÁCIA DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Neste ponto do presente trabalho, já é possível indicar que os Tribunais de Contas produzem tanto decisões de natureza jurisdicional quanto de caráter administrativo. Consoante Fernandes (2005, p.165), “O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou com respeito à natureza quase jurisdicional dos Tribunais de Contas, inclusive sobre a impossibilidade do Judiciário anular decisões em processos de contas, salvo se não for observado o princípio do devido processo legal”. Entretanto, assinala o mesmo autor que há ainda confusão das atribuições dos Tribunais de Contas como meras auditorias.

Considerando que há matéria de julgamento privativo pelos Tribunais de Contas prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, II, as suas decisões nesses processos que resultem em imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo (artigo 71, § 3º). Nesses acórdãos determinam-se o responsável e o valor do alcance, e demais dados necessários para o início do processo executivo judicial.

²⁰ Modelo adotado, originalmente, pelos países anglo-saxões, com sistema de órgãos unipessoais ou singulares de controle externo, como informa Bugarin (2004, p.49).

²¹ Missão do NAO (Reino Unido): “ajudar a Nação a gastar sabiamente”.

²² Missão do GAO (EUA): “auxiliar o Congresso americano no cumprimento de sua competência constitucional”. Em 2004, houve uma mudança na denominação legal do GAO. O *General Accounting Office* passou a ser *Government Accountability Office*, objetivando refletir melhor os serviços profissionais prestados pela organização.

²³ Missão do OAG (Canadá): “constituir um escritório independente de auditoria para servir ao Parlamento e ao bem-estar dos canadenses, amplamente respeitado pela qualidade e impacto de seu trabalho”.

²⁴ Informações de acordo com os Relatórios Anuais do NAO (1999-2007); Relatórios de Desempenho do GAO (2003-2007); Relatórios de Desempenho do OAG (1999-2007).

A eficácia de título executivo existe no caso de julgamento das contas, pois: há jurisdição; devem ser observados os princípios do contraditório e da ampla defesa; há intervenção obrigatória do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, sob pena de nulidade absoluta.

Os títulos executivos podem ser classificados em judiciais ou extrajudiciais. A legislação brasileira enquadra os títulos administrativos em geral (provenientes do Poder Público) como extrajudiciais.

Saliente-se que os Tribunais de Contas, em regra, julgam as contas anualmente prestadas da seguinte forma:

- a) aprovando-as, quando expressem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a moralidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável (contas regulares);
- b) aprovando-as com recomendações ou ressalvas, quando evidenciem impropriedades ou qualquer outra falha de natureza formal, ou ainda, a prática de ato de gestão que não configure gravidade e que não represente injustificado dano ao erário ou ao patrimônio público (contas regulares com ressalvas), e
- c) desaprovando-as, quando configuradas, quaisquer das seguintes ocorrências (contas irregulares):

- grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial ou de licitação;
- culposa aplicação antieconômica de recursos públicos;
- injustificado dano ao erário ou ao patrimônio público, e
- desfalque, desvio de dinheiro, bens e valores públicos.

O Tribunal poderá, ainda, arquivar a prestação de contas, quando forem iliquidáveis, em caso fortuito ou de força maior.

As sanções comumente aplicadas pelos Tribunais de Contas são: multa pecuniária; recolhimento aos cofres públicos de parcelas impugnadas; pagamento de

indenização; inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou confiança, e declaração de inidoneidade de empresa.

O poder sancionatório dos Tribunais de Contas constitui um dos reflexos de sua função jurisdicional, como destaca Souza (2006, p.182-183)

Com efeito, **aos tribunais de contas é atribuído poder jurisdicional, em especial no que se refere ao julgamento das contas** dos agentes políticos e demais responsáveis, apesar de **não serem considerados como órgãos do Poder Judiciário**. No direito brasileiro vê-se que os tribunais de contas exercem função jurisdicional ante as diversas atribuições previstas diretamente na Constituição, tendo, inclusive, **poder sancionatório**. (grifos nossos)

Por fim, vale lembrar as lições de Lino (2005, p.70), quanto à eficácia das decisões dos TCs:

O problema, portanto, não é emular o Poder Judiciário, mas sim ter eficácia. O que se precisa é que a decisão do Tribunal tenha, materialmente, **eficácia de uma coisa julgada**, e que use essa eficácia em benefício do interesse público, quer dizer, que se possa interferir no processo de despesa pública que esteja errado e paralisá-lo. (grifos nossos)

Por esse motivo, Lino (2005, p.70-71) defende a elaboração de um Código de Processo de Controle, a fim de dirimir quaisquer dúvidas quanto à eficácia das decisões dos TCs, ao tempo em que procedimentos poderiam ser uniformizados e racionalizados:

Minha conclusão é que precisamos, sim, ter nessa lógica nova, uma legislação específica, **um código de processo de controle**, da exclusiva competência legiferante da União, por ser essa matéria de natureza processual, para que se possa procedimentalizar, ou reprocedimentalizar, normativamente, a atividade dos TCs, dentro de um conceito diferente do Poder Judiciário. Então, vejam bem, só para resumir: **não acho que se deva continuar discutindo se os TCs têm ou não jurisdição**. Essa é uma discussão desimportante, bizantina, **porque todo o problema é eficaz**. [...] **A luta dos TCs deve ser por um Código de Processo de Controle, onde se possa obter uma simplificação dos procedimentos, fugindo do excessivo formalismo judicialiforme**, dando conteúdo próprio ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que não pode, jamais, estar em oposição ao interesse público. Acrescento que, como é óbvio, **nesse Código, será necessário procedimentalizar a totalidade das competências, em especial as inspeções e auditorias**, que devem, sem que se precise inventar a roda, ser romanizadas, abasileiradas, **adequando-se as normas das instituições internacionais de controle ao nosso sistema jurídico**. (grifos nossos)

2.5 A MODERNA CONCEPÇÃO DE CONTROLE EXTERNO NO BRASIL

Reformas administrativas no Brasil constituem fenômenos cíclicos, incorporando modelos específicos, particulares de cada período histórico. Nos anos 90, o Estado brasileiro implantou reforma visando à modernização da administração pública, em consequência da redefinição das funções governamentais, que foi verificada também internacionalmente.

Como parte integrante do cenário de transição do Estado burocrático para o gerencial, entre outras medidas, o Governo Federal brasileiro consubstanciou uma reforma orçamentária, estruturando a ação governamental finalística em programas, conforme o Decreto n.º 2.829, de 1998, artigo 1º :

Artigo 1º Para elaboração e execução do Plano Plurianual 2000-2003 e dos Orçamentos da União, a partir do exercício financeiro do ano 2000, toda ação finalística do Governo Federal deverá ser estruturada em Programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano.
Parágrafo único. Entende-se por ação finalística aquela que proporciona bem ou serviço para atendimento direto a demandas da sociedade.

Um programa, em uma acepção simplificada, consiste em um instrumento de ordenamento da atuação governamental, abrangendo um conjunto de ações, cujos produtos ou resultados (bens ou serviços) contribuem para a solução de problemas/demandas da sociedade, tais como: segurança pública, saúde, urbanismo, habitação, saneamento, agricultura, indústria, comunicações e energia.

No mesmo sentido, a Portaria n.º 42 de 1999 (BRASIL, 1999), expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão, atualizou a discriminação da despesa pública e estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais, destacando-se, aqui, o conceito de programa:

Artigo 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:
a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual; [...]

Kashiwakura (1997, p.1) alertava que, até então, não existia um exame mais apurado, quanto à otimização de recursos públicos previstos no Orçamento:

O orçamento público constitui um dos principais instrumentos para o planejamento e controle da utilização dos recursos públicos. Na medida em que sejam bem

utilizados os programas governamentais atenderão cada vez melhor ao interesse da população. [...] não existe uma conscientização ampla na análise dos programas, projetos e atividades quanto a eficiência e eficácia na utilização dos insumos. Há que se privilegiar os mecanismos de avaliação de desempenho na administração pública, a fim de propiciar maior retorno social na utilização dos recursos públicos.

Assim, a finalidade da referida reforma foi o destaque aos resultados da ação pública, estruturada em programas governamentais, de acordo com Araújo (2002, p.170):

Entre os macro-objetivos dessa reforma, podemos enfatizar a tentativa de tornar a administração pública menos burocrática e mais gerencial, em face da observância de dois princípios fundamentais: problematizar a realidade a ser transformada e cobrar resultados, aqui entendidos, respectivamente, como sendo a necessidade de se identificar, realmente, os anseios da comunidade e de prestar contas sobre quais foram, efetivamente, os benefícios gerados aos cidadãos, contribuinte ou não. É, em síntese, a prática fiel da *accountability*.

Dessa forma, o ato de prestar contas, que antes enfatizava o aspecto da regularidade, foi fortalecido sob a ótica de resultados. A *accountability*, como responsabilidade objetiva de responder por algo (prestar contas), abrange também aspectos de desempenho e, segundo Mosher (1968, p.7), “Quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas é considerado irresponsável e está sujeito a penalidades”.

Para Campos (2005, p.387), a *accountability* se tornou uma questão de democracia: “Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*. E a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade”.

Observe-se que a avaliação de programas governamentais já constituía responsabilidade do sistema de controle interno dos Poderes, como dispôs a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 74:

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

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

Silva (2002, p.727) enfatiza a colaboração que deve existir entre o controle interno – responsabilidade de todos os Poderes – e o controle externo, a cargo do Poder Legislativo: “[...] o exercício do controle interno, que tem como uma de suas finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

Destarte, a própria administração pública é responsável pela avaliação interna dos programas governamentais, cabendo aos Tribunais de Contas o auxílio ao respectivo controle externo de aspectos legais, operacionais e de desempenho, conforme preconiza a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70, 71 e 75.

Entretanto, apesar das referidas normas, o controle externo no Brasil ainda apresentava uma supremacia do exame de prestações de contas, com responsabilização financeira, em relação a procedimentos auditoriais referentes a aspectos operacionais e de desempenho da ação governamental, segundo Gomes (2002, p.19-20):

Sob a influência do modelo francês de controle externo de natureza jurisdicional, os Tribunais de Contas do Brasil aperfeiçoaram com êxito a fiscalização da aplicação dos recursos públicos sob a ótica da prestação de contas, notadamente no que diz respeito à responsabilização financeira do agente público e à aplicação de sanções pela violação da lei. Assim, a atividade dos Tribunais de Contas do Brasil tem, tradicionalmente, natureza judicialiforme, caracterizada pelo controle *ex-post*, ao contrário dos países anglo-saxões que desenvolveram os modernos procedimentos auditoriais, cujos paradigmas são a Inglaterra, os Estados Unidos e o Canadá. Somente mais recentemente, na verdade a partir da década de oitenta, alguns órgãos de controle externo do Brasil começaram a utilizar os procedimentos auditoriais [...] **predominavam os aspectos jurídicos e financeiros, constituindo, assim, a bem dizer, a auditoria de regularidade (financeira e de cumprimento legal), que cederia o espaço à auditoria operacional integrada introduzida pela Constituição de 1988.** (grifos nossos)

Em razão da referida deficiência, o Tribunal de Contas da União (TCU), em cumprimento as suas competências e atribuições, em face dos novos desafios, fortaleceu institucionalmente um modelo de auditorias de natureza operacional lastreado nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Desde 1998, o TCU mantém Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido²⁵, incluindo módulos de capacitação de seus servidores para o uso de novas metodologias e técnicas. O projeto visa à melhoria do desempenho de instituições

²⁵ De acordo com informações disponíveis no site <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2007.

governamentais brasileiras, bem como à otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas das auditorias de natureza operacional realizadas.

O nível de implementação das recomendações formuladas pelo TCU revela o resultado das ações de controle externo, que podem apresentar reflexos financeiros (redução de despesa ou aumento de receita) e/ou incremento no impacto social e/ou econômico dos programas de governo.

Outros tribunais de contas brasileiros, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, adotaram esse novo modelo de controle externo, associando o aspecto da legalidade a parâmetros operacionais e de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade).

2.6 DESAFIOS IMPOSTOS PELO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Nesse cenário de transição do modelo burocrático para o gerencial, foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 19 de 1998 (BRASIL, 1998), reestruturando o regime, princípios e normas da administração pública. Ficaram, então, expressos cinco princípios da administração pública na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 37, *caput*, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência²⁶.

A Mensagem Presidencial n.º 886 de 1995, convertida em Proposta de Emenda Constitucional n.º 173 de 1995 (BRASIL, 1995), que originou a EC n.º 19 de 1998 (BRASIL, 1998), continha entre seus objetivos “[...] enfatizar a qualidade e o desempenho nos serviços públicos [...]”. Assim, a referida Emenda introduziu expressamente o princípio da eficiência, pelo qual não basta apenas a prestação do serviço público, mas sua capacidade de atender plenamente à necessidade que o originou.

Di Pietro (1998, p.73) afirma que o princípio da eficiência “[...] impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins

²⁶ Medauar (2003, p.142) destaca a consagração da eficiência como princípio da Administração Pública: “Agora a eficiência é princípio que norteia toda a atuação da Administração Pública. O vocábulo liga-se à idéia de ação, para produzir resultado de modo rápido e preciso. **Associado à Administração Pública, o princípio da eficiência determina que a Administração deve agir, de modo rápido e preciso, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população**”. (grifos nossos)

que cabem ao Estado alcançar”. Para Freire (2007, p.24), não basta que “as atividades sejam desempenhadas apenas com legalidade”, são também exigidos: “resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades dos administrados”. Oliveira (2006, p.269) resume: “A eficiência da ação administrativa é pressuposto da sua legalidade substancial”.

Moraes (2004, p.319) salienta que aos administrados cabem obrigações, mas também o direito a um serviço público eficiente:

A atividade estatal produz de modo direto ou indireto conseqüências jurídicas que instituem, reciprocamente, direito ou prerrogativas, deveres ou obrigações para a população, traduzindo uma relação jurídica entre a Administração e os administrados. Portanto, existirão direitos e obrigações recíprocos entre o Estado-administração e o indivíduo-administrado e, conseqüentemente, esse, no exercício de seus direitos subjetivos, **poderá exigir da Administração Pública o cumprimento de suas obrigações da forma mais eficiente possível.** (grifos nossos)

A administração pública passa, portanto, a enfatizar os resultados e a qualidade dos serviços prestados para a satisfação das necessidades do “cidadão-cliente”. A esse respeito, Pereira e Spink (2001, p.11) ensinam:

A necessidade de aumentar a eficiência do Estado é uma imposição do processo de globalização, que acirrou a competição entre os países. Em conseqüência, a administração pública burocrática tornou-se obsoleta e as burocracias públicas estão sendo levadas cada vez mais a adotar uma abordagem gerencial, baseada na descentralização, no controle de resultados e não no controle de procedimentos, na competição administrada, e no controle social direto.

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)²⁷, estabeleceu disciplina, objetivando o equilíbrio das contas públicas²⁸ e, conforme o seu artigo 1º, o planejamento governamental é

²⁷ Moraes (2005, p.31) assim comenta o advento da LRF (BRASIL, 2000): “Indubitavelmente, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal vem colocar um freio à triste tradição de irresponsabilidade fiscal e orçamentária, buscando, por meio de linguagem um tanto tortuosa, o equilíbrio das contas públicas”.

²⁸ Giambiagi e Além (2000, p.351) destacam os obstáculos à implementação de um ajuste fiscal: “Um dos motivos que explicam por que muitas vezes os Governos têm problemas para implementar um ajuste fiscal é a dificuldade de definir sobre quem vai incidir o custo do mesmo. O Governo é em geral tratado como um agregado macroeconômico, mas nas decisões envolvendo aumentos de receita e/ou corte de gastos, nota-se a influência que têm os grupos específicos nas definições acerca de como distribuir o esforço de redução do déficit público”.

um de seus eixos, juntamente com a transparência²⁹, o controle, a fiscalização e a responsabilização:

Artigo 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF (BRASIL, 2000) dispôs sobre os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA)³⁰, sendo indispensável a compatibilidade entre eles, como salienta Lino (2001, p.31):

É assim, o conjunto, a conexão e a articulação desses três diplomas, de iniciativa – e nos prazos fixados – exclusiva do Poder Executivo, que a LC vai proceduralizar, dando base e conteúdo normativo às políticas públicas nacionais, realizando, inclusive, posto que parcialmente (limitado aos aspectos orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais), os planos e as metas para a consecução, em sede infraconstitucional e, em dado período, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Khair (2001, p.95), ao comentar a transparência da gestão e a maior eficiência na ação governamental perseguidas pela LRF (BRASIL, 2000), afirmou:

Característica marcante da Lei de Responsabilidade Fiscal é a obrigatoriedade da transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal. A garantia de uma eficaz administração pública está centrada na boa interação entre governo e sociedade. [...] A interação Executivo e Legislativo com a sociedade poderá ser facilitada com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece maior transparência na ação governamental por meio da ampla divulgação das prestações de contas, dos relatórios de gestão e, especialmente, pelo incentivo à participação da sociedade. As informações contidas nos relatórios exigidos, além de estabelecer parâmetros e

²⁹ Sobre a necessidade da transparência para o controle social e para a condução da coisa pública, Santos e Cardoso (2002, p.221) declaram: “[...] a construção de capacidades estatais não pode prescindir do **princípio da transparência**: maior abertura e compartilhamento de informação torna o público mais capaz de decidir e fazer as escolhas políticas, **umenta a accountability dos Governos e reduz o âmbito da corrupção**. Maior transparência é também essencial para a economia: melhora a alocação dos recursos, **reforça a eficiência** e as perspectivas de crescimento econômico”. (grifos nossos)

³⁰ A associação entre planejamento e orçamento já constava do texto da Constituição Federal (BRASIL, 1988), como assinala Giacomoni (2003, p.62-63): “A Constituição de 1988 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada. Substituindo os orçamentos plurianuais de investimentos previstos na legislação anterior, os planos plurianuais orientarão a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como a apresentação de emendas por parte dos legisladores”.

metas para a administração pública, permitem avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e Legislativo. [...] As dificuldades e a escassez de recursos levam os governos a fazer verdadeiros milagres para conseguir executar os projetos essenciais do plano de governo. A Lei de Responsabilidade Fiscal deverá conduzir os governos a administrarem com mais eficiência seus recursos.

São instrumentos de transparência da gestão fiscal: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Deverá haver ampla divulgação pública³¹, inclusive eletronicamente.

Para Santos (2004, p.111), a LRF “[...] pode ser vista como um autêntico estatuto de postura ética do administrador público brasileiro, seja para aquele que exerce tipicamente a função pública ou para o que a exerce atipicamente”. Com as mudanças introduzidas pela LRF, Crispim (2002, p.41) afirma que “Uma das preocupações da Auditoria Pública é fornecer subsídios para que o Governo avalie se os recursos públicos estão sendo aplicados adequadamente nas áreas a que se destinam”.

A LRF (BRASIL, 2000) estreitou o vínculo que deve existir entre fixação e execução de metas fiscais, fortalecendo o controle dos resultados obtidos. Conforme Motta (2000, p.181), o controle sobre a responsabilidade fiscal deverá garantir o seu cumprimento:

Apenas uma possibilidade de mudança na Administração Pública pode ser vislumbrada, frente à imposição de limites à ação dos agentes públicos; **somente uma função poderá transformar em ser o dever-ser da norma: o controle.** (grifos nossos)

Desenvolveu-se, sobretudo, o conceito de “responsividade”, correlato a todos os demais princípios da administração pública, previstos na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 37, segundo Motta (2001, p.4):

A concepção de responsividade traduz precisamente o direito do cidadão a “obter respostas” às suas necessidades e demandas, abrangendo muito mais do que a simples responsabilidade patrimonial do Estado por ato administrativo.

³¹ Nesse sentido, Menezes (2002, p.350) afirma: “Há necessidade que os entes públicos disponibilizem para a sociedade as informações essenciais para que o cidadão visualize os passos desenvolvidos pelo poder público no cumprimento de suas atribuições legais. A atividade pública se dá financiada por recursos que saem do seio da sociedade, portanto, nada mais justo que essa sociedade exija dos poderes públicos a prestação de contas que demonstrem a correta arrecadação e aplicação desses recursos”.

Moreira Neto (2002, p.566) salientou a influência da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e da LRF (BRASIL, 2000) nas novas formas de controle à disposição dos Tribunais de Contas:

A Carta de 1988, acrescentando ao tradicional controle financeiro e orçamentário as dimensões operativas, em termos de eficácia, eficiência, economicidade e legitimidade, sem dúvida conclui um ciclo de aperfeiçoamento constitucional do sistema de controle de contas, superando antiquadas modalidades registrárias, mantidas apenas em matéria de administração de pessoal (admissões, acumulações, aposentadorias, reformas e pensões) às quais se acrescentou recentemente o controle prudencial, de natureza concomitante, sobre a gestão fiscal.

Castro (2004, p.207) frisou a necessidade de modernização dos Tribunais de Contas, ao comentar, também, os novos desafios impostos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) e pela LRF (BRASIL, 2000):

A Constituição de 1988 promoveu profunda mudança na fiscalização dos gastos governamentais, ao incluir novos princípios de controle e avaliação, ampliando, ainda mais, as competências e atribuições dos Tribunais de Contas. A Emenda Constitucional nº 19/98, ao introduzir também o **princípio da eficiência** a ser obedecido pela Administração Pública, além de conceitos como programas de qualidade e produtividade, treinamento, desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, consolidou a necessidade do controle externo examinar e avaliar não apenas o aspecto da regularidade, mas também a operacionalidade, os resultados e os respectivos impactos das ações governamentais na sociedade. **O modelo de gestão pública em implantação no País requer dos órgãos de controle uma atuação mais efetiva. Também a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) aumentou as atribuições das Cortes de Contas, tornando-se necessárias modificações em suas estruturas funcional e operacional.** Dessa forma, as competências e atribuições dos Tribunais de Contas vêm sendo ampliadas, sobretudo considerando as inovações introduzidas na Administração Pública, consubstanciadas na adoção de um modelo gerencial, que constitui um desafio a ser considerado pelos órgãos de controle externo. Outrossim, os avanços dos meios de comunicação vêm possibilitando à sociedade uma maior visibilidade das ações governamentais, exigindo do controle externo uma atuação mais eficaz e tempestiva, que torna imprescindível a modernização dos Tribunais de Contas. (grifos nossos)

A LRF (BRASIL, 2000) trouxe, assim, desafios adicionais ao momento de transição para o modelo gerencial, afetando os Tribunais de Contas, assim como toda a administração pública.

3 O CONTROLE SUBSTANCIAL DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS MEDIANTE AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL

3.1 AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL: CONFIGURAÇÕES NORMATIVAS E CONCEITUAIS

O controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais) da gestão pública, como já visto, veio complementar o controle formal (ou de legalidade), devido às transformações experimentadas pela administração pública, principalmente no século XX, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70 a 75, determina tanto para o sistema de controle interno de cada Poder quanto para os Tribunais de Contas brasileiros, a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho das ações governamentais (controle substancial, portanto):

Artigo 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**.

[...]

Artigo 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;

[...]

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a **execução dos programas de governo**³² e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e **avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

[...]

Artigo 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos **Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal**, bem como dos **Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios**. (grifos nossos)

³² Um programa, em uma acepção simplificada, consiste em um instrumento de ordenamento da atuação governamental, abrangendo um conjunto de ações, cujos produtos ou resultados (bens ou serviços) contribuem para a solução de problemas/demandas da sociedade, tais como: segurança pública, saúde, urbanismo, habitação, saneamento, agricultura, indústria, comunicações e energia.

A responsabilidade primária pela avaliação dos programas governamentais é do sistema de controle interno dos Poderes. Os Tribunais de Contas, por sua vez, devem realizar auditorias de natureza operacional para o exercício externo do controle substancial. Quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações.

Silva (2006, p.202) confirma a relevância da utilização das auditorias operacionais para o controle substancial da administração pública:

Na época atual, quando a sociedade está mais esclarecida e consciente de seus direitos, não se admite mais que o **controle da administração pública, realizado pelos Tribunais de Contas**, se reduza basicamente ao exame da conformidade e da regularidade dos gastos públicos, deixando de avaliar os aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade, quando da execução dos programas governamentais. **O instrumento a ser utilizado para essa avaliação é, sem sombra de dúvida, a auditoria de natureza operacional.** (grifos nossos)

Alguns Tribunais de Contas brasileiros, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), empregam os recursos metodológicos da Auditoria Integrada, de amplo escopo, que abrange tanto a Auditoria de Regularidade (ou de Conformidade) quanto a Auditoria Operacional. Everard e Wolter (1989, p.187) definem a auditoria integrada como “Auditoria de conjunto, que inclui simultaneamente a auditoria financeira e a auditoria de resultados”.

A Auditoria de Regularidade ou de Conformidade consiste no exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações tomadas em conjunto, assim como verifica o atendimento às leis, normas e regulamentos aplicáveis, além dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos.

A Auditoria Operacional consiste no acompanhamento e na avaliação da ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das ações governamentais.

Essa nomenclatura não guarda homogeneidade entre as diversas Entidades Fiscalizadoras Superiores. Existem diversas denominações, tais como: Auditoria de Desempenho, Administrativa, de Gestão, de Otimização de Recursos e de Resultados.

Registre-se, contudo, que o Tribunal de Contas da União adota a nomenclatura de Auditoria de Natureza Operacional, abrangendo duas modalidades: Auditoria de Desempenho Operacional (exame da ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia) e Avaliação de Programa (exame da efetividade dos programas e projetos governamentais).

Apesar das diferenças terminológicas indicadas, para os efeitos desta pesquisa, por questões didáticas, utilizaremos os termos “Auditoria Operacional” e “Auditoria de Natureza Operacional” como expressões de mesmo significado, registrando que para uma avaliação completa das ações governamentais, faz-se mister coordenar os exames de legalidade com os de desempenho, como sugere a metodologia da auditoria integrada.

3.2 OS ESTUDOS DE AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS

Belloni, Magalhães e Sousa (2000, p.14) conceituam a avaliação informal como: “[...] uma ação corriqueira e espontânea realizada por qualquer indivíduo acerca de qualquer atividade humana; é, assim, um instrumento fundamental para conhecer, compreender, aperfeiçoar e orientar as ações de indivíduos ou grupos”. Configura, portanto, um processo natural, instintivo e assistemático.

Esse procedimento avaliativo, suficiente para uso individual e não científico, não é adequado para instituições, programas de governo ou políticas públicas. Nesses casos, faz-se mister uma avaliação formal ou sistemática, abrangendo todas as dimensões do objeto avaliado, com vistas a incentivar seu aperfeiçoamento.

O conceito de avaliação ora adotado é, portanto, relativo à análise de processos, produtos (bens e serviços) e resultados (quantitativos e qualitativos), tendo por objeto os programas governamentais.

O Núcleo de Estudos de Políticas Públicas (NEPP), da Universidade Estadual de Campinas (1999, p.39), em publicação intitulada “Modelo de Avaliação de Programas Sociais Prioritários: Relatório Final”, acerca da avaliação com foco em resultados, ensina:

A primeira categoria de estudos de avaliação está centrada na análise dos resultados (ou efeitos gerados) pelo programa no plano da implementação. Esta categoria varia em função de que tipos de resultados os analistas estão interessados em investigar junto a beneficiários do programa – esperados ou não esperados – e em função destes tipos de resultados, variam as questões que orientam a pesquisa de campo e a coleta de dados. (grifos nossos)

Ainda de acordo com o referido Relatório do NEPP, as técnicas e métodos usuais para investigação dos resultados atingidos são entrevistas com beneficiários e atores institucionais, complementadas com dados oficiais fornecidos pelas instituições executoras do programa.

Outra distinção clássica na análise dos resultados é concernente a sua natureza: esperados ou não esperados. Na avaliação dos resultados esperados, consideram-se dados quantitativos, e até qualitativos, nas hipóteses de maior complexidade, com vistas a verificar em que medida esses resultados foram alcançados para os beneficiários do programa.

No tocante aos resultados não esperados, os estudos normalmente enfatizam entrevistas qualitativas com beneficiários ou atores institucionais. As questões essenciais são:

- a) Qual a natureza dos resultados inesperados produzidos pelo programa?
- b) Em que medida estes resultados (inesperados) ocorrem e impedem o programa de produzir os resultados esperados?
- c) De que forma estes resultados não esperados afetam os beneficiários do programa?

Independente da natureza da avaliação, as questões típicas dos estudos com foco nos resultados são:

- a) Quais produtos e/ou serviços estão sendo ofertados aos beneficiários do programa?

- b) Houve aderência dos produtos e/ou serviços efetivamente gerados/prestados aos originalmente pretendidos?
- c) Qual o grau de satisfação dos beneficiários com os resultados do programa?
- d) Como e por que os programas implementados produzem resultados inesperados?

Quando o foco se volta essencialmente para avaliar a forma específica de funcionamento do programa, a questão central é: como o programa funciona?

A avaliação, em regra, objetiva compreender a natureza e o *modus operandi* dos mecanismos de implementação dos programas, e de como estes se articulam – ou não – com os resultados esperados – ou não – pelos formuladores. As questões centrais são as seguintes:

- a) O que ocorre no funcionamento do programa?
- b) Os resultados produzidos pelo programa realmente decorrem deste?
- c) Quais os pontos de estrangulamento do programa?
- d) Os mecanismos de implementação do programa funcionam como originalmente concebidos pelos formuladores?

3.3 ETAPAS E CARACTERÍSTICAS DA REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS EXTERNAS EM PROGRAMAS DE GOVERNO

A auditoria em programas é uma espécie de auditoria governamental, de caráter operacional. Araújo (1998, p.18) assim conceitua o termo:

A Auditoria Governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a administração da *res publica*. Ela está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo. Normalmente é realizada por entidades superiores de fiscalização, sob a forma de Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da administração pública.

A auditoria em programa é de amplo escopo, e visa avaliar além dos aspectos de regularidade, os operacionais e os de desempenho da Administração.

A auditoria de programas acompanha e avalia a ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão

de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das políticas governamentais.

A seleção dos programas de governo considera, principalmente, os seguintes critérios: volume de investimentos; repercussão sobre a economia e sua utilidade social; áreas geográficas abrangidas e segmentos sociais atendidos; relação custo/benefício; cronograma de execução; efeitos sobre o perfil da dívida pública; conexão com outros programas governamentais³³, e existência de gestores identificados como responsáveis pela execução de diversos programas governamentais.

O processo da auditoria é, em regra, dividido em quatro fases: Planejamento, Execução, Relatório e Acompanhamento. Na seqüência, estão descritas – e sintetizadas – as mencionadas fases, de acordo com o Manual de Auditoria Governamental do TCE-BA (2000), inspirado no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU (2000).

A fase de planejamento compreende a determinação dos objetivos da auditoria, seu alcance, critérios, metodologia, prazo e recursos necessários para cobrir as atividades, processos, sistemas e controles principais. Esta fase possibilita o adequado conhecimento e compreensão do objeto da auditoria.

Attie (1998, p.44) ressalta a importância de um planejamento eficiente:

A execução de um trabalho que dirija para que os objetivos propostos sejam alcançados é dependente, em essência, da elaboração de um eficiente planejamento de auditoria. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame. O planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado. O planejamento estabelece antecipadamente o

³³ Rodrigues Filho (1999, p.120-121) lembra que a conexão de ações governamentais em diversas áreas é frequentemente contraditória, sendo possível, portanto, a ocorrência de efeitos não esperados e negativos: “[...] Toda decisão implica uma cadeia de decisões (Luhmann), envolvendo toda a rede-de-poderes-públicos-e-sistemas-sociais. Tampouco é possível a execução linear e isolada. Porque a execução de um programa, além de se sustentar em objetivos indeterminados – ou por isso mesmo –, sempre repercute e produz impacto em outros: a execução de um programa importa um *plano* de ação complexo, de variáveis e finalidades múltiplas, inclusive as decorrentes de conseqüências, não totalmente controláveis, do próprio ato de decisão. Basta lembrar a conexão, muitas vezes contraditória, entre investimento industrial, ecologia, turismo, nível de emprego, distribuição de renda, desenvolvimento urbano e rural, imigração e problemática social, infra-estrutura básica, mudança do modelo cultural, política econômica, economia informal, etc. [...]”.

que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global.

Após a conclusão do relatório de planejamento, deverão ser elaborados os programas de auditoria, contendo os procedimentos específicos que serão realizados para alcançar os objetivos e propiciando um direcionamento lógico das atividades a serem executadas. Sobre programas de auditoria, Sá (1998, p.130) declara:

Também, na auditoria, o programa ou plano é a linha de conduta a seguir, as etapas a vencer, o meio a empregar. Embora não se possa, muitas vezes, programar com a precisão necessária, isto não quer dizer que seja ineficiente ou duvidosa a medida; pelo contrário, o programa tem na auditoria o mesmo relevante papel que ocupa na administração, na organização, na economia e em outras ciências.

Assim, o programa de auditoria contém uma relação lógica entre os procedimentos nele descritos, os objetivos e os critérios estabelecidos, consistindo em um guia para a execução dos trabalhos, devendo confrontar as atividades, os sistemas e controles com aqueles critérios, para a coleta de evidências que fundamentem as observções.

A etapa de execução abrange a realização de provas e coleta de evidências em quantidade e qualidade, fundamentando-se nos objetivos, critérios e na metodologia selecionada durante o planejamento auditorial. Compreende a realização de provas e avaliação de controles, coleta de evidências, desenvolvimento dos achados de auditoria e discussão com a Administração. Nesse sentido, Araújo (1998, p.166) afirma: “A Execução é a fase da aplicação dos procedimentos de auditoria objetivando a obtenção de provas ou evidências que irão suportar a opinião do auditor. É nesse estágio que o auditor realiza fundamentalmente seus exames”. Nas auditorias em programas governamentais, observa-se o funcionamento desses e o cumprimento das metas previstas, bem como se avaliam os resultados qualitativos alcançados.

Na etapa de execução, como já visto, evidências são coletadas e achados de auditoria, desenvolvidos. Os achados de auditoria constituem fatos relevantes que o auditor constatou no decorrer de seus exames, e que devem ser comunicados aos responsáveis e demais interessados. A constatação de um achado ocorre quando certa condição não está em consonância com um critério preestabelecido.

O desenvolvimento dos achados fundamenta as conclusões e recomendações que serão relatadas. As conclusões são considerações lógicas feitas pelo auditor e sua força depende do grau de persuasão da evidência que suporta o achado.

Os requisitos essenciais para o desenvolvimento de um achado são: relevância do fato; respaldo nos papéis de trabalho; objetividade; fundamentação das conclusões e recomendações; poder de convencimento. Ao desenvolver-se um achado de auditoria, deverão ser considerados os seguintes atributos:

- condição: situação encontrada pelo auditor;
- critério: situação ideal ou esperada, de acordo com normas de controle interno, legislação aplicável, Princípios Fundamentais de Contabilidade, boas práticas administrativas, parâmetros de desempenho institucional etc.;
- efeitos: fatos que demonstram a necessidade de ações corretivas, para a solução dos problemas encontrados. Compreendem a diferença entre a condição e o critério, ou seja, entre “o que é” e “o que deveria ser”. Sempre que possível, os efeitos deverão ser expressos monetariamente ou em outra unidade de medida. As conseqüências imediatas dos fatos devem ser consideradas, bem como seus efeitos colaterais, intangíveis, tanto reais como potenciais;
- causas: razões e motivos que geraram a ocorrência dos fatos. Constituem a origem da falta de conformidade entre a condição e o critério.

O critério primário em uma auditoria de regularidade é a legislação pertinente, mas em uma auditoria operacional, os critérios essenciais dizem respeito a parâmetros de desempenho, nem sempre previstos na legislação, mas considerados aplicáveis ao caso, por serem adotados por outras instituições similares do mesmo ramo de atividade ou por organismos internacionais defensores ou reguladores da área em questão (ex.: os índices de referência adotados pela Organização Mundial de Saúde).

Vale ressaltar, ainda, que a legislação que disciplina determinada matéria/área, objeto de exame auditorial, pode, em alguns casos, constituir a própria fonte de ineficiência das atividades avaliadas (como ocorre freqüente e notoriamente no Brasil). Por esse motivo, a

legislação não deve ser considerada a fonte primária de critérios em uma auditoria operacional, o que não significa dizer que se eventuais irregularidades forem detectadas, principalmente por instituições de controle do modelo Tribunal ou Corte de Contas, elas deixem de ser relatadas. Esse fato torna recomendável a adoção da metodologia de autoria integrada, de caráter mais abrangente, por permitir – e até mesmo perseguir – uma combinação entre aspectos legais e operacionais no momento da realização dos exames.

O desenvolvimento de um achado compreende, em geral, as seguintes fases: identificação da situação (condição) encontrada; identificação dos efeitos; identificação do tipo, causas e extensão da ocorrência; identificação e exame das normas que regem a matéria; esclarecimentos prestados pelos responsáveis e pessoas afetadas; formação de opinião e, conseqüentemente, das conclusões de auditoria. Quanto à formação de opinião no processo auditorial, Arruda (2002, p. 106) afirma:

A formação de opinião, em Auditoria, é a combinação da capacidade humana de inferir certas conclusões a partir da análise de dados diversos, que possuam inter-relações de causa e efeito, com a aplicação de procedimentos técnicos específicos sobre esses dados, com vistas a depurar resultados pretendidos.

Por fim, devem ser formuladas recomendações para melhoria do desempenho. Conforme as Normas de Auditoria Governamental do GAO (1995, p. 112), “Os auditores devem incluir em seus relatórios as recomendações com respeito às medidas consideradas apropriadas para corrigir áreas-problema e melhorar as operações”.

A fase de elaboração do relatório consiste no registro e comunicação dos resultados da auditoria ao Tribunal de Contas e ao auditado.

De acordo com Araújo (1998, p. 190) o Relatório é utilizado para comunicar os resultados dos trabalhos auditoriais:

O Relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor comunica ou apresenta os resultados dos trabalhos realizados, suas conclusões, opiniões, recomendações e as providências necessárias que devem ser tomadas pela administração.

Os componentes do relatório de auditoria, em regra, são os seguintes: capa; índice; identificação da entidade e/ou programa e do(s) gestor(es); sumário executivo;

introdução; objetivo; natureza da auditoria; período abrangido; visão geral do programa; alcance; fontes de critérios; procedimentos e estratégias metodológicas; limitações; resultado da auditoria; conclusão, e anexos.

O acompanhamento tem o objetivo de verificar a implementação das recomendações pelo auditado, podendo ser realizado no âmbito de uma nova auditoria ou por meio de designação específica. A efetividade da auditoria deve ser medida nesta fase, mediante o grau de adoção das providências recomendadas e os efeitos produzidos.

Na fase de acompanhamento, devem ser adotados os seguintes procedimentos: revisão sistemática das ações administrativas, comparando-as com as recomendações dos auditores; análise do grau de dificuldade para a implementação das recomendações; revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes, e inserção dos resultados do acompanhamento nos relatórios de auditorias posteriores.

O acompanhamento encerra o ciclo da auditoria, subsidiando o planejamento das auditorias seguintes. Gomes (2001, p.19) destaca o instrumento denominado Plano de Ação, mediante o qual se procede ao acompanhamento:

O novo manual contemplou, também, a fase de acompanhamento das recomendações dos auditores, instrumentalizada pelo Plano de Ação, onde os gestores devem indicar as estratégias adotadas e os prazos necessários à implementação das recomendações constantes do Relatório de Auditoria.

O Plano de Ação é, portanto, um instrumento relevante para o acompanhamento, sendo elaborado ao final da fase de Relatório, a partir das recomendações nele contidas. Deve incluir um cronograma para as ações corretivas a serem adotadas. A definição das metas e prazos no Plano de Ação deve ser discutida com o gestor. A partir deste Plano, a auditoria pode exercer o Acompanhamento das ações programadas, verificando sua real implementação e coletando elementos para o planejamento de novas auditorias.

Nas auditorias em programas governamentais, devem ser consideradas a adequação e a importância dos objetivos do programa e a consistência entre estes e as necessidades previamente identificadas. A relação de causalidade entre os resultados observados (esperados e não esperados) e a política proposta também pode ser analisada.

É necessário avaliar o alcance dos objetivos e o cumprimento das metas, devendo-se: analisar se os objetivos e metas previstos são suficientes para o atendimento da demanda; verificar o percentual de realização, mediante indicadores de desempenho definidos para o programa; examinar, para as metas ainda em curso, a possibilidade de seu cumprimento ser tempestivo; verificar se foram definidos indicadores e os mesmos são adequados para avaliar o desempenho, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

3.3.1 Indicadores de desempenho

Como já visto, nas auditorias em programas de governo, a equipe deve identificar os indicadores de desempenho utilizados pela Administração para acompanhar e avaliar a sua execução, observando os critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Esses indicadores devem ser expressos em termos quantitativos e/ou qualitativos, considerando-se o fator temporal. As suas fontes devem ser identificadas e validadas pelos auditores.

Os indicadores de desempenho devem reunir algumas qualidades, para que sejam válidos:

- a) acessibilidade: o custo de levantamento deve ser razoável, com facilidade de cálculo e interpretação;
- b) cobertura: o indicador deve compreender todos os elementos necessários à representação da meta;
- c) estabilidade: o indicador deve ser formulado de modo a permitir comparações ao longo do tempo;
- d) objetividade: o indicador não deve ser ambíguo;
- e) pertinência: o indicador deve ser compatível com o objeto que se almeja mensurar;
- f) precisão: a margem de erro deve ser aceitável;
- g) rastreabilidade: a Administração deve registrar todos os elementos considerados na formulação do indicador;
- h) relevância: o indicador deve ser essencial para informar, controlar, avaliar e tomar decisões;

- i) seletividade: o indicador deve identificar os aspectos e resultados principais da meta;
- j) sensibilidade: o indicador deve ser capaz de permitir a percepção de pequenas variações em sua medida, e
- l) simplicidade: o indicador deve ser de fácil compreensão.

É importante ressaltar que nem todas as ações governamentais são passíveis de mensuração física. Grateron (1999, p.109-111) ressaltou a dificuldade de mensuração dos efeitos da ação governamental, mesmo com a adoção de indicadores de desempenho:

Quiçá o problema principal na implantação de sistemas de controle de gestão na administração pública seja a dificuldade na mensuração do custo das entradas (*inputs*), da qualidade das saídas ou serviços (*outputs*) e dos efeitos ou benefícios advindos (*outcomes*). [...] Pode-se entender como fundamental, na avaliação da *performance*, por meio da utilização de indicadores como sistema de informação para suportar a tomada de decisões na administração pública, a qualidade e adequação dos recursos de entrada ou *inputs*, uma vez que, muitas vezes as ineficiências e ineficácias têm a sua origem na utilização de recursos de entrada inadequados, introduzindo-se distorções importantes desde o começo, as quais terão seu efeito na qualidade do serviço prestado.

Os auditores devem observar algumas dificuldades concernentes ao processo de medição por indicadores, tais como: dificuldade de apropriação de custos dos programas, manipulação das entradas (insumos) e dos dados constantes do sistema de informação e mensuração de resultados exclusivamente em termos quantitativos.

Faz-se mister medir os resultados, em série histórica, relacionando-os, com outros de programas com características semelhantes. Também é importante verificar se são realizadas, com regularidade, avaliações de cenário concernentes, por exemplo, aos impactos das políticas governamentais vigentes e às mudanças tecnológicas que permitam ratificar ou sugerir a adoção de outros indicadores. O desempenho de grupo setorial, nacional ou estadual, com características similares ou comparáveis às do órgão ou entidade também pode auxiliar a avaliação.

É importante observar se a Administração realiza pesquisas quanto ao atendimento das necessidades da comunidade beneficiada pelo programa, bem como identificar os aspectos que não foram contemplados com pelo menos um indicador por meta.

Também é possível estender a análise dos resultados para questões relacionadas à equidade, medida pela possibilidade de acesso dos grupos sociais menos favorecidos aos serviços públicos prestados, comparando-a com parâmetros disponíveis, e avaliando, desta forma, o nível de distribuição equânime destes.

Na análise dos critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, algumas considerações são importantes, a fim de que seja efetuada a adequada avaliação de desempenho do programa.

3.3.2 Economicidade, eficiência, eficácia e efetividade

Conforme menção anterior, a execução da auditoria de programa enfatiza os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (1995, p.54) assim conceituou esses termos:

Economia: consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos empregados em uma atividade, sem descuidar da devida qualidade.

Eficácia: o grau com que os objetivos são alcançados e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade.

Eficiência: a relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos utilizados para produzi-los.

Quanto à efetividade, no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, o Tribunal de Contas da União (2000, p.107) conceitua: “[...] relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados)”.

Matos (2002, p.125) relaciona os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade com o processo decisório, como demonstrado na figura 1.

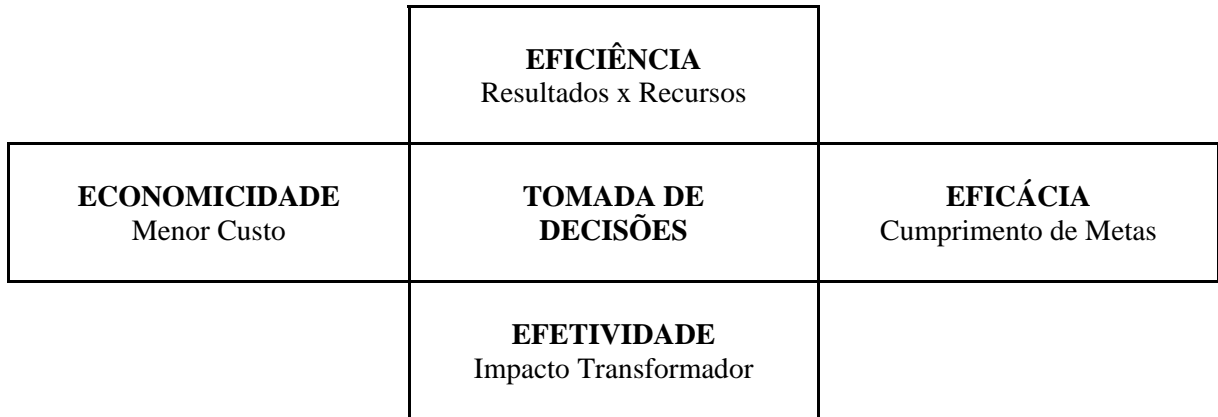


Figura 1 – A relação entre o processo decisório e os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Fonte: Matos (2002, p.125).

De acordo com o Glossário de Termos de Auditoria, do *Office of the Auditor General* do Canadá (1995, p.28), a economia “[...] designa os termos e condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais. Uma operação econômica deverá adquirir esses recursos em qualidade e quantidade adequadas, ao mais baixo custo”.

É relevante observar os mecanismos que propiciam a obtenção de menores preços para os bens ou serviços prestados. Para tanto, as condições em que são adquiridos os recursos materiais e financeiros devem ser examinadas, tomando-se conhecimento: das demandas e de sua comparação com o que foi adquirido ou se vai adquirir; dos padrões de qualidade aceitáveis; do grau de utilização dos bens ou serviços a adquirir, e dos prazos e condições referentes aos recursos.

O auditor deverá, portanto, examinar se a aquisição de recursos é realizada oportunamente, ao menor custo possível, na quantidade e qualidade adequadas, identificando os fatores antieconômicos. Tais fatores podem ser referentes a recursos humanos, materiais ou financeiros:

- a) recursos humanos: os seus custos podem ser extraídos do mercado de trabalho. Os fatores antieconômicos envolvidos em sua administração são referentes a despesas desnecessárias, qualidade do trabalho ou tempo despendido;
- b) recursos materiais: tomam-se como referências os preços de mercado, podendo ser verificados os elementos indicativos de desperdício, e

c) recursos financeiros: devem ser focados, observando-se, entre outros fatores, o planejamento financeiro deficiente que pode gerar uma diferença expressiva entre o executado e o orçado.

No Glossário de Termos de Auditoria, o *Office of the Auditor General* do Canadá (1995, p.28) assim conceitua a eficiência:

Eficiência se refere à relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados para qualquer conjunto de recursos disponíveis, ou dispõe de um mínimo de recursos para qualquer quantidade e qualidade de serviços executados.

Neste aspecto, é necessário verificar se os recursos humanos, materiais e financeiros utilizados são suficientes e adequados para atingir o nível de produtividade previsto.

Considerando-se que a avaliação de eficiência compara os recursos empregados (*inputs*) com os produtos gerados/serviços prestados (*outputs*), uma operação será eficiente, se for obtido o melhor resultado possível com recursos determinados. A eficiência poderá ou não ser aferida em termos monetários.

Objetivando mensurar a eficiência de uma operação, deve-se avaliar o benefício do serviço prestado ou do bem adquirido em relação ao seu custo e comparar este benefício com uma referência ou padrão estabelecido. Posteriormente, são elaboradas recomendações para a melhoria dos resultados verificados.

As operações são ineficientes quando são formados excedentes ou déficits de produtos ou de serviços, o incremento de recursos não gera as melhorias esperadas, ou quando, mantendo-se determinados recursos em termos relativos, reduz-se a qualidade dos serviços prestados ou dos produtos ofertados.

Dentre as referências que servem de base para comparações dos valores obtidos, destacam-se: padrões predeterminados, utilizando-se de estatísticas confiáveis; séries cronológicas de avaliação, indicando as tendências observadas, e séries comparativas, envolvendo outras unidades similares, com homogeneidade dos dados fornecidos.

A eficiência pode ser deduzida da relação lógica existente entre as metas alcançadas com o tempo e o custo reais respectivos, e as metas previstas com o tempo e o custo programados para o seu cumprimento, considerando-se que, quanto menores forem o custo e o tempo para o cumprimento de uma meta, mais eficiente será o processo.

Para a avaliação da eficácia, é essencial observar se as realizações estão de acordo com as metas programadas e o tempo previsto para alcançá-las. No Glossário de Termos de Auditoria, o *Office of the Auditor General do Canadá* (1995, p.28) assim conceitua a eficácia:

A eficácia de uma atividade é a medida em que os resultados reais dessa atividade correspondem aos objetivos da mesma. Nos casos em que houver efeitos negativos involuntários da atividade, a eficácia deverá ser julgada com base no saldo líquido dos resultados positivos e negativos.

Considerando que a eficácia compreende o nível de cumprimento das metas estabelecidas, comparando os resultados alcançados com os previstos, faz-se necessário um planejamento criterioso. São aspectos relevantes na mensuração da eficácia as metas previstas e o tempo de execução correspondente. Araújo (2001, p.36) compara a eficiência à eficácia, enfatizando que a primeira se relaciona com o processo (meio) e a segunda, com os resultados (fins):

A eficácia interage com a eficiência. Quanto maior for a segunda, maior será a possibilidade de se alcançar a primeira, mas essa condição não pode ser aceita como regra geral. Às vezes, os recursos são utilizados da forma mais racional possível, as ações são realizadas corretamente, mas os esforços são direcionados incorretamente, ou seja, o fim não é alcançado. Por outro lado, é oportuno frisar que não é recomendável a eficácia momentânea, ou seja, alcançar um determinado fim utilizando os recursos de forma errônea. Em síntese, podemos afirmar: eficiência é meio; eficácia é fim; eficiência é fazer bem; eficácia é fazer o que é certo.

Nesse mesmo sentido, Baleeiro e Baleeiro Neto (1999, p.64) se referem à eficiência e eficácia, no âmbito da ciência da administração:

Resumindo, tem-se que, no âmbito da ciência da administração, a eficiência está ligada à correta e adequada utilização dos recursos disponíveis, enquanto a eficácia se refere à efetiva consecução dos resultados desejados. A eficiência se relaciona com os meios; a eficácia se liga aos fins.

No âmbito público, o resultado efetivo não pode ser avaliado com base exclusivamente nos produtos de um programa, mas em relação aos seus impactos qualitativos e quantitativos. Dessa forma, a análise da efetividade verificará se foi gerado um impacto transformador da realidade para o público-alvo do programa, tendo sido satisfeitas as suas

necessidades. Os impactos devem ser mensurados primeiramente junto aos usuários, e, em um segundo momento, a outros atingidos de maneira indireta.

A avaliação dos impactos de um programa constitui um processo complexo, porém é essencial para que se obtenha a compreensão da relação entre as causas e efeitos, e sua associação aos resultados alcançados. Sua mensuração é realizada mediante a relação entre resultados e objetivos, identificados e ordenados hierarquicamente, com a ponderação respectiva, pois, com frequência, tais objetivos são complementares ou concorrentes. Portanto, a condução de uma avaliação requer do auditor capacidade analítica, estratégica e conceitual.

4 A EXPERIÊNCIA DE INSTITUIÇÕES DE CONTROLE EM AUDITORIAS OPERACIONAIS

4.1 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU (BRASIL)

4.1.1 Competência e jurisdição

As competências do Tribunal de Contas da União (TCU)³⁴, como já visto, estão estabelecidas, em sua maior parte, na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71. A Constituição Federal de 1988 promoveu a mais expressiva ampliação das competências e atribuições do TCU em sua história.

Torres (2000, p.329) destaca que a Constituição Federal de 1988 registrou os avanços do constitucionalismo, atribuindo ao TCU os controles formal e material:

A Constituição Financeira, na parte em que versa sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (artigos 70-5), é um subsistema elaborado em estrita consonância com os **avanços do constitucionalismo de nações mais desenvolvidas, plenamente ajustado à modernidade e estreitamente vinculado a valores e princípios jurídicos**. [...] No texto de 1988 surge a novidade do controle da “legalidade, legitimidade e economicidade”. [...] **A norma do artigo 70, da CF/88, distingue entre a fiscalização formal (legalidade) e a material (economicidade), sintetizadas no controle da moralidade (legitimidade)**, isto é, estabelece o controle externo sobre a validade formal, a eficácia e o fundamento da execução orçamentária. Mas o controle da legalidade não se exaure na fiscalização formal, senão que se consubstancia no próprio controle das garantias normativas ou da segurança dos direitos fundamentais; o da economicidade tem, sobretudo, o objetivo de garantir a justiça e o direito fundamental à igualdade dos cidadãos; o da legitimidade entende com a própria fundamentação ética da atividade financeira.

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem sede no Distrito Federal e jurisdição³⁵ em todo território nacional. Conforme o Relatório de Atividades de 2003 (TCU, 2004, p.2), a missão, visão e negócio do TCU são os seguintes:

Missão: assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade.

Visão: ser uma instituição de excelência no controle e contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública.

³⁴ Conforme Barretto (2004, p.209), “O Tribunal de Contas da União é, como já visto, o representante do País na INTOSAI e na OLACEFS, organizações internacionais de instituições superiores de controle. Recentemente, este último organismo passou a aceitar tribunais de contas subnacionais como membros filiados [...]”.

³⁵ As Constituições brasileiras têm consagrado o termo “jurisdição” para delimitar territorialmente as competências do TCU (ex.: Constituição Federal de 1946, artigo 76; Constituição Federal de 1967-1969, artigo 72; Constituição Federal de 1978, artigo 73).

Negócio: controle externo da administração pública e da gestão dos recursos públicos federais.

4.1.2 Desempenho institucional (2000-2006)

O desempenho do Tribunal de Contas da União, entre 2000 e 2006, pode ser inicialmente avaliado pelo quantitativo de processos autuados (Tabela 1), julgados e apreciados (Tabela 2), processos esses referentes à matéria de controle externo (**exceto os atos de pessoal**). A mencionada avaliação foi realizada a partir de informações coletadas nos relatórios de atividades do TCU, referentes aos exercícios de 2000 a 2006, mas foram tabuladas, representadas graficamente e analisadas pela autora, para os fins específicos desta dissertação.

Registre-se que, além das auditorias e inspeções, o TCU realiza levantamentos e monitoramentos, entre outros trabalhos. O levantamento tem por objetivo conhecer a organização, o funcionamento e a forma de atuação dos órgãos da administração pública, bem como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais. O monitoramento é utilizado para verificar o cumprimento das recomendações/deliberações do TCU e os resultados delas decorrentes (principalmente no caso de auditorias operacionais).

Tabela 1 – Processos autuados pelo TCU para o período de 2000 a 2006

| NATUREZA | EXERCÍCIO | | | | | | | TOTAL |
|------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | |
| Acompanhamento | 99 | 79 | 85 | 49 | 41 | 26 | 21 | 400 |
| Tomada e prestação de contas | 1.689 | 2.011 | 2.822 | 2.075 | 1.670 | 1.581 | 1.546 | 13.394 |
| Auditoria, inspeção e levantamento | 588 | 658 | 842 | 807 | 699 | 697 | 625 | 4.916 |
| Monitoramento | 0 | 0 | 0 | 16 | 27 | 41 | 37 | 121 |
| Diversos | 4.827 | 4.187 | 2.782 | 3.604 | 3.467 | 4.668 | 4.311 | 27.846 |
| TOTAL | 7.203 | 6.935 | 6.531 | 6.551 | 5.904 | 7.013 | 6.540 | 46.677 |

Fonte: Tribunal de Contas da União – TCU (2000-2006).

Tabela 2 – Processos julgados ou apreciados pelo TCU para o período de 2000 a 2006

| NATUREZA | EXERCÍCIO | | | | | | | TOTAL |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | |
| Auditorias, inspeção e levantamento | 559 | 665 | 893 | 847 | 821 | 610 | 580 | 4.975 |
| Tomada e prestação de contas | 3.008 | 1.551 | 2.680 | 2.266 | 2.243 | 1.451 | 1.366 | 14.565 |
| Diversos | 4.527 | 3.551 | 3.601 | 3.781 | 3.773 | 3.831 | 4.189 | 27.253 |
| TOTAL | 8.094 | 5.767 | 7.174 | 6.894 | 6.837 | 5.892 | 6.135 | 46.793 |

Fonte: TCU (2000-2006).

Além das condenações em débito e multa, muitas deliberações do TCU podem implicar resultados quantificáveis (Tabela 3). De alguns trabalhos, resulta economia potencial para o erário. A potencialidade reside no fato de que a economia a ser proporcionada decorrerá de ações que deverão ser efetivamente implementadas pelo órgão ou entidade jurisdicionada em cumprimento às determinações do TCU (principalmente, em decorrência de monitoramentos de auditorias operacionais apreciadas pelo Plenário).

Tabela 3 – Resultados quantificáveis do TCU para o período 2000 a 2006

| EXERCÍCIO | CONDENAÇÕES (R\$) | ECONOMIA POTENCIAL (R\$) | RESULTADO (R\$) |
|--------------|----------------------|--------------------------|-----------------------|
| 2000 | 73.314.862 | 2.824.000.000 | 2.897.314.862 |
| 2001 | 356.725.137 | 266.000.000 | 622.725.137 |
| 2002 | 756.182.079 | 3.200.000.000 | 3.956.182.079 |
| 2003 | 838.235.441 | 470.700.000 | 1.308.935.441 |
| 2004 | 384.239.593 | 1.580.000.000 | 1.964.239.593 |
| 2005 | 362.376.659 | 4.000.000.000 | 4.362.376.659 |
| 2006 | 502.624.725 | 5.400.000.000 | 5.902.624.725 |
| TOTAL | 3.273.698.496 | 17.740.700.000 | 21.014.398.496 |

Fonte: TCU (2000-2006).

A comparação entre a despesa orçamentária realizada pelo TCU, de 2000 a 2006, e os respectivos resultados (financeiros) quantificáveis, decorrentes de suas atividades de controle externo, está apresentada na tabela 4 e na figura 2.

Tabela 4 – Despesa orçamentária realizada *versus* resultados do TCU para o período de 2000 a 2006

| EXERCÍCIO | DESPESA ORÇAMENTÁRIA (R\$) | RESULTADO (R\$) |
|--------------|----------------------------|-----------------------|
| 2000 | 375.489.059 | 2.897.314.862 |
| 2001 | 452.934.587 | 622.725.137 |
| 2002 | 579.312.246 | 3.956.182.079 |
| 2003 | 611.645.277 | 1.308.935.441 |
| 2004 | 643.138.878 | 1.964.239.593 |
| 2005 | 769.601.917 | 4.362.376.659 |
| 2006 | 990.567.522 | 5.902.624.725 |
| TOTAL | 4.422.689.486 | 21.014.398.496 |

Fonte: TCU (2000-2006).

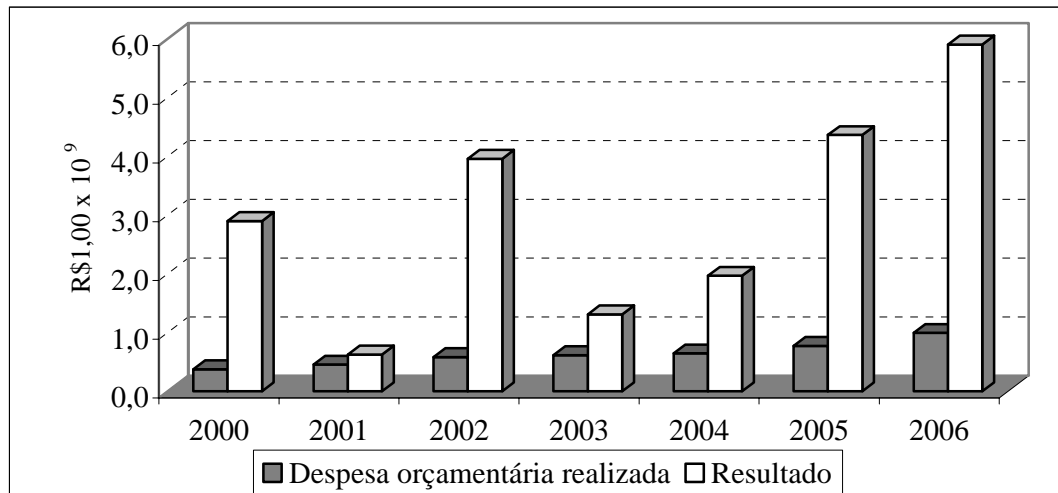


Figura 2 – Despesa orçamentária realizada *versus* resultados (em bilhões de reais) do TCU entre 2000 e 2006. Fonte: TCU (2000-2006).

Como evidenciado pela tabela 4 e pela figura 2, conclui-se que entre 2000 e 2006, para cada R\$1,00 investido no TCU, foram economizados, aproximadamente, R\$4,75.

O tempo decorrido entre a realização de uma auditoria e a sua apreciação também constitui indicador de desempenho em entidades de fiscalização. No TCU, a apreciação dos relatórios de auditoria de natureza operacional ocorre em um prazo de até cinco meses, segundo Noronha (2003, p.6) em estudo intitulado “A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo”, apresentado no VIII Congresso Internacional do Centro Latino-Americano para o Desenvolvimento (CLAD).

O TCU tem investido em planejamento estratégico, divulgação dos resultados de seus trabalhos, política de gestão de pessoal e cooperação técnica com outros órgãos e entidades, com vistas a melhorar o seu desempenho.

O TCU enfatiza o planejamento institucional, como meio de estabelecer prioridades e atender de forma eficiente às demandas da sociedade e do Congresso Nacional. São estabelecidas metas anuais de desempenho, a partir de estratégias de longo prazo, perseguidas por todas as unidades do Tribunal.

O TCU divulga os resultados do controle externo, por meio da *internet*, relatórios institucionais, revistas técnicas, publicação de trabalhos auditoriais, informativos e sumários executivos.

O aprimoramento da política interna de gestão de pessoas é um dos objetivos estratégicos do TCU. A valorização profissional e a capacitação do servidor são consideradas aspectos imprescindíveis à excelência dos trabalhos.

Além disso, o TCU tem intensificado a cooperação técnica e o intercâmbio de informações com órgãos e entidades nacionais e internacionais dedicados ao controle de despesas públicas, com o objetivo de aprimorar as técnicas de auditoria e desenvolver ações conjuntas de fiscalização, de modo a fortalecer a atuação do controle e evitar o desperdício. Pedrosa Jr. e Barretto (2003, p.1) indicam o desperdício como um dos maiores problemas do Brasil:

Indubitavelmente, um dos mais **graves problemas que o País enfrenta** na atualidade é a **fraude**, a **corrupção**³⁶ e o **desperdício**, em todos os níveis da vida nacional. O setor público, em particular, tem sido sistematicamente acusado de ser a maior área de concentração deste problema. Não é por outro motivo que dados da “Transparência Internacional” colocam o Brasil em posição muito pouco honrosa em relação aos demais países, ditos desenvolvidos. (grifos nossos)

4.1.3 Resultados das auditorias de natureza operacional

Para avaliar a implementação e os resultados dos programas de governo³⁷, o instrumento utilizado é a auditoria de natureza operacional, por meio da qual, o TCU pode formular recomendações, considerando os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

A auditoria de natureza operacional foi assim conceituada pelo Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU, 2000, p.15):

³⁶Desde o surgimento do Estado, a corrupção acompanha a história da humanidade, sendo considerada atualmente um problema universal, que independe de ideologias político-partidárias. A certeza de sua impunidade estimula o infrator, como assinala Ferreira Filho (1995a, p.111): “[...] não se pode descurar do fato de que a maior parte dos atos de corrupção configuram delitos puníveis nos termos do direito penal. Consequentemente, **a inexorabilidade da sanção contribui, em muito, para desencorajar a corrupção**. Todavia, a recíproca é verdadeira, **a impunidade a encoraja**”. (grifos nossos)

³⁷ Em 2000, o TCU criou a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, institucionalizando a relevância das auditorias de natureza operacional para o controle da Administração Pública.

A Auditoria de Natureza Operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal. A Auditoria de Natureza Operacional abrange duas modalidades: a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa.

A finalidade da auditoria de desempenho operacional é o exame da ação governamental, no tocante aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, enquanto a avaliação de programa objetiva examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais.

Durante a última década, o TCU incorporou metodologias adequadas à realização de auditorias de natureza operacional, empregadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores reconhecidas pela excelência de seu trabalho nesse âmbito.

Dessa forma, desde 1998, o TCU mantém Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido, incluindo módulos de capacitação de seus servidores para o uso de novas metodologias e técnicas. O projeto visa à melhoria do desempenho de instituições governamentais brasileiras, bem como à otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas das auditorias de natureza operacional realizadas.

Assim, a última etapa do ciclo das auditorias de natureza operacional é o monitoramento. No TCU, o monitoramento é estruturado sob a forma de um Plano de Ação, que consiste em um compromisso acordado com os gestores responsáveis pelo órgão ou programa, incluindo atividades e prazos para a implementação das recomendações formuladas no relatório de auditoria.

O Plano de Ação contém os benefícios estimados, que podem ser referentes, basicamente, a impactos financeiros quantificáveis, impactos qualitativos quantificáveis e impactos qualitativos não quantificáveis.

Após a definição do Plano de Ação, os gestores devem encaminhar ao TCU relatórios parciais contendo o estágio da implementação das recomendações propostas. Sugere-se que esses relatórios sejam apresentados, em seis, doze e vinte e quatro meses após a publicação da Decisão relativa ao processo de auditoria de natureza operacional. As metas e

os prazos contidos no Plano de Ação, portanto, devem ser adequados a esse cronograma de apresentação de relatórios.

Os benefícios mencionados à época da auditoria e listados no Plano de Ação são estimados, mas os relatórios apresentados posteriormente contêm os resultados efetivos alcançados pela implementação das recomendações e a forma de mensuração desses impactos.

A periodicidade do monitoramento pode ser alterada em decorrência do nível de implementação das recomendações verificado em trabalhos anteriores. O último relatório de monitoramento é denominado Relatório de Impacto. O grande desafio dos Relatórios de Impacto tem sido mensurar os efeitos nos programas advindos, exclusivamente, da intervenção do TCU.

A partir de 1998, a atividade de monitoramento foi adotada no processo das auditorias de natureza operacional. Atualmente, o monitoramento constitui uma das metas de qualidade impostas às unidades técnicas do TCU.

Entre 1998 e 2007, o TCU realizou 56 auditorias de natureza operacional. Dessas, 37 tiveram o seu monitoramento apreciado pelo Plenário³⁸ (até 3 de dezembro de 2007). Entre as auditorias de natureza operacional monitoradas, 22 foram selecionadas para compor a amostra da presente pesquisa (representando 59% do total monitorado).

O apêndice F apresenta o panorama de cada auditoria avaliada, contemplando os respectivos acórdãos e decisões do Plenário do TCU, no total de 54 deliberações examinadas, bem como as constatações e impactos dos trabalhos.

As auditorias foram selecionadas de acordo com os programas governamentais envolvidos, sob os seguintes critérios: volume de investimentos; utilidade social; repercussão sobre a economia; segmentos sociais atendidos; áreas geográficas abrangidas, e conexão com outros programas.

³⁸De acordo com informações disponíveis no site <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 4 jun. 2007.

Os programas governamentais analisados são pertinentes a diversas áreas de governo, tais como: educação, saúde, cidadania, trabalho, assistência social, habitação e meio ambiente³⁹.

A seguir estão relatadas as principais constatações decorrentes das auditorias avaliadas, a fim de demonstrar que a utilização de auditorias de natureza operacional, como instrumentos para o controle substancial da gestão pública, permite a indicação de achados relativos a aspectos de desempenho que poderiam não ser abordados em uma auditoria meramente de regularidade (cujo critério primário de exame é a legislação, e não aspectos operacionais, tal como explicitado no item 3.3 desta dissertação).

Na Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, quanto à área de arrecadação (Processo TC 930.263/1998-7), foram constatadas: inconsistências no Sistema Informatizado de Arrecadação de Receitas; desatualização do Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais e do Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental, e demorada tramitação dos processos de cobrança em função das sucessivas instâncias recursais administrativas. O percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação foi de, aproximadamente, 86%. Os impactos identificados, de natureza qualitativa, foram os seguintes: melhoria no registro de movimentação de processos com a eliminação de inconsistências dessa natureza no Sistema Informatizado de Arrecadação de Receitas e melhoria no sistema de cadastramento dos sujeitos passivos da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, automatizado via *internet*.

Na Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, no tocante à área de fiscalização (Processo TC 930.133/1998-6), constatou-se: que não há análise regular do desempenho da área de fiscalização. Somente alguns dos dados estavam sendo coletados. Esses dados não são tratados de modo a fornecer informações sobre desempenho, com definição de metas ou acompanhamento da evolução histórica dos indicadores; necessidade de capacitação para a atividade de fiscalização, especialmente naqueles estados onde for identificada maior deficiência; falhas no acompanhamento e na

³⁹ Quanto às auditorias ambientais do TCU, Lima (2006, p.208) informa: “Com a definição, em 1998, de sua estratégia de atuação na área ambiental, o Tribunal de Contas da União – TCU passou a desempenhar um importante papel na avaliação das políticas ambientais públicas do Governo Federal. O documento que define a estratégia de sua atuação na área ambiental é a Portaria n.º 383, de 05/08/1998, [...]”.

avaliação da atuação dos convenentes. A soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 64%.

Na Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, quanto à área de análise de prestações de contas (Processo TC 930.220/1998-6), foram verificadas: desatualização de lançamentos envolvendo as transferências promovidas pela entidade; deficiências nas condições de trabalho dos técnicos responsáveis pela análise das prestações de contas; necessidade de capacitação periódica dos servidores. A soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 68%. Os impactos identificados, de natureza qualitativa, foram os seguintes: melhoria da qualidade dos trabalhos executados pelos técnicos, em função da capacitação proporcionada pela realização de cursos, e das condições de trabalho; maior eficácia dos trabalhos de fiscalização em virtude da reestruturação sofrida pela Auditoria Interna, resultando em ações planejadas, coordenadas, voltadas para áreas mais relevantes e cujos resultados dão mais credibilidade ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Na Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, relativamente à área de transferência de recursos financeiros (Processo TC 930.055/1998-5), foram verificados: elevados gastos com serviços de informática; fragilidades no acompanhamento dos recursos após sua liberação; passos desnecessários na triagem de processos; carência de capacitação de seus recursos humanos. A soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 77%.

Os impactos identificados, de natureza qualitativa, foram os seguintes: aumento da celeridade e da confiabilidade do processo de transferência de recursos, fato possibilitado pelo desenvolvimento e operação do Sistema de Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal, resultando em uma menor ocorrência de erros e de problemas de comunicação com os convenentes; melhoria dos controles internos do processo, acarretada pelo funcionamento do registro das operações do Sistema de Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal; melhoria na qualidade do atendimento ao público e do desempenho funcional, devido aos cursos oferecidos aos servidores e da automatização de tarefas rotineiras por eles executadas. Os gastos com a auditoria foram de, aproximadamente, R\$ 49.447. O impacto financeiro com a realização da auditoria foi estimado em R\$ 4.468.526. Cada real gasto com a realização da

auditoria gerou economia de R\$ 90,37 para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Na Auditoria do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais (Processo TC 010.969/1999-3), constatou-se: que nas Unidades de Conservação, as estratégias de prevenção ou não existiam ou eram insuficientes, salvo raras exceções, dada a carência generalizada de recursos humanos e materiais, associada a uma política de liberação de recursos financeiros inadequada; existência de problemas relativos a equipamentos, muitas vezes insuficientes ou fora de uso, bem como falta de uniformes próprios para o combate em algumas brigadas. Observou-se que 64% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas ou se encontram em implementação. O principal impacto apontado foi a criação dos Comitês Estaduais de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais.

Na Auditoria do Programa Nacional do Livro Didático (Processo TC 010.990/1999-2) foi constatado: pouco envolvimento e atuação das secretarias estaduais e municipais de educação no programa, prejudicando a otimização da utilização dos livros pelas escolas e o remanejamento de livros entre as unidades de ensino do mesmo município ou região; fragilidade no acompanhamento da eficácia e eficiência do programa, em função da ausência de sistemática de controle, por parte das secretarias estaduais de educação, que contemple informações quanto ao número de: alunos atendidos, livros devolvidos pelos alunos e sobras e faltas de exemplares nas escolas; que várias escolas deixam de comunicar às Secretarias de Estado de Educação a sobra de livros, dificultando o remanejamento para outras escolas com deficiência de livros.

Verificou-se que 67% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram totalmente implementadas, estando as outras 33% parcialmente implementadas. O impacto financeiro decorrente da redução de custos em razão da implementação das recomendações foi de cerca de R\$ 1.440.000 para os três anos posteriores à realização da auditoria.

Na Auditoria do Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde (Processo TC 013.790/1997-8), foram identificadas baixa execução financeira e deficiência na assistência técnica aos executores do projeto. Verificou-se que 50% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas. A implementação das recomendações do Tribunal gerou ganho quantitativo de aproximadamente R\$ 3,4 milhões, apenas no período de

1 de janeiro de 2001 a 22 de novembro de 2002. Foram economizados R\$ 85,00 do programa para cada real investido na auditoria.

Na Auditoria do Gerenciamento de Rejeitos Radioativos (Processo TC 010.694/1999-4), constatou-se que: o cadastro de usuários de materiais radioativos mantido pela Comissão Nacional de Energia Nuclear não estava completo e encontrava-se desatualizado; a Comissão Nacional de Energia Nuclear não conseguia cumprir completamente o plano anual de inspeções das instalações radioativas, devido, principalmente, a limitações financeiras ou restrições orçamentárias que afetavam a disponibilidade de recursos para pagamento das despesas com diárias e passagens de fiscais; havia pouca coordenação de ações entre a Comissão Nacional de Energia Nuclear e a vigilância sanitária; os depósitos da Comissão Nacional de Energia Nuclear estavam praticamente cheios e a autarquia não fazia acompanhamento gerencial da ocupação dos depósitos, inexistindo rotina de previsão do quantitativo de rejeito que deveria ser depositado anualmente em cada um deles.

Verificou-se que 50% das recomendações foram implementadas. Com relação às principais melhorias, relatou-se que a implementação das recomendações feitas pelo TCU encontra-se em estreita consonância com a atual proposta de gerenciamento da Comissão Nacional de Energia Nuclear. Foi citada a criação, pela Coordenação de Instalações Radioativas, de melhores mecanismos de controle das instalações radioativas via cooperação e cruzamento de dados com outros órgãos governamentais.

Na Auditoria do Programa Nacional de Imunizações (Processo TC 010.823/1999-9), verificaram-se: falta de regulamentação de itens que devem constar nos Relatórios de Gestão, neles incluindo a análise dos dados de cobertura vacinal, com comentários sobre as razões do não atingimento das metas, se for o caso; deficiências nas análises sobre a cobertura vacinal atingida nos estados; ausência de regulamentação para controle, por estados e municípios, das temperaturas de saída e de recebimento de imunobiológicos em todos os ramos da cadeia de transporte (estadual, regional, municipal e local), bem como quanto à disposição de imunobiológicos nas caixas utilizadas para transporte. Aproximadamente 85% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram consideradas, integral ou parcialmente, implementadas. Houve aprimoramento dos critérios de controle de perdas de doses de

vacinas, o que veio contribuir para a economia de recursos do programa e para a aquisição de maior quantidade de imunobiológicos.

Na Auditoria do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro (Processo TC 012.653/2000-0), as principais constatações foram: falta de orientação técnica sistemática da Unidade Federal de Gerenciamento do Programa às Unidades Estaduais; distribuição inadequada de recursos entre os estados. Verificou-se que as informações disponíveis sobre o desempenho do programa no âmbito estadual, resultado das avaliações independentes e do monitoramento realizado pela Unidade de Monitoria e Avaliação, não estão sendo adequadamente contempladas quando da alocação de recursos do programa, o que tem provocado descontentamento e desestímulo entre as equipes dos estados participantes. Foram implementadas 46% das recomendações formuladas pelo TCU, restando em implementação 54%. Houve desenvolvimento do conjunto de metas correspondentes aos indicadores de desempenho recomendados, contemplando o prazo para seu alcance.

Na Auditoria do Programa TV Escola (Processo TC 012.373/2000-6), constatou-se que: com o advento do programa foram criados encargos para estados, municípios e escolas (capacitação do professor, gravação de programas, aquisição de fitas, montagem de videoteca, manutenção dos equipamentos, dentre outros) sem que fosse previamente acordada com esses entes a assunção de responsabilidades, o que vem se constituindo em sério entrave à utilização do programa, nos moldes idealizados; o cadastro das escolas que possuem *Kit Tecnológico*, mantido pela Secretaria de Educação a Distância/Ministério da Educação e do Desporto, para distribuição do material impresso, encontra-se desatualizado.

Na opinião dos professores consultados, as causas que mais contribuem para a baixa utilização do TV Escola são: o pouco conhecimento de como utilizar o recurso tecnológico na melhoria do ensino e a insuficiência de apoio técnico para a operacionalização dos equipamentos e a gravação das fitas de vídeo. Verificou-se que 69% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas e 31% foram implementadas parcialmente. A grande mudança na política de educação à distância, que se materializa com o desenvolvimento da TV Escola Digital Interativa, inviabilizou ou atrasou o cumprimento de algumas das recomendações.

Na Auditoria do Programa Nacional de Informática na Educação (Processo TC 012.374/2000-3), constataram-se: ociosidade na utilização do laboratório de, em média, quatro horas por dia; capacitação insuficiente para atender todos os professores das escolas beneficiadas pelo programa; não-adequação, nos laboratórios, do número de equipamentos ao número de alunos; carência, em algumas escolas, de pelo menos um técnico de informática por turno nos laboratórios e de um professor coordenador de informática; assistência técnica burocratizada; falta de recursos, nos Núcleos de Tecnologia Educacional, para viabilizar a visita de multiplicadores às escolas e para compra de insumos (disquetes, papel, cartuchos de tinta); não-disponibilização do acesso à *internet* em muitas escolas. Verificou-se que 91% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas, havendo: melhoria na capacitação dos professores, elo fundamental na cadeia do conhecimento; conexão à *internet* de quase todos os Núcleos de Tecnologia Educacional e escolas contempladas pelo programa.

Na Auditoria da Ação de Profissionalização do Preso (Processo TC 010.535/2002-3), verificou-se que a profissionalização do preso carece de maior prioridade e de investimentos públicos mais vultosos, pois, os recursos financeiros, materiais e humanos são, em grande parte, direcionados à construção e à reforma de presídios estaduais e federais. Observou-se que 67% das recomendações – formuladas pelo TCU – não foram implementadas, embora haja esforço do Departamento Penitenciário Nacional para a construção de diretrizes mais sólidas no que se refere às ações de educação e trabalho para presidiários, criando mecanismos que garantam a inclusão social dos presos e egressos ao sistema.

Na Auditoria do Programa Nacional Saúde do Escolar (Processo TC 011.820/2001-3), foram verificados: prevalência do critério da eficiência em detrimento da promoção da equidade, deixando de atender grande parte dos escolares matriculados na 1ª série em escolas públicas de municípios com baixo Índice de Desenvolvimento Humano; elevados percentuais de perda nas etapas de triagem, consulta oftalmológica e entrega dos óculos (apenas 37% dos escolares que integravam o público-alvo e necessitavam de lentes para correção de problemas oculares receberam os óculos). Em razão dessas perdas, a campanha de 2000 apresentou baixa eficiência, elevando seu custo *per capita* em 48%, o que indicou um desperdício de cerca de R\$ 1,78 milhão. Verificou-se que 18% das recomendações – formuladas pelo TCU – haviam sido implementadas, 43% estavam em implementação e 39% não haviam sido implementadas.

Na Auditoria do Programa Nacional Biblioteca na Escola (Processo TC 012.854/2001-6), as principais constatações foram: falta de divulgação do programa; pouca articulação das três esferas de governo na política de educação para utilização de livros paradidáticos; reduzidas condições operacionais de algumas escolas para lidar com os acervos; capacitação insuficiente para os professores; inexistência de avaliação e acompanhamento sistemático da utilização dos livros; falta de previsão de ações de apoio direcionadas a escolas mais carentes. Observou-se que 61% das recomendações – formuladas pelo TCU – haviam sido implementadas e 39% estavam em implementação.

Na Auditoria do Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego (Processo TC 016.239/2000-7), as principais constatações foram: excesso de documentos necessários para a requisição do Seguro-Desemprego; excesso de recursos a serem analisados pelo Ministério do Trabalho e Emprego em razão de inconsistência entre documentação apresentada e informações dos bancos de dados do Governo Federal; centralização da análise dos recursos em Brasília; demora na apreciação dos recursos; falta de integração entre as Delegacias Regionais do Trabalho e unidades do antigo Sistema Nacional de Emprego.

Observou-se que 64% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas e 21% estavam em implementação. Houve economia da ordem de R\$20.749.059 nos gastos do programa devido à celebração de novo contrato com a Caixa Econômica Federal para gerir o pagamento do seguro, que expandiu a rede de pagamento, contemplando novas modalidades por intermédio de cartão eletrônico. Em decorrência deste novo contrato, existe hoje pelo menos um ponto de pagamento do Seguro-Desemprego em quase todos os municípios brasileiros. À época da auditoria foi constatado que 15% dos desligados precisavam se deslocar do município de residência para receber o benefício.

Na Auditoria do Programa Saúde da Família (Processo TC 012.653/2001-8), constatou-se: elevada rotatividade e dificuldade na contratação dos médicos das equipes de saúde da família; que as equipes são responsáveis por um número excessivo de famílias, além do limite máximo de 4.500 pessoas preconizado pelo Ministério da Saúde, situação que ocorre também com os Agentes Comunitários de Saúde; inadequação no sistema de referência (serviço, ao qual é encaminhado o beneficiário do programa, para atendimento mais complexo e apoio diagnóstico) para os níveis de média e alta complexidades; falta sistemática de medicamentos, especialmente os destinados ao controle de diabetes e hipertensão; ausência de

ações de fiscalização, monitoramento e avaliação, de forma rotineira e sistemática, por parte das coordenações do programa nos estados e municípios. Verificou-se que 62% das recomendações foram implementadas. As recomendações parcialmente implementadas somaram 24%.

Na Auditoria do Programa Saneamento Básico (Processo TC 005.084/2002-0), as principais constatações foram: convênios firmados com municípios não elegíveis; os critérios de prioridade não guardam correlação evidente com a celebração de convênios; o processo orçamentário das ações de saneamento básico no âmbito da Fundação Nacional de Saúde causa atraso na liberação dos recursos e, conseqüentemente, na disponibilização da obra aos beneficiados. As recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas somaram 55% e as não implementadas, 24%. As recomendações parcialmente implementadas corresponderam a 21%.

Na Auditoria do Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal (Processo TC 014.459/2002-8), os principais achados foram: inexistência de sistemática para operacionalizar a atualização e manutenção da base de dados; ausência de críticas no sistema que possibilitem a identificação de subdeclaração de renda dos cadastrados, de modo a prevenir fraudes e melhor atender a real população destinatária dos programas governamentais de transferência de renda; insuficiência do apoio prestado aos municípios, aos quais incumbe identificar as famílias em situação de pobreza e cadastrá-las. Observou-se que 70% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas.

Na Auditoria do Programa Morar Melhor (Processo TC 012.278/2003-1), as principais constatações foram: baixa relação entre os recursos despendidos e a demanda nacional por melhorias habitacionais; os recursos orçamentários encontram-se pulverizados e as intervenções são feitas de forma esparsa, gerando baixa efetividade na transformação da realidade urbana dos municípios, além de dificultar a integração do trabalho social com toda a comunidade envolvida e a articulação com outros programas de governo; evasão de beneficiários nos empreendimentos examinados; pouca influência do programa na regularização jurídica da propriedade. Verificou-se que 75% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas.

Na Auditoria dos Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal, no tocante à Ação de “Assistência Jurídica a Pessoas Carentes” (Processo TC 011.661/2004-0), foi identificada a carência de recursos humanos no órgão (falta de defensores e de pessoal técnico de apoio). Em decorrência disso, alguns núcleos funcionavam sem ao menos um defensor e, na maior parte dos núcleos, os defensores acumulavam funções jurídicas e administrativas. Observou-se, ainda, falta de recursos orçamentários e financeiros, o que dificulta a execução das ações.

Verificou-se que 35% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas, 50% encontram-se em implementação. Ressalte-se que apenas 15% das recomendações ainda não foram implementadas e por razões que fogem ao controle total do órgão. Ainda em relação às recomendações proferidas à Defensoria Pública da União, sobressaem as seguintes constatações: encaminhamento ao Ministério da Justiça de anteprojeto que cria quadro de apoio da defensoria; aparelhamento dos núcleos da defensoria com equipamentos de informática, incluindo bens apreendidos pela receita; intensificação de ações de capacitação, com destaque para a realização de dois encontros nacionais com defensores públicos; instituição dos indicadores de desempenho sugeridos pelo TCU, com sua inclusão no Relatório Mensal de Assistência Privada e no Sistema de Processo Eletrônico de Assistência Jurídica.

Na Auditoria do Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos, relativamente às Ações de “Atenção à Saúde Mental” (Processo TC 011.307/2004-9), as principais constatações foram: os leitos em hospitais psiquiátricos são distribuídos desigualmente entre os estados da federação, concentrando-se nas grandes áreas urbanas; a rede extra-hospitalar de atenção às pessoas portadoras de transtorno mental ainda é incipiente, dificultando a desinstitucionalização dos pacientes crônicos; quantidade insuficiente de Centros de Atenção Psicossocial; alguns desses centros funcionam sem estrutura física adequada para o atendimento e não dispõem de veículo para as visitas domiciliares; o número de unidades psiquiátricas em hospitais gerais em todos os estados visitados é ainda baixo; os hospitais especializados em psiquiatria visitados, sejam públicos ou credenciados pelo Sistema Único de Saúde, apresentam serviços e instalações precárias. A ausência de projetos terapêuticos individualizados, a ênfase no tratamento medicamentoso, a existência de instalações físicas antigas e sem a devida manutenção e a cultura de manter as pessoas portadoras de transtornos mentais internadas por longo período

acabam perpetuando o estado de dependência e cronificação desses pacientes. Houve, ainda, atrasos na aquisição e deficiências na distribuição dos medicamentos destinados aos portadores de transtornos mentais. Observou-se que 84% as recomendações – formuladas pelo TCU – ou foram implementadas ou estão em implementação.

Verifica-se, portanto, que o TCU, mediante auditorias de natureza operacional, identificou deficiências que afetam a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas auditados, procurando analisar o mérito e não somente a forma e a legalidade das ações governamentais. A auditoria de natureza operacional tem justamente esse papel: identificar achados de desempenho que poderiam não ser abordados em uma auditoria de regularidade, a fim de otimizar a aplicação dos recursos públicos⁴⁰.

Constata-se, ainda, um bom índice médio de implementação (77%) das recomendações formuladas pelo TCU, o que contribuiu para a melhoria das ações governamentais. As Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá utilizam a implementação de suas recomendações como indicador de impacto de seu trabalho. Para essas instituições, o índice médio de implementação flutua entre 60 e 75%. O TCU, como apresentado anteriormente, tem alcançado este parâmetro.

Todavia, há opiniões divergentes acerca dos impactos dos trabalhos do TCU. Argumenta-se que os exames ainda se concentram mais nos processos e procedimentos do que nos resultados dos programas governamentais e políticas públicas, problema causado, em parte, pela insuficiência de indicadores de desempenho na administração pública, como relata Albuquerque (2006, p.128-129):

Os achados e conclusões dizem respeito, quase que exclusivamente, a falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando inúmeras recomendações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos e procedimentos mantidos pela Administração Pública. São escassos, nessas auditorias, produtos relacionados à aferição dos resultados alcançados pelos programas governamentais, assim como avaliações abrangentes do impacto das políticas públicas. Dessa forma, considerando os possíveis papéis que influenciam a atuação dos auditores de desempenho (POLLITT e outros, 1999), nas Anops⁴¹ do TCU **ele está bem mais próximo da figura de um consultor de gestão**, que propõe desenhos mais racionais e eficientes dos processos, do que de um pesquisador/cientista, capaz de avaliar o impacto das políticas implementadas. A

⁴⁰ Speck (2000, p.2) salienta a necessidade de uma utilização adequada e eficiente de recursos públicos em função do “esgotamento fiscal do Estado brasileiro [...]”.

⁴¹ Anops – Auditorias de Natureza Operacional.

explicação para esse panorama está, em parte, na falta de dados, sistemas e indicadores de desempenho no âmbito da Administração e seus órgãos de controle interno, repercutindo no enfoque das auditorias, que, diante da carência de produtos observáveis, **inviabilizando uma abordagem baseada em resultados, se volta para os processos.** (grifos nossos)

Embora essas observações sejam parcialmente procedentes – a falta de indicadores de desempenho, por exemplo, ainda persiste no País; a avaliação de políticas públicas pode ser ampliada quantitativa e qualitativamente –, é inquestionável o avanço metodológico experimentado pelo TCU – que foi difundido para os demais Tribunais de Contas brasileiros –, cuja ênfase se situa em aspectos operacionais e de desempenho, se for comparado ao cenário anterior, onde histórica e culturalmente, no Brasil, o controle era restrito à avaliação de conformidade. Ressalte-se, ainda, que a grande quantidade de recomendações formuladas pelo TCU foi confirmada pelo autor e, como já demonstrado na presente pesquisa, o respectivo índice de implementação (77%) se enquadra nos parâmetros internacionalmente adotados.

4.1.4 A jurisprudência do TCU quanto ao princípio da economicidade

Considerando que a economicidade constitui um dos aspectos enfatizados em uma auditoria operacional (ao lado da eficiência, eficácia e efetividade), instrumento de controle substancial, fez-se mister pesquisar a existência e o conteúdo da jurisprudência do TCU a respeito da matéria, a fim de demonstrar que o tema, ora estudado, apesar de novo na doutrina, constitui exigência constitucional e já apresenta julgamentos consolidados.

O princípio constitucional da economicidade (previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 70) deve ser interpretado conjuntamente com os outros princípios que regem o controle e a atuação da administração pública. Assim, segundo Torres (2000, p.378):

O controle da economicidade entende com o exame e fiscalização material da execução orçamentária, em contraponto com o formal, que é o da legalidade. Controle da economicidade é controle da moralidade pública e da justiça financeira. Aparece no artigo 70 da Constituição, no capítulo da fiscalização orçamentária, mas é simultaneamente princípio constitucional do orçamento.

O TCU possui expressiva jurisprudência sobre a aplicação do princípio da economicidade⁴², como indica a extensa pesquisa realizada por Bugarin (2004, p.143-179). Parte dessa jurisprudência trata da matéria de forma geral, como nos casos da Decisão n.º 765 de 1999 do Plenário (Quadro 1) e do Acórdão n.º 067 de 1995 da 2ª Câmara (Quadro 2).

Em decisão do Plenário, em 1999, o TCU declarou que as ações estatais devem observar os princípios da eficiência e da economicidade e não somente a legalidade, moralidade e impessoalidade.

Quadro 1 – Decisão n.º 765 de 1999 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO |
|---|---|
| <p>Representação formulada por Unidades Técnicas do TCU. Programa Nacional de Desestatização. BNDES. Possíveis irregularidades no processo de venda do controle acionário da Tele Norte Leste. Audiência dos responsáveis acerca de atos de negociação direta com possíveis participantes do processo de desestatização da Telebrás, das gestões visando à formação e viabilização de consórcios para participar desse processo e da interferência dos mesmos em favor do Consórcio Telecom Itália. Fatos não comprovados. Arquivamento. Remessa de cópia ao MPF.</p> | <p>A atuação estatal não deve mais ser balizada apenas pelos critérios de legalidade, de moralidade e de impessoalidade. Exige-se que a gestão pública seja igualmente pautada pelos princípios da eficiência e da economicidade. A ênfase é dada na produtividade, na obtenção de resultados. Portanto, atuação administrativa legítima, nos dias atuais, será aquela que, além de realizar os princípios tradicionais da impessoalidade, da legalidade etc., igualmente dêem ênfase à obtenção de resultados positivos sob o ponto de vista da eficiência, da economicidade. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

A 2ª Câmara do TCU, em 1995, já havia deliberado no mesmo sentido (considerando os princípios da economicidade, eficácia e eficiência aplicáveis à administração pública), como discriminado no quadro 2.

⁴² Caruso (2006, p.63) confirma a competência dos Tribunais de Contas brasileiros para apreciar a economicidade na aplicação dos recursos públicos: “**A Constituição atribuiu aos Tribunais de Contas de todo o Brasil a competência para aferir a economicidade dos gastos públicos, o que só poderá ocorrer respeitando os critérios de razoabilidade e proporcionalidade.** Vale dizer: a determinação constitucional do exame desse princípio pelas Cortes de Contas permite afirmar que a razoabilidade e proporcionalidade são vetores importantíssimos na verificação da economicidade, **não sendo possível circunscrevê-los apenas ao controle interno**, como querem alguns doutrinadores, afinal princípios são universais, estando a exigir que sua apreciação não ocorra apenas sob a ótica interna de quem praticou o ato, ou seja, **não se pode limitá-la à discricionariedade do agente, impedindo sua aferição por outro Poder.**” (grifos nossos)

Quadro 2 – Acórdão n.º 067 de 1995 (2ª Câmara do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO VOTO DO RELATOR |
|---|---|
| Tomada de Contas Especial. Convênio. Secretaria Especial de Ação Comunitária. Prefeitura Municipal de Poxoréo – MT. Falta de justificativa para o não atingimento da meta física. Alegações de defesa rejeitadas. Contas irregulares. Débito. | A gestão da <i>res publica</i> não mais pode contentar-se singelamente em atender ao imperativo da legalidade nos seus atos. Há que ser produtiva, há que ser eficiente no uso dos recursos, há que produzir resultados tangíveis. Tais são os reclamos da sociedade moderna quanto à atuação dos administradores públicos, os quais encontram abrigo nos princípios da economicidade, eficácia e eficiência , insculpidos no artigo 70, <i>caput</i> , e artigo 74, inciso III da Carta Magna. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

Outras vezes, o assunto é examinado de maneira mais específica. O TCU já decidiu sobre a economicidade na aplicação de recursos em obras públicas⁴³, como demonstram os casos expostos nos quadros 3 a 11.

Conforme a Decisão n.º 084 de 1999 do TCU (Quadro 3), fundamentada na Lei n.º 8.666⁴⁴, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), artigo 23, §1º, as aquisições efetuadas pela administração pública só podem ser parceladas excepcionalmente, quando comprovada a economicidade dessa medida.

Quadro 3 – Decisão n.º 084 de 1999 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO RELATÓRIO |
|---|--|
| Representação formulada por licitante. Possíveis irregularidades na Prefeitura Municipal de São Francisco do Conde – BA. Cerceamento do direito de acesso à licitação. Insuficiência de elementos capazes de demonstrar que a decisão de realização de uma única licitação tenha sido prejudicial à Administração. Conhecimento. Improcedência. | No caso em exame, não existem elementos nos autos capazes de demonstrar que a decisão da administração, de efetuar uma única licitação para a execução das obras, desmembradas em 19 projetos, não tenha sido a melhor alternativa, do ponto de vista econômico , para a contratante. Além disso, há que se considerar que a Unidade Técnica constatou, em inspeção <i>in loco</i> , a execução de boa parte das obras contratadas, em consonância com os respectivos termos firmados. [...] Assim, <i>data venia</i> , não parece razoável, neste momento, a proposta de anulação da Concorrência Pública n.º 001/97, sem estar demonstrada no processo a viabilidade econômica de outra alternativa e sem levar em consideração os custos adicionais que poderiam advir para a administração municipal, caso essa providência fosse tomada pelo Tribunal, em razão dos seus efeitos <i>ex tunc</i> , haja vista o avançado estágio de execução física das obras contratadas. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

⁴³ Foram examinadas as deliberações do TCU quanto à economicidade na execução de obras públicas, a saber: Decisão n.º 084 de 1999 (Plenário); Decisão n.º 564 de 1992 (Plenário); Decisão n.º 135 de 1999 (Plenário); Decisão n.º 606 de 1996 (Plenário); Decisão n.º 245 de 1999 (Plenário); Acórdão n.º 230 de 2001 (1ª Câmara); Decisão n.º 151 de 2001 (Plenário); Acórdão n.º 289 de 2001 (1ª Câmara); Acórdão n.º 046 de 2000 (2ª Câmara).

⁴⁴ A Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), em seu artigo 23, estabelece:

“Artigo 23. As modalidades de licitação a que se referem os incisos I a III do artigo anterior serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação:

[...]

§1º As obras, serviços e compras efetuadas pela Administração serão divididas em tantas **parcelas quantas se comprovarem técnica e economicamente viáveis**, procedendo-se à licitação com vistas ao **melhor aproveitamento dos recursos** disponíveis no mercado e à ampliação da competitividade **sem perda da economia de escala**”. (grifos nossos)

O TCU, em 1992, considerou como antieconômica a mudança de sede de órgão público para imóveis alugados, tendo em vista que as benfeitorias realizadas favoreceram diretamente os proprietários, os quais não foram indenizados pelo valor das benfeitorias, por ausência de cláusula contratual específica (Quadro 4).

Quadro 4 – Decisão n.º 564 de 1992 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO |
|---|---|
| Levantamento de Auditoria. FUNAI. Motivos da mudança da Fundação da sede própria para imóveis alugados. Verificação de gastos significativos com benfeitorias nos imóveis de terceiros. Contratos já vencidos e na justiça. Pagamento em duplicidade de aluguéis. Diligência para audiência do responsável. | Os resultados da Auditoria Operacional ampliaram a impressão, já expressa pelo eminente Ministro ADHEMAR GHISI no proc. TC-14.821/87-7, de que a mudança da sede da FUNAI afrontou os princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia. [...] Acreditamos que, ao decidir-se por auditoria operacional , o Colendo Plenário pretendeu certificar-se do grau de adequação a esses princípios que devem presidir a boa gestão. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

O TCU entende que as alterações contratuais devem obedecer aos limites fixados pela Lei n.º 8.666⁴⁵, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), artigo 65, §1º. Somente em situações excepcionais, com atendimento comprovado ao interesse público, os limites podem ser ultrapassados. Em qualquer caso, deve ser examinada a economicidade (Quadro 5).

Quadro 5 – Decisão n.º 135 de 1999 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO RELATÓRIO E DO VOTO DO RELATOR |
|--|--|
| Levantamento de Auditoria. Companhia Docas do Estado de São Paulo. Obras de ampliação do Terminal de Contêineres de Santos. Alteração contratual acima do limite permitido na lei de licitação. Rescisão contratual seguida de nova licitação e contratação sem comprovação de que não haveria comprometimento ao interesse público. Prazo para anulação de termo aditivo ao contrato. Determinação. Encaminhamento de cópias. Alteração contratual. Análise da matéria. | O ponto central da questão é, antes de buscar critérios para enquadramento nas hipóteses elencadas, o que, em uma ou outra variante das situações evidenciadas, sempre será factível, observar-se o maior dos critérios, indispensavelmente associado e decorrente do interesse público – a ECONOMICIDADE, que demonstra ser o menos respeitado. Tivesse o responsável pela CODESP observado esse critério, combinado com o da RAZOABILIDADE, o que não ocorreu, a alteração, pelo parecer comentado, não seria limitada. [...] Penso que defender a tese de que, atingido o limite legal, e surgida a necessidade de ultrapassá-lo, deve-se sempre rescindir o contrato, não importando o motivo que levou a essa situação, é postura irrealista, quase sempre prejudicial aos interesses sociais. (grifos nossos) ----- No meu entendimento, a regra geral é que eventuais acréscimos ou supressões em obras públicas devem se feitas dentro dos parâmetros fixados no Estatuto da Licitações, admitindo-se, excepcionalmente, que essas alterações extrapolem os limites estabelecidos se ficar cabalmente demonstrada a prevalência do interesse público. Mesmo assim, teria que ser obrigatoriamente reavaliada a situação existente, tanto para ser examinada e comprovada que a rescisão contratual, seguida de nova licitação e contratação, traria prejuízos ao erário, como para ser analisada a introdução de alterações sob o prisma da economicidade. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

⁴⁵ A Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), em seu artigo 65, determina:

“Artigo 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos: [...]

§ 1º O contratado fica obrigado a aceitar, nas mesmas condições contratuais, os acréscimos ou supressões que se fizerem nas obras, serviços ou compras, até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato, e, no caso particular de reforma de edifício ou de equipamento, até o limite de 50% (cinquenta por cento) para os seus acréscimos”.

O TCU, em 1996, acolheu a contratação de obra remanescente sem licitação, por respeito ao princípio da economicidade, pois as empresas contratadas já estavam instaladas no local da obra, podendo oferecer condições e preços mais vantajosos; os atrasos verificados decorreram de fatos de responsabilidade da Administração (Quadro 6). Houve, a rigor, uma devolução do prazo contratual, “exatamente porque se cogita de prazo não utilizado”, como afirma Castro (2005, p.152).

Quadro 6 – Decisão n.º 606 de 1996 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO VOTO DO RELATOR |
|---|---|
| <p>Inspeção Ordinária. DNER. Pedido de reexame de decisão que fora pelo provimento de recurso de revisão das contas e que determinara a realização de audiência dos responsáveis sobre diversas impropriedades verificadas em licitação e contrato, inclusive a contratação de obra remanescente sem licitação. Conhecimento. Provimento. Modificação parcial da decisão.</p> | <p>É de fácil verificação, portanto, que no mundo dos fatos a sistemática de contagem em dias corridos para a apuração do prazo máximo dos contratos firmados sob o pálio do DL 2.300/86 (5 anos), no caso de ser a Administração responsável pelo retardamento, agravamento ou pelo impedimento da execução contratual, afora não estar cristalinamente expressa no r. diploma legal, só resultaria em dano ao princípio da economicidade consagrado na Constituição Federal. [...] Ademais disso, convém admitir que se me afigura bastante razoável e legítimo o argumento apresentado pelo DNER, quanto à necessidade e conveniência administrativa em concluir os indigitados contratos, porquanto sustenta que, "por se tratar de resíduo de contrato e pelo fato das empresas já se encontrarem instaladas com acampamento, equipamento e usina no canteiro de obras, tendo melhores condições de serviços e preços de que qualquer outra que tenha que se mobilizar e se instalar, é de boa medida, quanto à economicidade para a Autarquia, que os serviços sejam concluídos pelas referidas empresas". (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Em 1999, o TCU, com base na economicidade e na razoabilidade⁴⁶, declarou como injustificada a construção de novo prédio para abrigar a sede do Tribunal Regional do Trabalho, após três anos da aquisição da sede ocupada na época (Quadro 7).

⁴⁶ Quanto à matéria, Di Pietro (2001, p.207) ensina: “**É imprescindível, para avaliação da razoabilidade, conhecer os motivos que levaram a Administração a adotar determinada medida (objeto do ato administrativo)** para alcançar a finalidade que decorre implícita ou explicitamente da lei. Daí a necessidade de *motivação*. [...] **A motivação é necessária tanto para a verificação da existência ou veracidade dos motivos invocados, como para verificação da adequação entre os motivos e o resultado obtido**”. Mello (2007, p.88) completa: “[...] não há fugir à conclusão de que **o controle dos atos administrativos se estende, inevitavelmente, ao exame dos motivos**. A ser de outra sorte, não haveria como garantir-se a legitimidade dos atos administrativos”. (grifos nossos)

Quadro 7 – Decisão n.º 245 de 1999 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO |
|---|--|
| Acompanhamento. Construção da sede do TRT da 22ª Região. Registros no SIAFI de pagamento de serviços prestados por firma contratada com inexigibilidade de licitação. Realização de inspeção. Programas não incluídos na lei orçamentária anual. Destinação de recursos para atender despesas com início de construção e aquisição de imóveis. Ausência nos autos do procedimento administrativo de argumentação para sustentar a necessidade da construção de uma nova sede. Inexistência do motivo para escolha da empresa contratada ante a existência de diversas outras firmas para a execução dos mesmos serviços. Pagamento antecipado. Previsão para constar no edital de licitação o atual edifício sede como parte do pagamento da obra. Determinação. Audiência. | Como não houve, nesse período de cerca de três anos, alterações relevantes na estrutura do TRT que possam justificar a necessidade de ser construído um novo prédio "com custo previsto mais de 4 (quatro) vezes superior ao do atual", entende a equipe que a construção dessa nova sede contraria os princípios da economicidade e da razoabilidade [...]. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

A associação entre economicidade e razoabilidade restringe a atuação administrativa, como ensina Oliveira (2006, p.274-275):

Razoabilidade e economicidade limitam a atividade do administrador. A economicidade impõe à Administração o dever de otimização da atividade, sob o específico plano econômico-patrimonial. A razoabilidade impõe o mesmo dever de otimização da atividade administrativa, muito além da dimensão econômica ínsita à relação custos-benefícios, mas sob o plano axiológico-normativo, inferido da máxima observância dos princípios e valores constitucionais em cada intervenção administrativa.

A contratação parcial de obras, sem previsão orçamentária de todos recursos necessários para a execução, foi considerada ilegal e antieconômica pela 1ª Câmara do TCU (Quadro 8), com base na Lei n.º 8.666⁴⁷, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), artigo 8º.

Quadro 8 – Acórdão n.º 230 de 2001 (1ª Câmara do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO |
|---|---|
| Prestação de Contas. UFSC. Exercício de 1995. Contratação de empresa pelo valor superior ao apresentado na proposta. Pagamento antecipado. Contratação parcial de obras por falta de previsão orçamentária. Inexistência de inventário de bens imóveis. Cessão gratuita de bens imóveis da entidade. Ocupação de residência funcional por pessoal estranho ao serviço público. Irregularidade das contas do principal responsável. Multa. Regularidade das contas com ressalva para os demais responsáveis. Determinação. | [...] o responsável praticou ato com grave infração à norma legal (artigo 8º da Lei nº 8.666/93), ato este antieconômico e que resultou em injustificado dano à Universidade, tendo em vista o tempo durante o qual as obras sofreram os efeitos da paralisação e a impossibilidade em se usufruir dos recursos despendidos, seja a título de aplicações bancárias ou a título de despesas com outros projetos prioritários. Tal dano, entretanto, é de difícil mensuração, e por esta razão o responsável está, a nosso ver, sujeito ao julgamento pela irregularidade das contas, sem débito, com a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 58 da Lei n.º 8.443/92, por imposição do parágrafo único do artigo 19 da mesma Lei. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

⁴⁷ A Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), em seu artigo 8º, reza:

“Artigo 8º **A execução das obras e dos serviços deve programar-se, sempre, em sua totalidade**, previstos seus custos atual e final e considerados os prazos de sua execução”. (grifos nossos)

Em 2001, o TCU negou provimento a um recurso interposto contra decisão que fixou prazo para anulação de termo aditivo a contrato de obras em andamento, celebrado sem licitação (Quadro 9). O recurso se baseou nas vantagens econômicas que decorreriam da manutenção do contrato, oriundo de dispensa de licitação. Nesse caso, o TCU, apesar de considerar a economicidade e a eficiência⁴⁸ princípios relevantes, entendeu que os mesmos não podem se sobrepor aos princípios da legalidade e da moralidade. Ademais, a economicidade não deve ser apenas alegada, mas sim comprovada a partir de parâmetros de comparação (o que tornaria a realização de licitação ainda mais obrigatória e conveniente).

Quadro 9 – Decisão n.º 151 de 2001 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO |
|--|--|
| <p>Levantamento de Auditoria. Subsecretaria de Assuntos Administrativos do Ministério dos Transportes. Obras de recuperação dos molhes do Porto de Rio Grande RS. Pedido de reexame da decisão que fixou prazo para a anulação do termo aditivo ao contrato e realização de licitação para contratação dos serviços. Situação regularizada após audiência do responsável. Conhecimento. Negado provimento.</p> | <p>[...] a tese do Recorrente em torno do princípio da economicidade é descabida, pois esse princípio não pode sobrepor, por exemplo, ao da legalidade e da moralidade. Nesse sentido, o caminho seguro seria o da licitação, pois essa visa obter a melhor proposta para administração e garantir a isonomia entre os licitantes. Feito isso, haveria oportunidade de preservar os princípios da legalidade, da moralidade e também da economicidade. Por outro lado, o conceito de economicidade adotado pelas normas de auditoria requer, em último plano, parâmetros de comparação. No presente caso, não há como proceder a esse balizamento, pois a pressuposta economicidade baseia-se somente em alguns abatimentos negociados diretamente com o Consórcio. O suposto aproveitamento dos canteiros de obras, jazidas, etc., não justificaria uma contratação direta a pretexto de atender ao mencionado princípio da economicidade, pois, esses itens poderiam ser considerados em uma eventual proposta apresentada pelo Consórcio, caso decidisse participar do certame licitatório. Vê-se que a citada economicidade, além de basear-se em vantagens que poderiam ser capitalizadas em uma licitação, não podem ser aferidas ante a falta de provocação da concorrência. Aliás, deve-se ressaltar que uma das grandes virtudes do sistema licitatório é, precisamente, a de permitir a seleção da proposta que mais vantagens tragam à administração. Foi exatamente dentro desse propósito que o legislador tornou os certames licitatórios obrigatórios porque, por um lado, impedem a perpetuação de contratos e de contratados, com os vícios e riscos já conhecidos, bem como, possibilita, por outro lado, a obtenção das melhores propostas. Daí ser inadmissível aceitar a alegação de que uma licitação venha obstar o administrador de atender ao princípio da economicidade. Esse dependerá precipuamente da habilidade dos dirigentes na elaboração dos projetos e orçamentos comparativos, bem como na condução do certame licitatório. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

⁴⁸ Nesse sentido, Medauar (2003, p.142) afirma: “**O princípio da eficiência vem suscitando entendimento errôneo no sentido de que, em nome da eficiência, a legalidade será sacrificada.** Os dois princípios constitucionais da Administração devem conciliar-se, buscando esta atuar com eficiência, dentro da legalidade”. (grifos nossos)

A 1ª Câmara do TCU, em 2001, considerou antieconômica a falta de previsão de alguns itens na planilha de quantitativos de serviços, que devem conter todos os elementos para o cálculo do custo da obra⁴⁹. A falha provocou majoração significativa no valor do contrato. A decisão do TCU foi fundamentada na Lei n.º 8.666⁵⁰, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), artigo 7º, §2º (Quadro 10).

Quadro 10 – Acórdão n.º 289 de 2001 (1ª Câmara do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO VOTO DO RELATOR |
|--|---|
| <p>Auditoria. DNER. Obra da BR 116 na divisa SP/PR. Execução parcial da obra. Utilização de planilhas de quantitativos incompletas. Extrapolação do limite legal de alteração do contrato. Rejeição das justificativas apresentadas. Multa. Determinação. Juntada às contas.</p> | <p>Em relação aos serviços executados no Lote 2/SP, km 319,3 ao km 336,7, a não-inclusão, no Projeto Básico, do colchão drenante de areia para fundação de aterro, constitui infração ao artigo 7º, § 2º, II, da Lei 8.666/93. Esse dispositivo estabelece, entre outras exigências, que as obras somente poderão ser licitadas quando existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários. Chama atenção a significância que esse item tem em relação ao valor total do contrato. Ele representa mais de um terço desse valor, que chegou a R\$ 15.251.142,67, enquanto o colchão drenante de areia, acrescido ao contrato mediante a celebração do 2º termo aditivo, foi de R\$ 5.503.707,30. Essa omissão no orçamento detalhado em planilhas constitui-se em ato de gestão antieconômica. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Para a 2ª Câmara do TCU, os princípios da supremacia do interesse coletivo e o da economicidade devem ser observados no momento da revisão – justificada – de quantitativos e preços de serviços contratados, principalmente quando acarretam incremento significativo no valor a ser pago, com o propósito de se preservar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato (Quadro 11).

⁴⁹ Segundo Altounian (2007, p.111): “As referências legais não excluem **a necessidade da existência de planilha que expresse a composição de todos os custos unitários dos serviços das obras**, consoante o artigo 7º, da Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, ou seja, o **detalhamento de todos os parâmetros utilizados para o cálculo dos custos** [...]: valor dos insumos, coeficientes de produtividade e encargos sociais”. (grifos nossos)

⁵⁰ A Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), em seu artigo 7º, estabelece:

“Artigo 7º As licitações para a execução de obras e para a prestação de serviços obedecerão ao disposto neste artigo e, em particular, à seguinte seqüência:

I – projeto básico;

II – projeto executivo;

III – execução das obras e serviços.

§ 1º [...]

§ 2º As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

I – houver projeto básico aprovado pela autoridade competente e disponível para exame dos interessados em participar do processo licitatório;

II – existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários”.

Quadro 11 – Acórdão n.º 046 de 2000 (2ª Câmara do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO VOTO DO RELATOR E TRECHO DO ACÓRDÃO |
|--|---|
| <p>Auditoria. Convênio. DNER. DER SC. Obra de duplicação de trecho da BR 101. Cobrança acumulada de obras não iniciadas. Descrição de serviços incompatíveis com o verificado <i>in loco</i>. Prática de preços acima do valor de mercado. Inconfiabilidade das medições da obra. Falta de controle no acompanhamento da obra. Audiência. Justificativas insatisfatórias. Multa. Determinação.</p> | <p>Ao não realizar nenhum estudo nem apresentar nenhum parecer, na época, acerca dessa situação, o DER/SC demonstrou a falta do devido cuidado com a coisa pública e contrariou o princípio da supremacia do interesse coletivo e o princípio da economicidade, que norteiam o Direito Administrativo e a Administração Pública. Também deixou de tornar transparente a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, suscitando a hipótese de benefício das contratadas, já que poderia estar crescendo aos contratos um item com maior margem de lucro, sendo compensados pela supressão de outros, com menor margem de lucro, os quais não seriam executados em razão da proximidade da denúncia do convênio. E hoje, após o encerramento daquela etapa, com a sucessão de novos serviços e a ação de vários fatores sobre o sítio das obras, torna-se bem mais difícil a realização de um estudo que possa determinar ou compor o preço real para o item de serviços em questão.</p> <p>-----</p> <p>[...] quando constatada a necessidade de revisão de quantitativos de serviços contratados, façam constar, nos respectivos processos de execução de contratos, os estudos ou os pareceres que demonstrem terem sido considerados, na definição dos preços e quantidades acrescidas, o princípio da supremacia do interesse coletivo, o princípio da economicidade e a preservação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, situação não verificada nos mencionados contratos, a exemplo das revisões ocorridas no item “Colchão de areia”, contratado por preço 152% superior ao que vinha sendo pago pelo mesmo material na construção da rodovia BR-470, contemporaneamente, e 162% superior ao preço constante da tabela do DER/SC, inexistindo elementos justificantes para a manutenção do referido preço, quando das revisões que acarretaram um incremento de 1.857% na quantidade adquirida. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

O TCU também já decidiu sobre a economicidade na aplicação de recursos públicos em publicidade institucional⁵¹, como se pode observar nos casos analisados a seguir (Quadros 12 a 14).

O TCU, em 2000, declarou que a ausência de parâmetros comparativos prejudica o exame da existência de antieconomicidade nos gastos com publicidade institucional (Quadro 12). Assim sendo, decidiu não interferir na escolha do administrador público, determinando, contudo, a avaliação periódica dos resultados decorrentes desse tipo de despesa.

Quadro 12 – Decisão n.º 1.096 de 2000 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DA DECISÃO |
|--|---|
| Representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU. Possíveis irregularidades praticadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Despesas elevadas de veiculação de publicidade e propaganda. Alegações de defesa acatadas. Representação parcialmente prejudicada. Determinação. Ciência aos interessados. | [...] determinar à ANEEL que proceda a avaliação semestral e anual da qualidade do atendimento, do nível técnico e dos resultados concretos dos esforços de comunicação sugeridos pela agência de propaganda contratada, da diversificação dos serviços prestados e dos benefícios decorrentes da política de preços praticados [...]. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

Em 2002, o TCU identificou descontrole da Caixa Econômica Federal, quanto às despesas com campanhas publicitárias realizadas, bem como ausência de avaliação dos resultados alcançados, o que violaria os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. Assim, foi determinada a criação de uma estrutura para análise da compatibilidade dos preços contratados (Quadro 13).

⁵¹ Foram examinadas as deliberações do TCU quanto à economicidade na aplicação de recursos públicos em publicidade institucional, a saber: Decisão n.º 1.096 de 2000 (Plenário); Acórdão n.º 059 de 2002 (Plenário); Decisão n.º 184 de 1998 (Plenário).

Quadro 13 – Acórdão n.º 059 de 2002 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO ACÓRDÃO |
|--|---|
| <p>Auditoria. CEF. Avaliação da legalidade, eficiência e a finalidade das ações de comunicação social desenvolvidas pela entidade na área de propaganda e publicidade, no período de janeiro de 1996 a março de 1998. Contratação irregular de empresas para execução dos serviços. Realização de ações de publicidade, propaganda e patrocínio fora dos objetivos institucionais da CEF. Subjetividade na utilização de critérios para concessão de patrocínios. Falta de avaliação de resultados das campanhas publicitárias realizadas. Acolhimento parcial das justificativas apresentadas pelo ex-presidente quanto à permissão para subcontratação direta por parte das agências contratadas. Rejeição da defesa apresentada pelo ex-presidente e pelo ex-gerente da área de comunicação social quanto às demais irregularidades. Multa. Remessa de cópia ao MPU. Determinação. Juntada às contas.</p> | <p>[...] determinar à Caixa Econômica Federal, na forma do artigo 43, inciso I, da Lei 8.443/92, c/c artigo 194, inciso II, do Regimento Interno/TCU, que adote procedimentos com vistas a atender aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade, eliminando o problema do descontrole quanto às despesas decorrentes de campanhas publicitárias, tanto para as contratações diretas, como para as subcontratações, contemplando, no mínimo, os seguintes aspectos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) formação de estrutura adequada para a verificação da compatibilidade de preços, que conte, inclusive, com o suporte de métodos de acompanhamento via banco de dados; 2) informação, na fase de orçamentação, das demais condições requeridas, como local e prazo para entrega, além das especificações dos produtos ou serviços desejados; 3) estabelecimento de métodos de negociação de preços, prazos e condições de pagamento, com vistas à obtenção de vantagens; (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

O TCU considerou, em 1998, necessária a comprovação de realização de análise comparativa entre os preços contratados e os de mercado, quanto aos serviços de publicidade e divulgação, atestando-se a compatibilidade entre esses valores (Quadro 14).

Quadro 14 – Decisão n.º 184 de 1998 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO RELATÓRIO E VOTO DO RELATOR |
|---|---|
| <p>Auditoria. TELEBRÁS. Área de licitação e contrato. Contratação de serviços de publicidade e divulgação com inexigibilidade de licitação. Pagamento antecipado. Determinação.</p> | <p>Entretanto, parece-me mais apropriado requisitar informações que possam atestar, mediante análise comparativa, que o preço pago pela estatal para veiculação de seu nome era compatível com os valores praticados pelo mercado. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

O TCU já tem jurisprudência quanto à economicidade na aplicação de recursos públicos para compras de jornais e periódicos⁵², como mostrado nos quadros 15 a 17.

Em 1995, o TCU considerou antieconômica a compra de jornais com preço superior ao praticado pelo mercado, como mostrado no quadro 15.

Quadro 15 – Acórdão n.º 090 de 1995 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO VOTO DO RELATOR |
|--|--|
| Auditoria. Ministério da Fazenda – DF. Área de licitação e contrato. Contrato com firma para fornecimento de jornais, com preço acima do existente no mercado. Licitação por preço global em detrimento do certame por itens. Outras irregularidades pela não consecução do menor preço nos processos licitatórios. Alegações de defesa rejeitadas. Multa. | [...] chega-se à inarredável conclusão de que inexistem motivos que permitam contrariar as propostas formuladas quanto às irregularidades verificadas e não saneadas pela DAMF/DF, das quais, vale destacar a relativa à aceitação, na Tomada de Preços nº 3.017/94 e no contrato dela decorrente, de preço em que se contempla sobretaxa de 20% sobre o preço de capa ("banca") dos jornais e revistas a serem fornecidas, resultando elevação arbitrária e abusiva dos preços em relação aos efetivamente praticados no mercado , fato que incide na censura dos artigos 43, inciso IV, <i>in fine</i> , e 96, inciso I da Lei nº 8.666/93. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

Objetivando o atendimento ao princípio da economicidade na aquisição de jornais e periódicos, o TCU, ainda em 1995, decidiu em caráter normativo que os jurisdicionados devem: promover a ampla participação de licitantes; obter o menor preço possível, a partir de descontos, e adotar parâmetros comparativos para o exame da compatibilidade dos preços contratados com os de mercado (Quadro 16).

Quadro 16 – Decisão n.º 359 de 1995 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DA DECISÃO |
|---|---|
| Auditoria. Ministério da Fazenda – DF. Área de licitação e contrato. Contrato com firma para fornecimento de jornais e revistas com preço acima do existente no mercado. Outras irregularidades pela não consecução do menor preço nos processos licitatórios. Determinação em caráter normativo. | 1 – Em caráter normativo orientar aos órgãos jurisdicionados a esta Corte de Contas, que, em decorrência do que dispõe os artigos 3º, § 1º, I; 15, III e IV; 23, § 1º; 43, IV; e 48, II, todos da Lei n.º 8.666/93, sejam observadas, quando da realização de processos licitatórios que visem a aquisição de jornais e revistas nacionais e internacionais os seguintes pontos: 1.1 – sempre que possível, viabilizar o parcelamento do objeto ou admitir a cotação por itens, como meio de propiciar a ampla participação dos licitantes ; 1.2 – prever, desde que possível, no edital, o desconto cujo percentual será definido de acordo com parâmetros de mercado, como critério para se obter o menor preço ; 1.3 – adotar como base de comparação , dentre outros parâmetros de aferição de preços reais de mercado , os valores colimados para assinatura pelas editoras ou seus distribuidores credenciados. (grifos nossos) |

Fonte: TCU (2007).

⁵² Foram examinadas as deliberações do TCU quanto à economicidade na aplicação de recursos públicos para compras de jornais e periódicos, a saber: Acórdão n.º 090 de 1995 (Plenário); Decisão n.º 359 de 1995 (Plenário); Decisão n.º 589 de 1996 (Plenário).

Em 1996, em sede de recurso, o Plenário TCU confirmou as orientações normativas citadas anteriormente, quanto à aquisição de jornais e periódicos, acrescentando as constantes da Decisão n.º 589 de 1996, discriminadas no quadro 17.

Quadro 17 – Decisão n.º 589 de 1996 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DA DECISÃO |
|---|--|
| <p>Auditoria. DAMF – DF. Pedido de reexame contra decisão que determinou a anulação de Tomada de Preços para aquisição de periódicos. Provimento parcial.</p> | <p>[...]</p> <p>2. orientar, em caráter normativo, aos órgãos jurisdicionados a esta Corte de Contas, no sentido de que sejam observados os seguintes pontos, quando necessária a contratação de fornecimento de jornais, revistas e periódicos: 2.1. a contratação da espécie deverá ser efetuada, de acordo com os ditames da Lei n.º 8.666/93, mediante licitação pública, a qual deverá ser precedida de pesquisa de preços de assinaturas junto às editoras ou seus distribuidores autorizados, visando à sua comparação com os preços propostos pelos licitantes; 2.2. a adjudicação do objeto licitado somente deverá ser efetivada caso a proposta do licitante vencedor seja compatível aos preços praticados no sistema de assinaturas; caso contrário, as propostas deverão ser desclassificadas com fulcro no artigo 48 da Lei n.º 8.666/93; 2.3. desclassificadas as propostas, a Administração poderá contratar assinaturas diretamente às editoras ou distribuidores autorizados, mediante dispensa de licitação com base no inc. VII do artigo 24 da Lei n.º 8.666/93, fazendo expressa menção, no ato formal da adjudicação direta, à forma e periodicidade dos pagamentos acordados; 2.4. ao contratar assinaturas, cuja periodicidade deverá obedecer às necessidades e conveniências de cada órgão, os gestores públicos deverão exigir da contratada condições de fornecimento e pagamento semelhantes às do setor privado, de conformidade com o disposto do inc. III do artigo 15 da Lei n.º 8.666/93, devendo, na hipótese de resultarem infrutíferas as gestões neste sentido, avaliar a possibilidade de se absterem da aquisição dos correspondentes periódicos e substituí-los, caso haja disponibilidade no mercado; 2.5. contratado o fornecimento na sistemática de assinatura, a Administração deverá diligenciar no sentido de priorizar a entrega dos periódicos na repartição pública, notadamente nos dias úteis, visando minimizar os problemas decorrentes de eventuais mudanças de endereço dos destinatários. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Há também jurisprudência quanto à economicidade de produtos hortifrutigranjeiros. Em 2001, o TCU considerou uma aquisição direta desses produtos como antieconômica, pois não houve aproveitamento da economia de escala. Decidiu-se, entre outras providências, pela aplicação de multa ao responsável (Quadro 18).

Quadro 18 – Acórdão n.º 002 de 2001 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHO DO VOTO DO RELATOR |
|--|--|
| <p>Representação formulada por unidade técnica do TCU. Possíveis irregularidades praticadas pela Prefeitura Municipal de Biguaçu – SC. Execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar. Notícias veiculadas pela imprensa. Superfaturamento de preços. Processo de licitação anulado na fase de habilitação, sem fundamento legal. Pagamento antecipado. Dispensa de licitação. Conhecimento. Procedência parcial. Multa. Determinação.</p> | <p>Em que pese, todavia, a dificuldade em se caracterizar o superfaturamento, até mesmo em razão das expressivas variações sazonais dos produtos em questão, restou demonstrada que os recursos públicos aqui tratados foram geridos sem o devido cuidado pelo responsável. Com efeito, o procedimento licitatório voltado para a aquisição das mercadorias em questão foi conduzido de maneira imprópria, culminando em sua anulação, sem que a mesma fosse, entretanto, devidamente justificada nos termos exigidos pelo artigo 49 da Lei n.º 8.666/93. Além disso, não foi encontrado pela equipe de inspeção nenhum processo de dispensa de licitação que fundamentasse a escolha dos fornecedores e os preços praticados, conforme estabelece o artigo 26 da mencionada Lei de Licitações, destacando-se que as compras diretas foram realizadas por todo o período de fevereiro a agosto de 1999. Cumpre observar que, mesmo a previsão de dispensa de licitação nas compras de hortifrutigranjeiros, pão e outros gêneros perecíveis, no tempo necessário para a realização dos processos licitatórios correspondentes (inciso XII do artigo 24 da Lei n.º 8.666/93), não exime o responsável do cumprimento da exigência contida no já mencionado artigo 26 da mesma Lei. Ademais, ficou devidamente caracterizada a falta de empenho da administração em conseguir preços mais baixos na aquisição dos gêneros alimentícios, inclusive porque as quantidades envolvidas propiciariam a obtenção de preços bem mais favoráveis. Tal procedimento viola, de fato, um dos princípios norteadores da Administração Pública, o da economicidade. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Há, ainda, exemplo de ato antieconômico na aquisição de material escolar. Em 2001, a 1ª Câmara do TCU entendeu que a compra de material escolar, realizada por um determinado município, feriu o princípio da economicidade, haja vista que os livros didáticos já eram, em grande parte, fornecidos pelo Ministério da Educação e do Desporto gratuitamente. As contas foram julgadas irregulares, com aplicação de multa aos responsáveis (Quadro 19).

Quadro 19 – Acórdão n.º 029 de 2001 (1ª Câmara do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO RELATÓRIO E DO VOTO DO RELATOR |
|---|---|
| <p>Tomada de Contas Especial. Convênio. FNDE. Prefeitura Municipal de Xanxerê – SC. Não aprovação da prestação de contas. Pagamento de despesas decorrentes de contrato firmado sem licitação. Aquisição de materiais didáticos já fornecidos gratuitamente pelo MEC. Ausência de indícios de desfalque ou desvio de recursos. Contas irregulares. Multa.</p> | <p>O responsável equivoca-se ao encarar este questionamento como desvio de finalidade. Não se lhe está acusando de desviar a finalidade do convênio, mas sim de praticar ato antieconômico, caracterizado pela aquisição de livros didáticos para a pré-escola e para 4 primeiras séries do ensino fundamental, quando o MEC fornece, gratuitamente, este mesmo material. O relatório de verificação <i>in loco</i> da Demec/SC consigna que as aquisições deveriam ter caráter suplementar ao material fornecido pelo MEC, e não fazer-lhe concorrência.</p> <p>-----</p> <p>[...] aspecto que sobressai nos autos refere-se à economicidade da contratação da Editora Base. Não tendo sido apontada nenhuma vantagem objetiva na aquisição de livros didáticos diretamente pelo Município, resta injustificado o elevado investimento da Prefeitura, uma vez que o MEC, por meio do Programa Nacional do Livro Didático – PNLD, seleciona e distribui, gratuitamente, entre as escolas públicas de todo o País, parcela considerável do material necessário ao ensino de 1ª à 8ª séries. O objetivo de convênios como esse firmado com o Município de Xanxerê é a suplementação dos recursos já disponibilizados para a educação – aí incluídos os livros distribuídos pelo PNLD – e não a substituição do Programa Nacional por iniciativas localizadas, até porque a concentração das aquisições no Ministério permite a obtenção de preços significativamente mais baixos sem perda de qualidade, uma vez que o conteúdo das obras é rigorosamente acompanhado e aperfeiçoado, a cada ano, por especialistas do setor, como já pôde aferir esta Corte em trabalhos anteriores de auditoria e acompanhamento. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Foi examinada, ainda, a jurisprudência quanto à economicidade na aquisição de bens e serviços de informática. Apesar da realização de licitação regular, *notebooks* foram adquiridos por preço 100% superior ao cobrado no estabelecimento do próprio contratado. Mesmo sendo demonstrado o cumprimento de aspectos formais, foi violado o princípio da economicidade. Assim, o TCU aplicou multa ao responsável em 2000 (Quadro 20).

Quadro 20 – Acórdão n.º 279 de 2000 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO VOTO DO RELATOR |
|--|--|
| <p>Denúncia. Possíveis irregularidades praticadas pela Zona Franca de Manaus. Superfaturamento na aquisição de material. Alegações de defesa rejeitadas. Multa. Juntada às contas.</p> | <p>[...] restou comprovada a regularidade formal do procedimento licitatório adotado pela entidade. Permanece injustificada, todavia, a antieconomicidade do ato, “[...] pois, à época, em que os preços foram cotados, em dezembro de 1997, data da abertura do procedimento licitatório, o preço unitário da referida aquisição equivalia a R\$ 6.582,00 e, em agosto de 1998, data do pagamento dos 23 (vinte e três) notebooks adquiridos, o mesmo produto, no estabelecimento do contratado (fls. 11/12, do volume 1), poderia ser adquirido por aproximadamente R\$ 3.200,00 (três mil e duzentos reais), isto é, aproximadamente 100% mais barato”. De fato, demonstrada a regularidade do procedimento licitatório, o mesmo não se pode dizer quanto ao aspecto da economicidade das aquisições. A obsolescência dos equipamentos de informática é velocíssima e os oito meses transcorridos entre a data da apresentação das propostas e a data da homologação da licitação foi determinante para afastar do procedimento o pressuposto fundamental da licitação: selecionar para a administração a proposta mais vantajosa. A maior vantagem, nos termos da lei, se apresenta quando a administração realiza a prestação menos onerosa, tendo-se como parâmetro além dos preços contidos nas propostas, também os valores correntes de mercado. A alegação do responsável de que a decisão de contratar foi mera decorrência do processo licitatório é improcedente, pois a lei das licitações dá ao administrador público, que tem o poder-dever de zelar pela economicidade, a faculdade de, em casos análogos, promover a revogação e a anulação do procedimento licitatório, ou até mesmo a sua dispensa (artigos 24, VII; e 49 da Lei n.º 8.666/93, dentre outros). (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Em 1998, o TCU confirmou, em sede de recurso, posicionamento quanto a ato antieconômico na contratação de serviços de reprografia. Houve subutilização dos equipamentos, tendo em vista que a capacidade contratada foi superestimada. Assim, foi mantida a aplicação da multa original aos responsáveis diretos pelo ato. Trechos do parecer do Ministério Público, transcritos no quadro 21, ilustram bem o caso reexaminado.

Quadro 21 – Acórdão n.º 066 de 1998 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO |
|---|---|
| <p>Auditoria. IBAMA. Licitação. Contrato. Pedido de reexame de decisão que aplicou multa aos responsáveis em decorrência da prática de atos de gestão antieconômicos, consistentes no superdimensionamento da capacidade contratada de equipamentos reprográficos. Comprovação de inexistência de responsabilidade por parte de alguns dos responsáveis. Não comprovação pelos demais. Conhecimento. Provimento. Juntada às contas.</p> | <p>No presente caso, o dever de diligência não foi observado, pois não foi efetuado um planejamento para dimensionar a franquia ótima a ser contratada. Ademais, verificou-se que, após decorrido apenas um mês da assinatura do contrato, a franquia estipulada, que já era excessiva, foi aumentada – de 749.000 cópias para 761.000 – sem que houvesse nenhum motivo para justificar esse incremento, pois em janeiro a tiragem situou-se em 613.390 cópias. Portanto, entende o Ministério Público que permanecem os motivos ensejadores da condenação, pois a antieconomicidade dos atos é evidente e podia ter sido evitada pelos agentes públicos. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Em 1999, o TCU aplicou multa aos responsáveis por ato antieconômico na contratação de serviços de manutenção para equipamentos de informática. A contratação foi celebrada por preços globais altos que permitiriam inclusive, na vigência contratual, a compra de produtos novos e com garantia, em quantidade superior à existente (Quadro 22).

Quadro 22 – Acórdão n.º 128 de 1999 (Plenário do TCU)

| EMENTA | TRECHOS DO RELATÓRIO |
|---|--|
| <p>Representação formulada por equipe de auditoria do TCU. Possíveis irregularidades na Fundação Nacional de Saúde AP. de prestação de serviços. Terceirização de atividades não precedida de plano de trabalho. Ausência de publicidade e divulgação de aviso de licitação. Ausência de garantia pelas firmas contratadas. Prorrogação irregular de contratos. Aditamento de contrato por valores superiores aos limites previstos. Realização de despesa sem prévio empenho. Subcontratação de serviços. Pagamento por serviço não executado. Contratação de serviços por preços superiores aos praticados no mercado. Contratação de serviços de manutenção por preço global. Procedência. Alegações de defesa rejeitadas. Multa. Determinação. Remessa de cópia ao MPU.</p> | <p>[...] São requisitos do ato administrativo a forma e o seu objeto. Relativamente à terceirização de atividades no âmbito da Administração Pública, o artigo 2º do Decreto n.º 2.271/97 estabelece que a contratação deve ser precedida de um plano de trabalho aprovado pela autoridade competente, o qual deve conter as seguintes informações: justificativa da necessidade dos serviços, relação entre a demanda prevista e a quantidade de serviço a ser contratado e demonstrativo de resultados a serem alcançados em termos de economicidade e do melhor aproveitamento dos recursos humanos, materiais e financeiros. Assim, o instrumento normativo acima mencionado determina a forma e o objeto do ato administrativo em análise. Não obstante suas declarações, os Responsáveis deixaram de anexar às respostas cópias do citado relatório e do plano de trabalho que fundamentaram as terceirizações efetuadas. [...] Irregularidade: Realização de ato antieconômico, exteriorizado na contratação dos serviços de manutenção dos equipamentos de informática, ar-condicionado e veículos, por preços globais que possibilitariam, no curso da vigência dos contratos, a aquisição de produtos novos e com garantia, em quantidade superior às existentes na Funasa/AP, objeto das sobreditas avenças. Tal fato está em desacordo com o princípio da economicidade, insito no artigo 70, <i>caput</i>, da CF/88, e item 5 e anexo III da IN/MARE n.º 09/94, republicada no DOU de 19.07.97. Os três contratos sob análise estão alcançados por esta irregularidade. (grifos nossos)</p> |

Fonte: TCU (2007).

Diante de toda a jurisprudência examinada (22 deliberações do TCU), quanto ao princípio da economicidade, observou-se:

- a) reconhecimento de vínculo estreito entre economicidade e razoabilidade;
- b) relevância do controle da economicidade;
- c) necessidade do estabelecimento de parâmetros comparativos entre valores contratados, preços praticados no mercado e resultados pretendidos;
- d) que nos casos de conflito entre os princípios da legalidade e da economicidade, faz-se mister o exercício da ponderação, e
- e) dificuldade quanto à fixação de limites ao alcance do controle da economicidade (e da razoabilidade)⁵³, no tocante ao mérito administrativo.

⁵³ Quanto à matéria, Hupsel (2006, p.102) defende: “Opções feitas pelo administrador público, a pretexto do exercício do poder discricionário, quando percebidas como **desarrazoadas** em face de vetores de conduta da Administração Pública, são **opções ilegítimas e ilegais que devem, por essa razão, ser impugnadas pela Corte de Contas** no exercício do seu papel constitucional de controle”. (grifos nossos)

4.2 TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS

No Brasil, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), como já mencionado nesta dissertação, atribuiu aos Tribunais de Contas brasileiros competência para realizar auditorias operacionais (artigo 71, IV, combinado com o artigo 75). A auditoria operacional (instrumento para o controle substancial), em síntese, compreende o conjunto de procedimentos voltados a avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

A Fundação Instituto de Administração (2002, p.6-7), instituição conveniada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), em 2002, destacou a expectativa da sociedade brasileira quanto ao aperfeiçoamento das instituições de controle externo:

A sociedade e os cidadãos esperam que suas instituições de controle externo atuem com eficácia e tempestividade, de forma a que a má utilização dos recursos públicos seja, a médio prazo, estancada. [...] Se por um lado os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios vêm-se pressionados pela opinião pública e imprensa, por outro lado existem hoje, claramente, caminhos para um rápido e consistente desenvolvimento organizacional, potencial viabilizador de um novo patamar de eficácia para sua atuação.

Assim, foi elaborado o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX),⁵⁴ que tem como objetivo central o fortalecimento do sistema de controle externo, por meio da integração nacional e da modernização dos Tribunais de Contas. O programa considerou a realização das Auditorias Operacionais como uma de suas ações prioritárias. Esse programa é co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Conforme o disposto no contrato de empréstimo firmado com o BID, as auditorias para avaliação de resultados da ação governamental devem ser implantadas em, pelo menos, 75% dos Tribunais de Contas brasileiros na 1ª fase do programa.

⁵⁴ O PROMOEX é um programa co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), cujo contrato de empréstimo foi assinado – entre a União e o BID – em 14 de setembro de 2005. O seu valor total corresponde a US\$121,4 milhões.

Em agosto de 2005, foi constituído o Grupo Temático de Auditoria Operacional, tendo como objetivo inicial elaborar proposta de um Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional.

Com o objetivo de diagnosticar o estágio de implementação das auditorias operacionais nos 33 Tribunais de Contas brasileiros, foi realizada pesquisa em âmbito nacional, com período-base setembro de 2005, pelo Grupo Temático de Auditoria Operacional do PROMOEX. Essa pesquisa foi implementada pela Unidade Executora Local do PROMOEX do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), cuja coordenação técnica estava a cargo da autora⁵⁵ desta dissertação.

A pesquisa foi realizada por meio de encaminhamento de questionários (Apêndice D), com uma combinação de perguntas fechadas e abertas, a todos os Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, com índice de resposta de 100%. Os resultados apurados constam das tabelas 5 a 10, e figuras 3 a 8.

Entre os 33 Tribunais de Contas brasileiros, somente os Tribunais de Contas dos Estados da Bahia, Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Tocantins, os Tribunais de Contas dos Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, como também o Tribunal de Contas do Distrito Federal já realizaram auditorias operacionais (Tabela 5 e Figura 3).

Tabela 5 – Realização de auditorias operacionais por Tribunais de Contas brasileiros

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS |
|--------------|-----------------------------------|
| Não | 19 |
| Sim | 14 |
| TOTAL | 33 |

Fonte: Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros – PROMOEX (2006).

⁵⁵ Um dos motivos para a escolha do tema da pesquisa pela autora foi a sua experiência profissional na área de auditorias operacionais. Boaventura (2004, p.33-34) concorda que o tema de uma dissertação deve ser selecionado de acordo com a motivação profissional do mestrando: “Matriculado na graduação ou selecionado para mestrado ou doutorado, o aluno procurará um assunto que atenda às suas condições intelectuais, predileções de leitura e **motivações profissionais**. [...] o mais aconselhável é a escolha fluir da **experiência profissional do pesquisador**”. (grifos nossos)

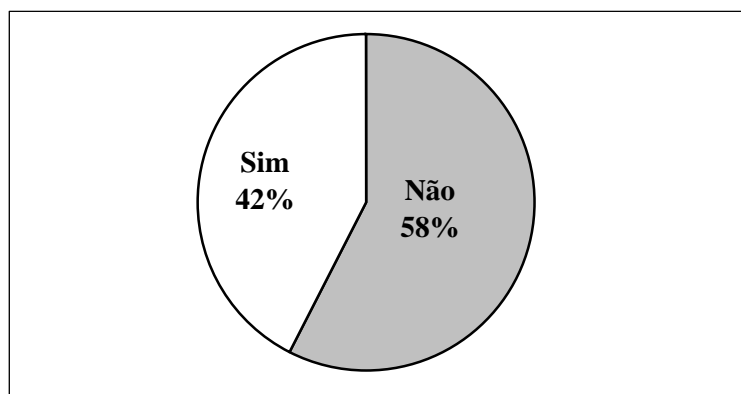


Figura 3 – Realização de auditorias operacionais por Tribunais de Contas brasileiros. Fonte: PROMOEX (2006).

Verifica-se, portanto, que 58% dos TCs brasileiros não realizam auditorias operacionais. Assim, para o cumprimento da meta do PROMOEX (75% dos TCs executando auditorias operacionais), será necessário que 11 TCs venham a praticar essa modalidade de auditoria, somando-se aos 14 TCs que já o fazem.

Tabela 6 – Tempo de experiência dos Tribunais de Contas brasileiros em auditorias de natureza operacional

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS | TRIBUNAIS DE CONTAS |
|------------------|-----------------------------------|--|
| Menos de 1 ano | 1 | TCE-RS |
| Entre 1 e 3 anos | 6 | TCE-GO, TCE-RO, TCE-RR, TCE-SC, TCE-TO, TCM-RJ |
| Entre 3 e 5 anos | 2 | TCE-MG, TCE-PE |
| Mais de 5 anos | 5 | TCE-BA, TCE-PR, TCE-RJ, TCM-SP, TC-DF |
| TOTAL | 14 | |

Fonte: PROMOEX (2006).

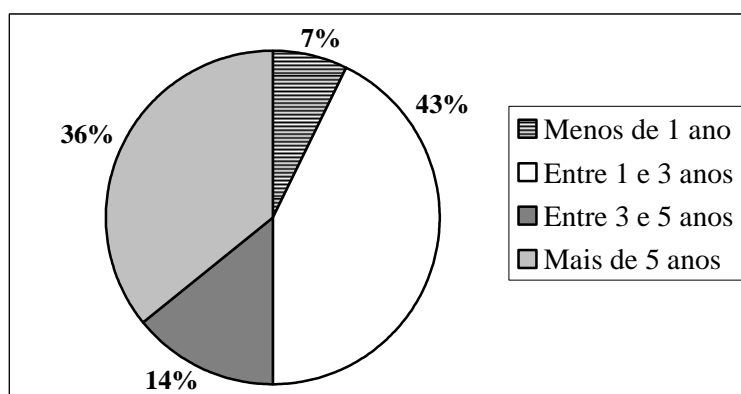


Figura 4 – Tempo de experiência dos Tribunais de Contas brasileiros em auditorias de natureza operacional. Fonte: PROMOEX (2006).

Observa-se, assim, que somente cinco TCs brasileiros (36% dos TCs que realizam auditorias operacionais) têm experiência notória na execução de auditorias operacionais. Os mencionados tribunais são: TCE-BA, TCE-PR, TCE-RJ, TCM-SP, TC-DF. Dessa forma, 64% dos TCs que praticam essa espécie de auditoria têm pouco tempo de atividade no ramo.

Tabela 7 – Existência de estudos para o desenvolvimento da auditoria de natureza operacional nos Tribunais que não realizam essa modalidade de auditoria

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS |
|--------------|-----------------------------------|
| Não | 9 |
| Sim | 10 |
| TOTAL | 19 |

Fonte: PROMOEX (2006).

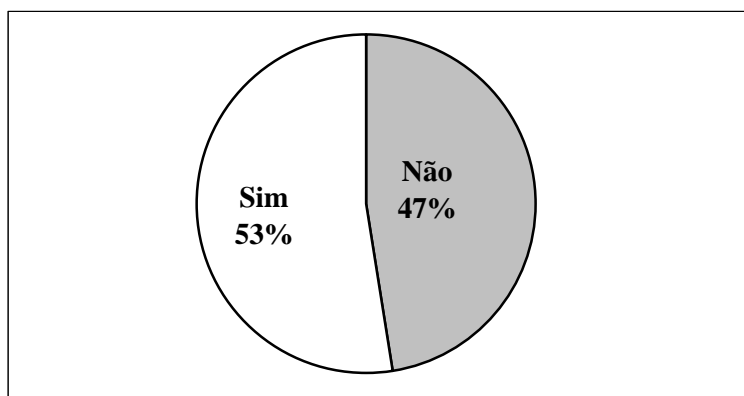


Figura 5 – Existência de estudos para o desenvolvimento da auditoria de natureza operacional nos Tribunais que não realizam essa modalidade de auditoria. Fonte: PROMOEX (2006).

Os dados coletados revelam, portanto, que 47% dos TCs que não realizam auditorias operacionais (nove TCs) não adotaram providências para a futura implementação dessa modalidade de auditoria. Nos TCs relacionados a seguir, já existem estudos para o desenvolvimento dessa atividade: TCE-PA, TCE-MA, TCE-MS, TCE-SP, TCE-CE, TCE-AL, TCE-PI, TCE-ES, TCM-BA e TCM-PA.

Tabela 8 – Existência de instrumentos normativos disciplinando a realização de auditorias de natureza operacional

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS |
|--------------|-----------------------------------|
| Não | 23 |
| Sim | 10 |
| TOTAL | 33 |

Fonte: PROMOEX (2006).

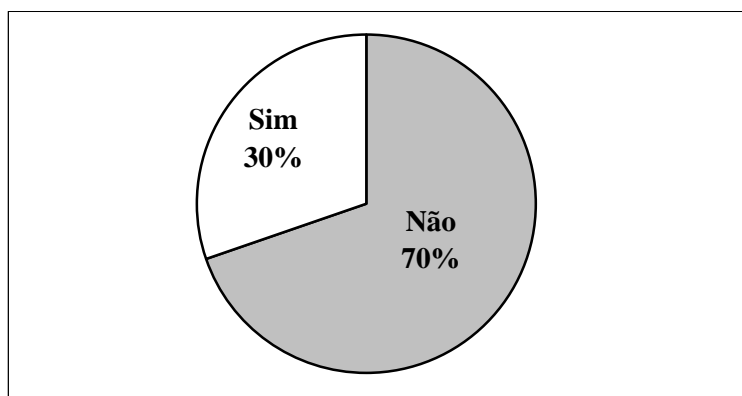


Figura 6 – Existência de instrumentos normativos disciplinando a realização de auditorias de natureza operacional. Fonte: PROMOEX (2006).

A pesquisa evidenciou, dessa forma, que somente dez TCs em todo o Brasil disciplinam formalmente a realização de auditorias operacionais. Esses TCs são: TCE-SC, TCE-MA, TCE-RO, TCE-BA, TCE-TO, TCE-PE, TCE-MG, TCM-SP, TCM-RJ e TC-DF.

Tabela 9 – Frequência de realização de auditorias de natureza operacional

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS |
|------------------------|-----------------------------------|
| Não há realização | 19 |
| Realização regular | 9 |
| Realização excepcional | 5 |
| TOTAL | 33 |

Fonte: PROMOEX (2006).

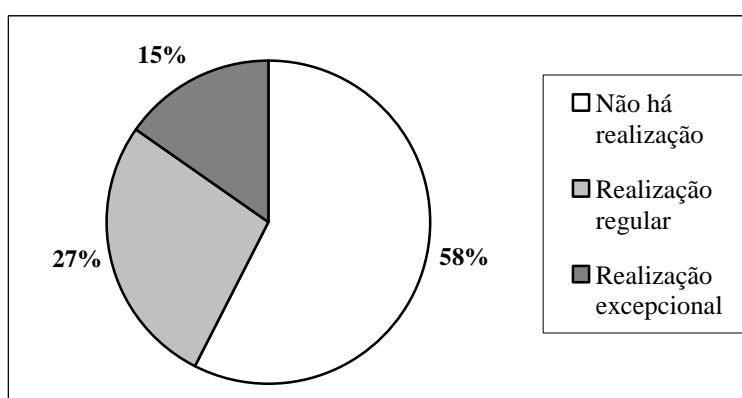


Figura 7 – Frequência de realização de auditorias de natureza operacional. Fonte: PROMOEX (2006).

As informações coletadas manifestam que apenas 27% dos TCs brasileiros realizam com regularidade auditorias operacionais. Entre esses estão: TCE-RO, TCE-BA, TCE-TO, TCE-GO, TCE-MG, TCE-RJ, TCM-SP, TCM-RJ e TC-DF. Os TCs que executam essa modalidade de auditoria excepcionalmente são: TCE-RR, TCE-RS, TCE-PR, TCE-SC e TCE-PE.

Tabela 10 – Existência de setor ou grupo com atribuições específicas para realizar auditorias de natureza operacional

| RESPOSTA | QUANTIDADE DE TRIBUNAIS DE CONTAS |
|--------------|-----------------------------------|
| Não | 26 |
| Sim | 7 |
| TOTAL | 33 |

Fonte: PROMOEX (2006).

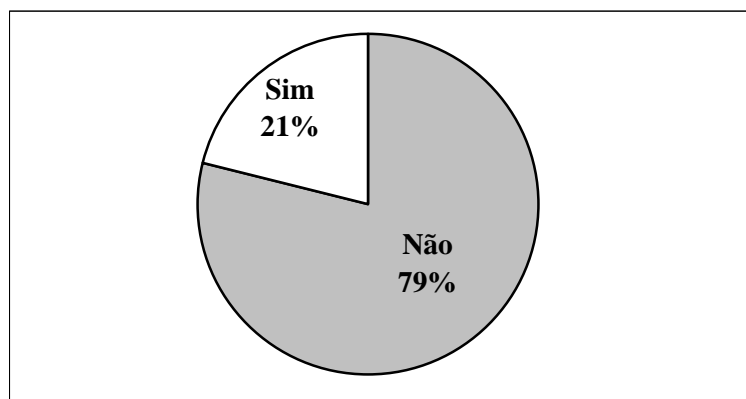


Figura 8 – Existência de setor ou grupo com atribuições específicas para realizar auditorias de natureza operacional. Fonte: PROMOEX (2006).

Aproximadamente 80% dos TCs brasileiros não dispõem, em sua estrutura organizacional, de um setor específico para a realização de auditorias operacionais. Os TCs que possuem essa estrutura são: TCE-RS, TCE-MA, TCE-RO, TCE-MS, TCE-PE, TCE-RJ e TCM-SP.

Assim, a pesquisa realizada junto aos 33 Tribunais de Contas brasileiros, em setembro de 2005, pertinente às práticas adotadas sobre o tema de “Auditoria Operacional”, evidenciou que:

- a) 58% dos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros não realizam auditorias operacionais (Tabela 5 e Figura 3);
- b) entre os TCs que praticam a auditoria operacional, 64% o fazem há menos de 5 anos (Tabela 6 e Figura 4);
- c) entre os TCs que não realizam auditorias operacionais, 47% ainda não têm estudos para futuro desenvolvimento dessa modalidade de auditoria (Tabela 7 e Figura 5);
- d) 70% dos TCs brasileiros não dispõem de instrumentos normativos específicos para a disciplina das auditorias operacionais (Tabela 8 e Figura 6);

- e) somente em 27% dos TCs brasileiros, a realização de auditorias operacionais é regular. Entre os TCs que já realizam esse tipo de auditoria, a regularidade foi verificada em 64% das instituições (Tabela 9 e Figura 7), e
- f) somente em 21% dos TCs brasileiros, existem equipes ou setores específicos para a realização de auditorias operacionais (Tabela 10 e Figura 8).

A situação evidenciada pela pesquisa é, por óbvio, preocupante, haja vista, que sem a realização de auditorias operacionais, o exercício do controle substancial pelos Tribunais de Contas fica seriamente comprometido, o que desatende aos artigos 71, IV, e 75, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Contudo, iniciativas como as do PROMOEX podem modificar esse quadro a médio e longo prazos. Restará aos TCs, entretanto, o desafio de elaborar uma legislação⁵⁶ uniforme, aplicável em todo território nacional, disciplinando, em específico, as auditorias operacionais, dirimindo-se, inclusive, as dúvidas remanescentes sobre a possibilidade de responsabilização dos administradores públicos por desempenhos considerados insatisfatórios, independentemente da existência de alguma irregularidade formal em suas prestações de contas.

4.3 NATIONAL AUDIT OFFICE – NAO (REINO UNIDO)

De acordo com os resultados da pesquisa demonstrada anteriormente, os TCs brasileiros têm pouca experiência na realização de auditorias operacionais (apesar dos avanços alcançados pelo TCU, já relatados nesta dissertação) e não há uniformidade no tratamento do tema no país. Por esse motivo, é importante examinar o funcionamento e o desempenho de Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido (NAO), Estados Unidos (GAO) e Canadá (OAG), reconhecidas internacionalmente por sua qualidade na apuração dos resultados do setor público (controle substancial), mediante auditorias operacionais (denominadas também como “de desempenho” ou “de otimização de recursos”).

⁵⁶ Sobre a matéria, vale, mais uma vez, salientar o posicionamento de Lino (2005, p.70-71):

“A luta dos TCs deve ser por um Código de Processo de Controle, onde se possa obter uma simplificação dos procedimentos, fugindo do excessivo formalismo judicialiforme, dando conteúdo próprio ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que não pode, jamais, estar em oposição ao interesse público.

Acrescento que, como é óbvio, **nesse Código, será necessário proceduralizar a totalidade das competências, em especial as inspeções e auditorias**, que devem, sem que se precise inventar a roda, ser romanizadas, abasileiradas, **adequando-se as normas das instituições internacionais de controle ao nosso sistema jurídico”**. (grifos nossos)

O NAO, GAO e OAG, apesar de não corresponderem ao modelo Tribunal ou Corte de Contas, são considerados exemplos mundiais de eficiência na análise da gestão pública, haja vista que, além de executar trabalhos auditoriais, essas instituições estabelecem e publicam diretrizes, fatores e guias para a avaliação: de qualidade dos serviços públicos; da otimização dos recursos públicos; da comunicação efetiva com o público-alvo de ações ou programas governamentais. Esses instrumentos que permitem uma avaliação rigorosa da gestão pública ainda não são aplicados no Brasil pela ocorrência de um dos seguintes fatores, em cada TC: falta de conhecimento de sua existência; ausência de tradução oficial de seu conteúdo; falta de capacitação específica para sua aplicação.

Assim sendo, a autora da presente dissertação, além de tabular, representar graficamente e analisar o desempenho institucional do NAO, GAO e OAG, entre os períodos de 1999 e 2007, traduziu os principais documentos (diretrizes, fatores e guias) utilizados por essas entidades para a avaliação da gestão pública, com o fim específico de divulgar, em linguagem acessível, o seu conteúdo. Todavia, o exame da viabilidade da aplicação desses instrumentos, com as devidas adaptações ao contexto brasileiro, caberá às instituições de controle eventualmente interessadas no assunto.

O estudo, ora realizado, não é, pois, de direito comparado. Trata-se, apenas, de abordagem organizacional preliminar das características, estrutura, funcionamento e resultados de instituições que vêm exercendo, com êxito, o controle substancial da gestão pública mediante auditorias operacionais. Essas entidades (NAO, GAO e OAG) podem servir como parâmetros para os TCs brasileiros, organizações ainda carentes de aprofundamento conceitual e técnico em auditorias operacionais, como demonstram os resultados da pesquisa constante do item 4.2 desta dissertação.

4.3.1 Histórico

O *National Audit Office* (NAO) existe, com a sua estrutura atual, desde 1983, mas a função de auditoria pública no Governo Central do Reino Unido tem uma história muito mais longa. A menção mais antiga é referente ao Auditor do Tesouro em 1314. O *Exchequer and Audit Departments Act* (1866) exigiu, pela primeira vez, que todos os departamentos, apresentassem as contas anuais, criando ainda a figura do Controlador e Auditor Geral.

O Controlador e Auditor Geral tinha, então, duas funções principais: autorizar a retirada de recursos públicos do Banco da Inglaterra por parte do Governo, dentro dos limites aprovados pelo Parlamento; auditar as contas de todos os departamentos governamentais e reportá-las ao Parlamento.

O *Exchequer and Audit Departments Act* (1866) definiu um ciclo de responsabilidade pelos recursos públicos. A Câmara dos Comuns autorizava as despesas, o Controlador e Auditor Geral controlava os desembolsos e auditava as contas prestadas pelos departamentos governamentais. Os resultados das investigações do Controlador e Auditor Geral eram apreciados por uma comissão parlamentar específica, a Comissão de Contas Públicas (*Committee of Public Accounts*), criada em 1861.

Inicialmente, o Controlador e Auditor Geral e sua equipe examinavam todas as transações. Isso se tornou impraticável com a expansão das atividades governamentais, especialmente durante a Primeira Guerra Mundial. A nova legislação, em 1921, indicou essa situação permitindo que o Controlador e Auditor Geral contasse, em parte, com os sistemas de controle interno dos departamentos e examinasse uma amostra das transações. Esse Ato também exigiu que o Controlador e Auditor Geral relatasse ao Parlamento se o dinheiro público havia sido gasto de acordo com suas determinações.

Pressões para a reforma do sistema de auditoria pública cresceram a partir da década de 60, seguindo as preocupações expressas por parlamentares e acadêmicos sobre o escopo da auditoria pública, que precisava ser modernizado para refletir as mudanças significativas no papel do Governo no século XX.

Em especial, foi argumentado que um poder específico deveria ser conferido ao Controlador e Auditor Geral para relatar ao Parlamento questões relacionadas à otimização de recursos obtida pelos departamentos governamentais. Essas mudanças se refletiram no *National Audit Act* (1983). De acordo com esse Ato, o Controlador e Auditor Geral se tornou, formalmente, um oficial da Câmara dos Comuns, com o poder expreso de relatar, com independência, ao Parlamento⁵⁷ a economia, eficiência e eficácia com as quais os órgãos

⁵⁷ O Parlamento do Reino Unido é formado pela Rainha, Câmara dos Lordes e Câmara dos Comuns; nesta, membros eleitos encarregados de representar seus respectivos distritos eleitorais debatem e votam a legislação nacional. As funções principais do Parlamento são: examinar e avaliar o trabalho do Governo; debater e aprovar leis, e autorizar o Governo a aumentar tributos.

públicos aplicaram os recursos públicos. O Ato também estabeleceu que o NAO apoiaria o Controlador e Auditor Geral em seu trabalho. Assim sendo, o NAO passou a apresentar a sua estrutura atual a partir de 1983.

4.3.2 Competência

O *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido realiza, atualmente, auditorias financeiras em todos os departamentos governamentais, agências e em muitos outros órgãos públicos, bem como auditorias de otimização de recursos, relatando para o Parlamento os resultados obtidos. A principal responsabilidade do Controlador e Auditor Geral, como diretor do NAO, é reportar ao Parlamento sobre os gastos do Governo Central. O relacionamento do NAO com o Parlamento e com a sua Comissão de Contas Públicas⁵⁸ é próximo e importante para o desenvolvimento de seus trabalhos.

A competência do NAO e a responsabilidade do Controlador e Auditor Geral decorrem de quatro Atos do Parlamento: *Government Resources and Accounts Act* (2000); *National Audit Act* (1983); *Exchequer and Audit Departments Act* (1921), e o *Exchequer and Audit Departments Act* (1866).

O NAO, em nome do Controlador e Auditor Geral, audita matérias reservadas ao Governo Central do Reino Unido⁵⁹, incluindo a defesa nacional, questões estrangeiras, seguridade social, tributação do Governo Central e todos os gastos dos departamentos governamentais na Inglaterra. O NAO não audita os gastos dos Governos locais, nem publica informações estatísticas. A *Audit Commission* (um órgão inteiramente separado do NAO) é responsável pela auditoria dos gastos dos Governos locais, enquanto o *Office for National Statistics* publica as informações estatísticas oficiais relativas ao Reino Unido.

⁵⁸ A primeira Comissão de Contas Públicas foi designada em 1861 e sua competência atual foi definida pelo *National Audit Act* (1983). As suas principais responsabilidades consistem em examinar os orçamentos do NAO, apreciar os relatórios do Controlador e Auditor Geral do NAO, emitir relatórios periódicos e formular recomendações para o Governo.

⁵⁹ O Reino Unido abrange os países situados na ilha da Grã-Bretanha (Inglaterra, País de Gales e Escócia) e a Irlanda do Norte. É um dos Estados-Membros da União Européia e sua denominação própria é Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte. Dados oriundos do Departamento de Informação da Embaixada Britânica em Brasília, disponíveis em <<http://www.reinounido.org.br>>. Acesso em: 3 dez. 2007.

A missão do NAO é ajudar a Nação a gastar sabiamente. A visão é a de promover os mais altos padrões de gerenciamento financeiro, a adequada conduta na administração da coisa pública e a mudança benéfica na prestação dos serviços públicos. Entre outros, constituem valores do NAO: espírito cooperativo, integridade, comunicação aberta, excelência profissional e valorização dos indivíduos.

Quanto às auditorias financeiras, o Controlador e Auditor Geral do NAO deve opinar sobre a fidedignidade e adequação das contas públicas e confirmar se as transações com os recursos públicos têm a devida autorização parlamentar.

Se o NAO identificar problemas significativos, o Controlador e Auditor Geral emite uma opinião qualificada, circunstanciada. Os relatórios do NAO são apreciados pela Comissão de Contas Públicas da Câmara dos Comuns. Mesmo que um relatório não seja emitido (nos casos de inexistência de erros relevantes ou irregularidades), o NAO, se considerar apropriado, emitirá uma carta para a diretoria da entidade auditada, destacando medidas de aperfeiçoamento que podem ser adotadas em seus sistemas. Essas “cartas gerenciais” frequentemente acarretam mudanças significativas.

De acordo com a *National Audit Act* (1983), o NAO também pode examinar e relatar os aspectos de economia, eficiência e eficácia das ações governamentais. Para o NAO, a economia representa a minimização dos custos dos recursos (humanos, materiais e financeiros) utilizados, para gastar-se menos. A eficiência constitui a relação entre o resultado dos bens ou serviços e os recursos utilizados para produzi-los, para gastar-se bem. Por fim, a eficácia é a relação entre os resultados reais dos gastos públicos e os pretendidos, para gastar-se com sabedoria.

O conjunto de matérias examinadas é amplo, abrangendo áreas-chave dos serviços públicos, e a sua análise é feita pela perspectiva do contribuinte/cidadão. Para o NAO, é um desafio identificar áreas onde o trabalho possa realmente fazer diferença e, para enfrentá-lo, conta-se com boas relações profissionais com os auditados e com o Parlamento, pois, ainda segundo o próprio NAO, o seu trabalho transcende o debate político.

As auditorias de otimização de recursos verificam, em detalhe, a implementação de atividades específicas do Governo Central, avaliando o seu desempenho, identificando boas práticas e sugerindo caminhos para o aperfeiçoamento dos serviços públicos. São avaliadas as formas de implementação das políticas públicas, mas as políticas em si mesmas não podem ser questionadas.

As auditorias de otimização de recursos são selecionadas após uma extensa pesquisa e um processo de consulta, considerando-se o interesse parlamentar e do público em áreas específicas.

Conforme o NAO, a amplitude das auditorias de otimização de recursos requer excelência e experiência, assim como habilidades em diagnósticos quantitativos e qualitativos e técnicas analíticas. Além de contadores, são recrutados profissionais de outras áreas, como estatísticos, economistas, cientistas sociais e publicistas. O seu pessoal é estimulado a aperfeiçoar suas habilidades, mediante um desenvolvimento profissional contínuo, inclusive por intermédio de cursos de pós-graduação.

São consultados, também, especialistas externos em quase todos os estudos para as auditorias de otimização, principalmente por meio de painéis. Estes painéis possibilitam a consulta a especialistas independentes, bem como a participação de representantes dos principais envolvidos/atores/beneficiados com a ação governamental sob análise.

As auditorias de otimização de recursos também estão submetidas a uma rigorosa avaliação de qualidade. Os auditados usualmente comentam o processo e a utilidade do trabalho, sugerindo formas de aperfeiçoamento para a abordagem adotada.

Além disso, são contratados acadêmicos independentes para revisar os relatórios a serem publicados, para comentário detalhado quanto às suas características, validade da metodologia, apresentação e alcance das conclusões fundamentadas nas evidências coletadas.

Sempre que possível, os relatórios publicados regionalizam o desempenho dos serviços públicos auditados. São elaborados e distribuídos, ainda, guias de orientação técnica. O processo de divulgação dos resultados e produtos conta, também, com a realização de conferências sobre matérias diversificadas.

Como auditor dos gastos públicos do Governo Central, o NAO é o principal organismo de auditoria no Reino Unido. Outros órgãos são responsáveis por outros aspectos do gasto público no Reino Unido, tais como:

- a) A *Audit Commission* é responsável pela designação de auditores para jurisdição local e órgãos de saúde pública na Inglaterra e no País de Gales. Promove, ainda, a otimização de recursos nesses setores;
- b) O Auditor Geral para a Escócia, apoiado pela *Audit Scotland*, é responsável pela auditoria dos gastos do Parlamento e Poder Executivo escoceses, emitindo relatórios para o Parlamento da própria Escócia;
- c) O Auditor Geral para o País de Gales, apoiado pelo Escritório de Auditoria do País de Gales, *Wales Audit Office*, reporta à Assembléia Nacional as contas e a otimização dos recursos públicos no País de Gales, e
- d) O Controlador e Auditor Geral para a Irlanda do Norte e o *Northern Ireland Audit Office* têm funções similares em relação à Assembléia da Irlanda do Norte.

Esses órgãos de auditoria pública trabalham da forma mais próxima possível, a fim de concretizar o intercâmbio de boas práticas. Para esse propósito, foi criado o Fórum de Auditoria Pública, um centro para o desenvolvimento da auditoria governamental.

O NAO atua, ainda, como uma ponte entre a *European Court of Auditors* e os departamentos governamentais do Reino Unido. A *European Court of Auditors* é responsável pela auditoria dos gastos da União Européia em todos os Estados-membros, incluindo o Reino Unido.

O NAO também relata regularmente ao Parlamento assuntos relativos aos recursos da União Européia no Reino Unido e, às vezes, assuntos mais amplos sobre gerenciamento financeiro dentro da União Européia.

Além disso, o NAO está trabalhando mais para apoiar comitês, incluindo os do Tesouro e os da administração pública. O NAO criou um Centro de Eficiência para, promover as boas práticas administrativas e demonstrar como a eficiência na aplicação dos recursos públicos pode ser vantajosa. Para esse fim, são emitidos relatórios ao Parlamento e guias de boas práticas. O NAO tem também um papel de liderança do desenvolvimento da auditoria

pública no mundo e utiliza seu conhecimento e sua experiência para auxiliar outros organismos de auditoria em países da América do Sul, Europa, Ásia e África.

4.3.3 Relações com o Parlamento e o ciclo de responsabilidade pela prestação de contas

A relação com o Parlamento, em particular com sua Comissão de Contas Públicas, é crucial para o NAO. O Controlador e Auditor Geral é, por estatuto, um oficial da Câmara dos Comuns e todos os seus trabalhos principais são apresentados ao Parlamento por determinação das Câmaras dos Comuns.

Os relatórios do NAO – sobre contas de órgãos públicos ou auditorias de otimização de recursos – são investigados posteriormente pela Comissão de Contas Públicas⁶⁰. A Comissão toma esclarecimentos dos Oficiais de Contabilidade, servidores públicos experientes que foram especialmente designados pelo Tesouro e que têm a responsabilidade pessoal de assegurar a administração prudente dos recursos públicos.

O Controlador e Auditor Geral, ou seu representante, e um oficial sênior do Tesouro comparecem a todas as audiências da Comissão. A Comissão emitirá, então, seu próprio relatório. Por convenção, o Governo deve responder às recomendações formuladas em dois meses. O Controlador e Auditor Geral e/ou a Comissão pode decidir realizar uma investigação para acompanhar as questões levantadas.

Dessa forma, um ciclo de responsabilidade pela prestação de contas se forma. Uma vez gasto o recurso público pelo Governo Central, o Controlador e Auditor Geral fica livre para reportar ao Parlamento se houve regularidade, adequação e otimização na aplicação dos valores. A Comissão de Contas Públicas pode, com base nesse relatório, questionar o oficial sênior do escalão mais alto da administração pública, podendo, então, fazer recomendações às quais o Governo deve responder. O NAO também responde, a cada ano, a mais de 400 questões formuladas por membros do Parlamento sobre assuntos relativos ao gasto público.

⁶⁰ O Controlador e Auditor Geral do NAO auxilia continuamente a Comissão de Contas Públicas em questões relacionadas ao Tesouro. Considerando que, por estatuto, o Controlador e Auditor Geral do NAO tem independência para o desempenho de suas funções, a Comissão não se envolve na administração do NAO.

4.3.4 Desempenho institucional (1999-2007)

Nos relatórios de auditoria do NAO, constam recomendações que podem acarretar benefícios quantificáveis, enquanto outras conduzem a um aperfeiçoamento qualitativo. Alguns impactos não são imediatamente identificados ou mensurados.

Os resultados podem vir sob a forma de impacto financeiro direto (economia), impacto qualitativo (alterações em sistemas e procedimentos), mudanças de atitude (estímulo a um melhor desempenho), difusão de boas práticas (lições aprendidas em uma área servem de guias para outras) e incentivo ao aperfeiçoamento (segundo o NAO, os padrões de qualidade dos serviços públicos do Reino Unido são altos e isto se deve, em parte, ao processo de auditoria pública).

O NAO possui planejamento estratégico, objetivando estabelecer metas desafiadoras. Na seqüência, está demonstrado o desempenho do NAO, incluindo as auditorias financeiras e as de otimização de recursos, entre 1999 e 2007, de acordo com os seus respectivos Relatórios Anuais. Os impactos dos trabalhos desenvolvidos pelo NAO estão demonstrados nas tabelas 11 e 12, e nas figuras 9 e 10.

Tabela 11 – Impactos financeiros do NAO para o período de 1999 a 2003

| INDICADOR | EXERCÍCIO | | | | |
|--|-----------|------|------|------|------|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
| Impactos financeiros dos três exercícios anteriores (em bilhões de libras) | 1,2 | 1,3 | 1,4 | 1,5 | 1,5 |

Fonte: NAO (1999-2003).

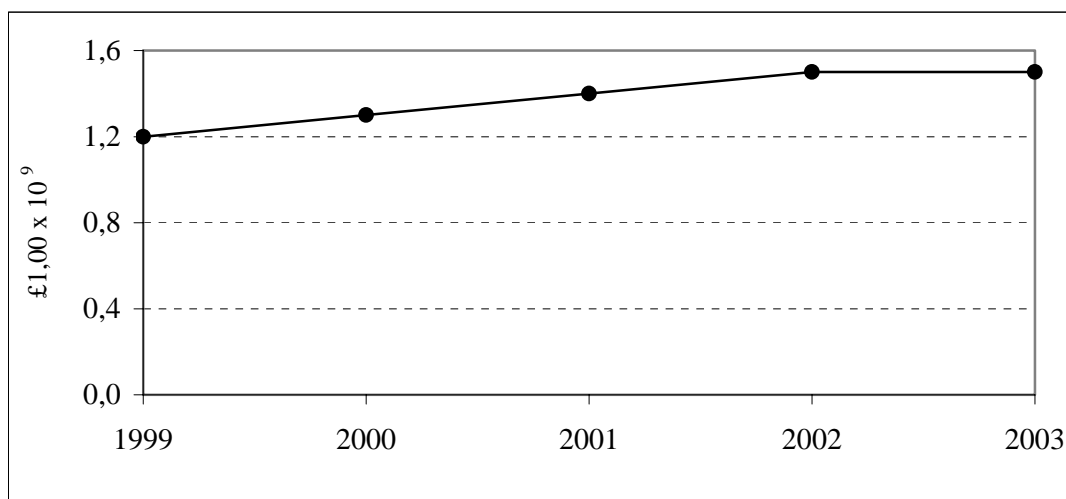


Figura 9 – Evolução dos impactos financeiros (em bilhões de libras) do NAO entre 1999 e 2003.

Fonte: NAO (1999-2003).

Até o Relatório Anual de 2003, os impactos financeiros eram calculados com base nos três exercícios anteriores ao de sua apuração. A partir do Relatório Anual de 2004, o NAO modificou a metodologia de cálculo desse indicador, apresentando sua apuração apenas quanto ao exercício anterior.

Tabela 12 – Impactos financeiros do NAO para o período de 2004 a 2007

| INDICADOR | EXERCÍCIO | | | |
|---|-----------|------|------|------|
| | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| Impactos financeiros do exercício anterior (em milhões de libras) | 4,8 | 5,1 | 5,5 | 5,8 |

Fonte: NAO (2004-2007).

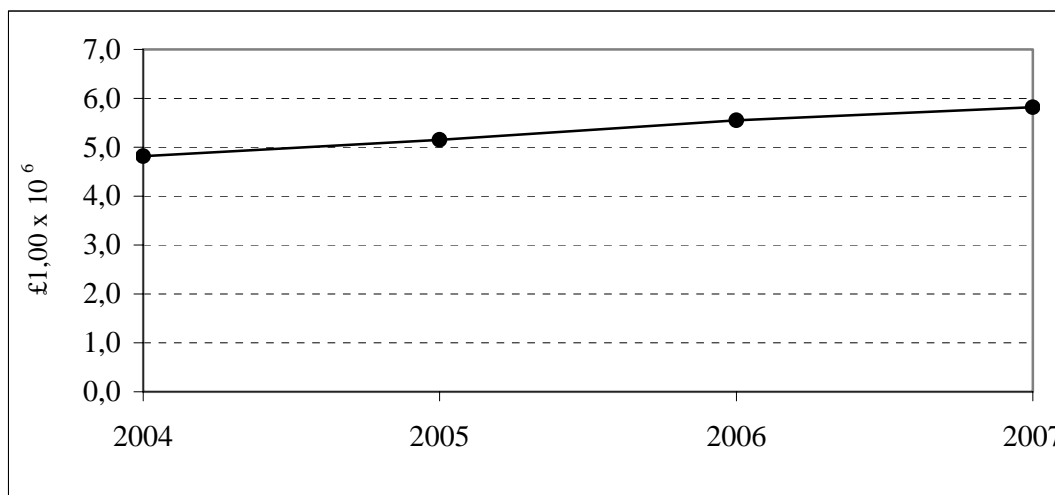


Figura 10 – Evolução dos impactos financeiros (em milhões de libras) do NAO entre 2004 e 2007.
Fonte: NAO (2004-2007).

Observa-se que, mesmo com a referida modificação metodológica, foi mantida a tendência de crescimento dos impactos financeiros resultantes dos trabalhos do NAO.

O NAO se utiliza, ainda, de outros indicadores para avaliar o seu próprio desempenho, como discriminado na tabela 13.

Tabela 13 – Desempenho do NAO para o período de 1999 a 2007

| INDICADORES | EXERCÍCIO | | | | | | | | | |
|---|-----------|------|------|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | |
| Total auditado de despesas e receitas públicas (em bilhões de libras) | 600 | 600 | 650 | 650 | Mais de 600 | Mais de 700 | Mais de 800 | Mais de 800 | Mais de 800 | |
| Custo operacional (em milhões de libras) ⁶¹ | 40,6 | 43,1 | 44,4 | 48,5 | 51,1 | 56,4 | 59,6 | 65,2 | 71,1 | |
| Relatórios enviados para o Parlamento | 52 | 52 | 53 | 50 | 50 | 60 | 61 | 61 | 60 | |

Fonte: NAO (1999-2007).

O Controlador e Auditor Geral apresenta, a cada ano, aproximadamente 60 relatórios sobre a otimização na aplicação de recursos públicos por departamentos governamentais. Em mais de 90% dos casos, os auditados aceitam e implementam as recomendações aprovadas. A cada ano, são implementadas entre 1.000 e 2.000 mudanças em procedimentos internos dos auditados como resultado do trabalho do NAO. A cada ano, o

⁶¹ O orçamento anual do NAO é examinado pela Comissão de Contas Públicas, uma Comissão da Câmara dos Comuns. O NAO é auditado por auditores independentes indicados por essa Comissão.

NAO atinge a meta de economizar, pelo menos, oito libras para cada libra gasta com o seu funcionamento.

Ressalte-se, entretanto, que esse tipo de indicador (unidade monetária economizada para cada unidade despendida com a entidade de fiscalização) pode ser considerado ideal para avaliar o desempenho das Entidades de Fiscalização Superior que adotem os modelos de Controladorias, Auditorias Gerais ou Escritórios de Auditoria, mas não pode ser utilizado isoladamente para a mensuração do desempenho dos Tribunais e Cortes de Contas, que têm outras funções (relacionadas ao controle de legalidade), além daquela de avaliação da economicidade, eficiência e eficácia. Nesse sentido, Ghisi (2000, p.7-8) afirma:

De fato, no bojo do processo democrático, os Tribunais de Contas possuem, também, a função de dizer à sociedade acerca da legalidade das despesas realizadas e da correção dos atos de uma gestão. Nesse sentido, observo que podem ocorrer atos praticados de forma contrária àquela prescrita em lei, que não tenham necessariamente conduzido ao desperdício de recursos públicos (citem-se como exemplos, no caso brasileiro, a contratação de servidores públicos sem a realização de prévio concurso público e a realização de compras sem a existência de procedimento licitatório). **O trabalho dos Tribunais e Cortes de Contas destinado à detecção de atos dessa espécie não entrariam na quantificação apresentada pelo referido indicador, adotado pelo NAO.** (grifos nossos)

4.3.5 Diretrizes para a avaliação de qualidade dos serviços públicos

A Comissão de Contas Públicas (*Committee of Public Accounts*), após constatar que vários serviços públicos são prestados com alta qualidade e que alguns precisam ser aperfeiçoados para atingir às expectativas da população, divulgou em julho de 2006, os “dez passos” (a serem seguidos pelos departamentos governamentais) para um serviço público de qualidade. Essas diretrizes decorrem dos relatórios da própria Comissão e estruturam sua avaliação acerca da qualidade do serviço público prestado.

O NAO adota essas diretrizes, quando avalia o desempenho dos departamentos governamentais, em uma inequívoca demonstração de preocupação com os resultados da ação governamental e não apenas com seus aspectos formais. Assim sendo, para a avaliação de qualidade do serviço público, é necessário verificar se: as necessidades dos usuários foram compreendidas (e satisfeitas); os serviços foram bem delineados; os usuários foram consultados regularmente; os serviços prestados evoluíram; foram empregados servidores com qualificação adequada às suas atividades; lições foram aprendidas; foram efetuadas

correções; o desempenho foi publicado; os recursos públicos foram salvaguardados, e o serviço foi prestado de maneira consistente.

Na seqüência, estão detalhados os elementos necessários a um serviço público de alta qualidade.

Passo 1: Entender as necessidades dos usuários

Identificar todos os tipos de usuários, descobrir o que eles desejam e precisam (Quadro 23), e reconhecer os motivos pelos quais algumas pessoas não conseguem alcançar a maior parte dos serviços públicos.

Quadro 23 – Identificação das necessidades dos usuários

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|--|---|
| 1 | Identificar os usuários potenciais, incluindo os seus diferentes grupos. | A organização reúne informações adequadas sobre as necessidades dos usuários do serviço? Há informação apropriada sobre grupos dentro da população de usuários potenciais? A informação sobre os usuários é fidedigna e completa? | Altas taxas de precisão nas revalidações da base de dados sobre os usuários. |
| 2 | Pesquisar as necessidades dos potenciais usuários e tentar compreender as características daquelas pessoas que são elegíveis (para receber o serviço), mas não utilizam os serviços. Estimular o uso do serviço por quem precisa do mesmo. | A organização realizou pesquisa fidedigna sobre as necessidades de seus usuários? A organização compreende por que pessoas elegíveis não utilizam o serviço? | Relatórios analíticos regulares sobre grupos que usam e que não usam os serviços; Estimativas de prestação de serviços por segmento de usuários. |
| 3 | Identificar os direitos dos grupos com necessidades especiais. | A organização identificou as necessidades de pessoas deficientes, idosas ou de minorias étnicas? | Estudos regulares sobre as necessidades dos grupos minoritários. |
| 4 | Aumentar o atendimento às necessidades de grupos de difícil acesso, por exemplo, com o auxílio de organizações voluntárias ou filantrópicas. | A organização utilizou estudos para determinar a quantidade de não-usuários elegíveis? Os servidores da organização foram à comunidade contatar os grupos de difícil acesso? A organização se uniu aos consultores e grupos voluntários para contatar os grupos de difícil acesso? | Incremento na absorção de serviços públicos por grupos de difícil acesso. |

Fonte: *National Audit Office* – NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 2: Delinear os serviços, adequando-os aos usuários

Deve-se criar ou reformular os serviços, adequando-os às necessidades de seus usuários (Quadro 24). As necessidades especiais e as condições locais devem ser consideradas.

Quadro 24 – Delineamento dos serviços

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|--|--|
| 1 | Assegurar que os serviços reflitam as necessidades dos usuários, incluindo-se as necessidades especiais e consideradas as condições locais. | Os usuários são orientados? Os serviços consideram as necessidades identificadas e as circunstâncias de grupos especiais? A estrutura do serviço leva em conta as condições locais adequadamente? | Confirmação por grupos de usuários de que os serviços são adequados às suas necessidades, como parte de uma avaliação formal. |
| 2 | Apresentar, aos usuários, opções razoáveis de acesso ao serviço e fornecer informações sobre essas alternativas. | A organização proveu os usuários com opções razoáveis de acesso aos serviços? A organização forneceu aos usuários informação apropriada sobre as opções (de acesso ao serviço) disponíveis? A organização se uniu a outras para comunicar suas mensagens da maneira mais adequada às necessidades dos usuários? | Grupos de usuários aptos a acessar os serviços pelas formas que eles consideram apropriadas. Levantamentos indicativos de que os usuários estão cientes das opções possíveis. |
| 3 | Evitar que a qualidade do serviço dependa do lugar onde o usuário mora. | Há evidência de que a qualidade dos serviços é, de modo geral, a mesma independentemente do local onde o usuário reside? Onde existem variações geográficas na qualidade do serviço, a organização compilou informações sobre as mesmas? Estão sendo alocados recursos para superar variações geográficas na qualidade do serviço? | Revisões evidenciando que o acesso ao serviço e sua qualidade são consistentes, independentemente do local onde é prestado. |
| 4 | Derrubar barreiras ao uso do serviço por meio de uma comunicação melhor, introduzindo-se medidas para incentivar a participação dos usuários. | Onde existem barreiras ao uso do serviço, a organização aperfeiçoou as comunicações? Onde existem barreiras ao uso do serviço, a organização introduziu medidas para incentivar a participação dos usuários? | Relatórios indicativos de que os obstáculos (ao uso do serviço) identificados foram superados. |
| 5 | Aproximar-se de grupos de difícil acesso, por exemplo, com o auxílio de organizações voluntárias ou filantrópicas. | A organização utilizou estudos para determinar a quantidade de não-usuários elegíveis? Os servidores da organização foram à comunidade contatar os grupos de difícil acesso? A organização se uniu aos consultores e grupos voluntários para contatar os grupos de difícil acesso? | Incremento na absorção de serviços públicos por grupos de difícil acesso. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 3: Consultar os usuários regularmente

Devem-se reunir informações sobre as expectativas dos usuários, a fim de que os serviços possam se adequar às mudanças requeridas e às circunstâncias (Quadro 25).

Quadro 25 – Consulta regular aos usuários

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|---|--|
| 1 | Reunir informações sobre as expectativas dos usuários acerca dos serviços que serão prestados. | A organização procurou conhecer os pontos de vista dos usuários? As informações utilizadas sobre as expectativas dos usuários decorreram de reclamações já registradas? | Ampla consideração das expectativas dos usuários, de acordo com as reclamações e outras fontes. |
| 2 | Buscar formas inovadoras de comunicação com os usuários. | A organização procurou novas formas para transmitir suas mensagens na mídia? A organização se associou às outras entidades, para introduzir inovações em sua comunicação com os usuários? A organização incorporou meios pelos quais os usuários possam dar retorno sobre os serviços prestados? Antes de adotar métodos inovadores de comunicação, a organização testou os novos métodos em um grupo para verificar sua adequação? | Relatórios emitidos por especialistas internos ou consultores externos, revelando se a organização tem explorado oportunidades para inovar. Isso deve incluir uma crítica do especialista acerca da adequação dos métodos de comunicação (com os usuários) existentes. |
| 3 | Publicar, para os usuários, informações sobre o serviço e o desempenho da organização prestadora, incluindo estimativas dos custos que os usuários provavelmente terão. | A organização publica informações sobre seu desempenho para os usuários? A organização forneceu aos usuários informação apropriada sobre as opções (de acesso ao serviço) disponíveis? Os usuários estão munidos de informações precisas e atualizadas sobre os custos que provavelmente terão ao utilizar os serviços? A organização dá informações sobre os sistemas que foram corrigidos e a proporção de reclamações e apelos que foram bem sucedidos? | Quando questionados, grupos que atuam em defesa dos cidadãos não indicam dificuldades em obter informações sobre o serviço e seus custos. |
| 4 | Apresentar, aos usuários, opções razoáveis de acesso ao serviço e fornecer informações sobre essas alternativas. | A organização proveu os usuários com opções razoáveis de acesso aos serviços? A organização forneceu aos usuários informação apropriada sobre as opções (de acesso ao serviço) disponíveis? A organização se uniu a outras para comunicar suas mensagens da maneira mais adequada às necessidades dos usuários? | Grupos de usuários aptos a acessar os serviços pelas formas que eles consideram apropriadas. Levantamentos indicativos de que os usuários estão cientes das opções possíveis. |
| 5 | Fazer e utilizar estimativas cuidadosas para o gerenciamento da demanda dos usuários. | A organização tem métodos comprovados para estimar a demanda? A organização prevê encontrar flutuações no nível de demanda, sem afetar o serviço prestado? A organização tenta incentivar usuários a utilizar o serviço em períodos em que a demanda é menor? | Relatórios demonstrando erros de, no máximo, 10% para serviços contínuos. |
| 6 | Assegurar que as percepções dos usuários e dos prestadores dos serviços sejam comunicadas. | As percepções dos usuários e dos prestadores (de serviços) de que suas comunicações foram consideradas são as mesmas? | Respostas dos usuários que indiquem que as suas expectativas, quanto aos serviços, foram alcançadas. Relatórios demonstrando que os padrões (de qualidade) publicados para os serviços são normalmente alcançados. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 4: Introduzir providências robustas e bem formuladas para a prestação e evolução dos serviços

Deve-se delinear e introduzir maneiras de prestar serviços adequados às necessidades dos usuários (Quadro 26), de simples compreensão, e que, caso falhem, sejam reparadas com facilidade.

Quadro 26 – Evolução dos serviços

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|---|--|
| 1 | Assegurar que os serviços reflitam as necessidades dos usuários, incluindo-se as necessidades especiais e consideradas as condições locais. | Os usuários são orientados? Os serviços consideram as necessidades identificadas e as circunstâncias de grupos especiais? A estrutura do serviço leva em conta as condições locais adequadamente? | Confirmação por grupos de usuários de que os serviços são adequados às suas necessidades, como parte de uma avaliação formal. |
| 2 | Usar maneiras inovadoras para incrementar a habilidade para prestar o serviço, incluindo a mudança de funções de agentes e aumento da capacidade operacional. | A organização tem inovado, mudando os papéis dos agentes prestadores do serviço? A organização tem inovado, aumentando sua capacidade operacional? A organização tem utilizado ferramentas de TI para suportar os seus sistemas? | Relatos dos especialistas em modernização (internos ou consultores externos) de que a organização está a par das últimas novidades e tem explorado oportunidades inovadoras, aperfeiçoando a prestação dos serviços. |
| 3 | Procurar no ambiente externo por idéias inovadoras. | A organização considera seus usuários como fontes possíveis de idéias inovadoras? A organização tem procurado outras entidades que estejam liderando formas de aperfeiçoamento dos serviços? | Relatos dos especialistas em modernização (internos ou consultores externos) de que a organização está a par das últimas novidades e tem explorado oportunidades para inovar. |
| 4 | Otimizar parcerias com fornecedores, no que for apropriado. | A organização tem firmado parcerias com seus fornecedores principais? Quando firma uma parceria, a organização assegura a otimização dos recursos empregados? Os interesses dos parceiros foram alinhados? O papel de cada parceiro está claro e acordado? A parceria está sendo conduzida em um espírito cooperativo? Os parceiros estão satisfeitos com os mecanismos acordados, baseados em um robusto sistema de avaliação de desempenho, a fim de dividirem os riscos e as recompensas? | Boas avaliações de desempenho no tocante ao gerenciamento de parcerias. |

Quadro 26 – Evolução dos serviços (continuação)

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|--|---|
| 5 | Delinear a administração e desenvolver sistemas de gerenciamento de forma direta, correta e honesta. | A organização tem removido a complexidade desnecessária de seus sistemas de prestação de serviços? A organização explorou todas as oportunidades, utilizando-se de novas tecnologias, para tornar seus sistemas mais diretos, objetivos? A organização tem explorado oportunidades para racionalizar e padronizar? Onde os sistemas e procedimentos são complexos, a organização buscou mitigar as conseqüências por meio de treinamento e instrumentos de comunicação? | Revisões independentes dos sistemas e processos relatando positivamente a simplicidade do delineamento feito. |
| 6 | Identificar e superar os obstáculos à prestação efetiva do serviço público. | Existem obstáculos ou pontos de “estrangulamento” significativos nos mecanismos de prestação dos serviços? Onde foram identificados pontos de “estrangulamento”, existem planos para tratá-los? | Revisões regulares para verificar a existência de pontos de “estrangulamento” nos processos e análise dos sistemas como um todo, a fim de aperfeiçoar os serviços. |
| 7 | Usar metas e incentivos apropriados para elevar os padrões nos serviços públicos. | A organização se utiliza de incentivos para elevar o padrão dos serviços? A organização estabelece metas para elevar o padrão dos serviços? | Aumento dos padrões de serviços que são mensuráveis. |
| 8 | Maximizar os recursos direcionados à efetiva prestação dos serviços “na ponta” (ao usuário), minimizando-se a burocracia desnecessária. | A proporção entre os custos correntes e os custos totais sugere a necessidade de racionalização de procedimentos? Para programas patrocinados, a multiplicidade de fontes de recursos é mínima? Para um novo serviço, é presumido que as organizações e a redes de prestação de serviços já existentes devem ser utilizadas? | Baixo número de reclamações dos usuários quanto a procedimentos excessivamente burocráticos. Relatórios favoráveis emitidos por especialistas em eficiência, internos ou externos. |
| 9 | Reduzir custos, por exemplo, minimizando-se os documentos relativos às informações sobre as demandas dos usuários. | Os usuários são chamados a fornecer informações uma vez somente? Os usuários são chamados a prestar informações a uma só organização? | Relatórios favoráveis quanto aos planos de simplificação departamental. |
| 10 | Reduzir a duplicação de atividades. | Há campo para a redução do número de benefícios segregados? No caso de programas que se desdobram por um longo período, eles são revisados para uma possível racionalização? | Relatórios favoráveis emitidos por especialistas em eficiência, internos ou externos. |
| 11 | Assegurar a existência de reservas para sustentar a prestação dos serviços, se algo der errado. | Existem planos de contingência para cobrir os riscos principais à prestação dos serviços? Os planos de contingência são regularmente testados para identificar problemas? | Existência de planos de contingência. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 5: Empregar servidores capacitados

Deve-se reconhecer o valor dos servidores em todas as posições hierárquicas; avaliar o impacto na satisfação dos usuários causado pela motivação dos servidores da “linha de frente” e garantir a capacitação dos servidores de modo a criar empatia com os usuários (Quadro 27).

Quadro 27 – Emprego de servidores capacitados

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|--|---|---|
| 1 | Reconhecer o valor do quadro de servidores. | Há esforço suficiente para incentivar os servidores-chave a fazer bem seu trabalho? Há esforço suficiente para recrutar os servidores-chave, mesmo existindo dificuldade para tanto? Os gerentes têm o apoio necessário para desempenhar as suas funções eficazmente? | Resultados positivos apurados, quanto aos servidores, comparativamente a organizações similares. |
| 2 | Recrutar servidores com a especialização que a organização precisa. | A organização avalia onde o seu quadro de pessoal tem deficiências em habilidades-chave? Quando apropriado, a organização recruta pessoas para suprir essas deficiências? | Avaliações de recrutamento confirmando que a maioria dos servidores do quadro está apresentando bom desempenho em suas funções, tanto imediatamente quanto 6 meses após o início do trabalho. |
| 3 | Incentivar os servidores a prestar um serviço de alta qualidade aos usuários. | A organização incentiva a inovação e o pensamento criativo entre os servidores da “linha de frente”? A organização recompensa as idéias inovadoras, criativas? | Quadro de servidores focado em melhorar o seu desempenho e aumentar a satisfação do usuário com o serviço prestado. |
| 4 | Assegurar que o quadro de servidores está adequadamente capacitado e motivado. | A organização tem assegurado que o seu quadro de pessoal apresente as habilidades e conhecimentos certos para os trabalhos? A organização promove o profissionalismo? Onde há menos habilidades, a organização tem implementado programas de capacitação de pessoal? Os servidores da “linha de frente” estão capacitados para uma abordagem solidária aos diferentes grupos de usuários? A organização se assegura de que o seu quadro de pessoal esteja bem motivado? | Altos níveis de desempenho e possíveis deficiências tendem a serem remediadas. |
| 5 | Recompensar os servidores para motivá-los e manter o alto desempenho. | A organização avalia seus sistemas de pagamento e recompensas, a fim de assegurar que estes continuem compatíveis com o mercado? A organização faz levantamentos regulares para avaliar mudanças na motivação e no comportamento do pessoal? A organização monitora os índices de movimentação de pessoal e os seus motivos? | Avaliações dos sistemas de pagamento e recompensa demonstram que estes são comparáveis com aqueles oferecidos por outras organizações. Os índices de movimentação de pessoal estão nos níveis perseguidos. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 6: Aprender lições

Estabelecer mecanismos adequados e fidedignos de mensuração do desempenho, monitorá-los regularmente, realizar análises e aplicar as lições aprendidas para o aperfeiçoamento dos serviços (Quadro 28).

Quadro 28 – Aproveitamento de lições anteriores

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|--|--|---|
| 1 | Estabelecer mecanismos adequados e fidedignos de mensuração do desempenho. | <p>A estrutura de avaliação de desempenho reflete os objetivos governamentais?</p> <p>A estrutura de avaliação de desempenho relaciona os insumos, resultados e rendimentos dos processos?</p> <p>A organização tem indicadores de desempenho suficientes?</p> <p>Os indicadores representam validamente a característica avaliada? Existe uma linha-de-base?</p> <p>Os dados referenciais têm qualidade?</p> <p>A estrutura de avaliação de desempenho enfatiza as áreas que mais importam aos usuários?</p> <p>A estrutura de avaliação de desempenho promove os incentivos certos para o quadro de pessoal?</p> | A avaliação de desempenho e as informações financeiras dão suporte às decisões gerenciais. |
| 2 | Aperfeiçoar os serviços, monitorando e analisando o desempenho e aplicando as lições aprendidas. | <p>A organização monitora e analisa o desempenho?</p> <p>O desempenho é adequadamente avaliado em relação aos objetivos estratégicos?</p> <p>A organização aplicou lições aprendidas com a sua própria experiência e com a dos outros?</p> | A avaliação dos processos operacionais fornece recomendações que conduzem a um aperfeiçoamento mensurável dos serviços. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 7: Efetuar correções

Reconhecer as deficiências, apreciar o direito dos cidadãos à reparação e estabelecer canais de reclamação e compensação eficientes e acessíveis a todos (Quadro 29).

Quadro 29 – Correção e compensação de erros

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|--|---|---|
| 1 | Adiantar-se na apuração dos erros; Verificar antecipadamente as decisões passíveis de maior grau de erro. | A organização tem verificado antecipadamente as decisões mais importantes e difíceis (suscetíveis a erros)? A organização adota, com êxito, uma abordagem voltada à detecção antecipada de erros? | Baixos índices de reclamações e erros registrados. |
| 2 | Estabelecer canais de reclamação e compensação acessíveis a todos. | A organização estabeleceu mecanismos de reclamação e compensação acessíveis aos diversos grupos de usuários? A organização consulta grupos de interesse para assegurar que os sistemas de reclamação e compensação sejam percebidos como acessíveis e sensíveis às preocupações dos diferentes grupos? | Quando questionados, grupos que atuam em defesa dos cidadãos não apontam a existência de exclusão de pessoas nos processos de reclamação e compensação. |
| 3 | Estabelecer e manter mecanismos efetivos de correção e compensação. | A organização coleta as reclamações de maneira regular e sistemática? Existem informações sobre procedimentos de reparação disponíveis na <i>internet</i> ? E os procedimentos, para os cidadãos que não têm acesso à <i>internet</i> , estão sendo revisados? A organização utiliza o aprendizado com as reclamações procedentes, a fim de aperfeiçoar seu processo decisório? | Baixos índices de reclamação (contra a organização) nos Tribunais, Ouvidorias e na mídia. Baixos índices de pedidos de compensação registrados contra a organização. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 8: Publicar o desempenho

Divulgar, para todos os usuários, informações sobre o desempenho na prestação de serviços, mediante métodos comprovados e abordagens inovadoras (Quadro 30).

Quadro 30 – Publicação do desempenho

| | FATORES | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---|---|---|--|
| 1 | Publicar, para os usuários, informações sobre o serviço e o desempenho da organização prestadora, incluindo estimativas dos custos que os usuários provavelmente terão. | <p>A organização publica informações sobre desempenho?</p> <p>A organização fornece aos usuários informação apropriada sobre as opções (de acesso ao serviço) disponíveis?</p> <p>Os usuários estão munidos de informação precisa e atualizada sobre os custos que provavelmente terão ao utilizar os serviços?</p> <p>A organização presta informações sobre os sistemas de reparação e sobre a proporção de reclamações procedentes?</p> | Grupos que atuam em defesa dos cidadãos e usuários diretos não indicam dificuldades em obter informações sobre o serviço e seus custos. |
| 2 | Entender e gerenciar riscos inerentes à comunicação com usuários, mediante novas tecnologias ou centrais de atendimento. | <p>A organização aproveita completamente o uso do <i>e-mail</i> e da <i>internet</i>?</p> <p>A organização gerencia o risco de que alguns grupos sociais ficarão excluídos da prestação eletrônica de serviços?</p> <p>A organização gerencia o desempenho das centrais de atendimento na resolução imediata das questões apresentadas pelos usuários?</p> <p>O pessoal das centrais de atendimento tem capacitação adequada e ferramentas de apoio para responder precisa e consistentemente aos usuários?</p> <p>Os custos das novas tecnologias são considerados como parte do sistema global de custos gerenciado pela organização?</p> | <p>Registros corporativos sobre riscos cobrem os riscos com o uso de novas tecnologias e centrais de atendimento.</p> <p>Usuários não reclamam de que não podem acessar o serviço por meio de uma nova tecnologia.</p> <p>Informação gerencial indicando que os serviços estão funcionando dentro ou acima dos níveis de desempenho perseguidos.</p> |
| 3 | Revisar, regularmente, o que foi escrito sobre os serviços, a fim de assegurar que essa “literatura” seja de fácil acesso e compreensão, bem como exata e completa. | <p>A literatura (sobre os serviços) é revisada regularmente, a fim de assegurar a sua compreensibilidade, exatidão e inteireza?</p> <p>A organização mantém um banco de dados central para gerenciar as revisões de literatura (sobre os serviços)?</p> <p>A nova literatura (sobre os serviços) está fundamentada em pesquisas e evidências?</p> <p>Os documentos são concisos tanto quanto possível?</p> <p>A literatura (sobre os serviços) existente é útil e acessível?</p> <p>Os documentos utilizam linguagem clara?</p> | <p>O servidor experiente, responsável por essa literatura (sobre os serviços), mantém-se atualizado.</p> <p>Relatórios sobre as revisões regulares dessa literatura (sobre os serviços), em papel ou em meio eletrônico, a fim de assegurar que a mesma seja acessível e atualizada.</p> |
| 4 | Buscar formas inovadoras de comunicação com os usuários. | <p>A organização procurou novas formas para transmitir suas mensagens na mídia?</p> <p>A organização se associou com outras entidades, para introduzir inovações em sua comunicação com os usuários?</p> <p>A organização incorporou meios pelos quais os usuários possam dar retorno sobre os serviços prestados?</p> <p>Antes de adotar métodos inovadores de comunicação, a organização testou esses métodos em um grupo para verificar se os usuários aprovaram as novas abordagens?</p> | Relatos dos especialistas em modernização (internos ou consultores externos) de que a organização está a par das últimas novidades e tem explorado oportunidades inovadoras. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 9: Salvaguardar os recursos públicos

Compreender a importância do controle dos gastos públicos e considerar a adequação das regras relativas à matéria (Quadro 31).

Quadro 31 – Salvaguarda dos recursos públicos

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|--|--|--|
| 1 | Fazer checagens para salvaguardar os recursos públicos. | Existem checagens para salvaguardar os recursos públicos? Onde as checagens indicam prejuízos, há pronta recuperação de recursos públicos? | Baixos índices de fraudes relatadas. Estimativas de baixos índices de fraude, baseadas em procedimentos revisados por auditores. Os registros não indicam a existência de riscos não controlados (confirmados pela auditoria interna). |
| 2 | Assegurar que as checagens são razoáveis, tendo em vista a necessidade de salvaguardar tanto os dados (informações), quanto os recursos. | A organização científica os usuários de que são solicitadas informações mínimas, a fim de reduzir tanto o custo da coleta (dessas informações) quanto o ônus para o usuário? A organização tem automatizado a checagem e o cruzamento de dados, tanto quanto possível, a fim de aumentar a exatidão das informações e reduzir custos? | Baixos índices de reclamação dos usuários quanto à quantidade de informações solicitadas. A coleta de dados e as checagens são automatizadas tanto quanto possível. Baixo acúmulo de casos relevantes. |
| 3 | Equilibrar a necessidade de salvaguardar os recursos públicos com a de simplificar os sistemas para prestar um serviço público efetivo. | A organização mitigou os riscos financeiros derivados de procedimentos recentes? A organização, exitosamente, conciliou a preocupação com os usuários e a de salvaguardar os recursos públicos? | Simplificação e racionalização de processos complexos, reduzindo-se os custos estimados e os índices de erro. Aperfeiçoamento do serviço, por melhores processamento e tempo de resposta. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

Passo 10: Prestar o serviço de forma consistente

Compreender a capacidade e as limitações da entidade e somente prometer a prestar serviços, dentro de uma visão realista, e prestá-los, repetidamente, com os mesmos – e altos – padrões de qualidade (Quadro 32).

Quadro 32 – Prestação consistente de serviços públicos de qualidade

| FATORES | | QUESTÕES CRÍTICAS | SINAIS DE SUCESSO |
|---------|---|--|--|
| 1 | Compreender a capacidade e as limitações da organização. | A organização tem avaliado sua capacidade atual e aptidões? A organização tem avaliado realisticamente o tamanho e a dificuldade de seus trabalhos? | Relatório especificando as ações necessárias para elevar a habilidade da organização para enfrentar futuros desafios. |
| 2 | Reconhecer que um baixo desempenho pode abalar a confiança no serviço como um todo. | A organização reconhece onde é necessário melhorar o seu desempenho? A organização gerencia, com sucesso, os riscos de perder a confiança do usuário, decorrentes de um baixo desempenho? A organização tem um plano para indicar e tratar falhas de desempenho? | Reconhecimento do baixo desempenho, quando for o caso, com especificação das medidas corretivas e sua implementação. |
| 3 | Somente prometer prestar serviços, dentro de uma visão realista. | A organização tem limitado seus compromissos públicos ao que realmente pode ser prestado/oferecido? | As metas são aceitas como desafiantes, mas possíveis, pelo quadro de pessoal e <i>stakeholders</i> . Desempenho corporativo satisfatório. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

4.3.6 Fatores para a otimização dos recursos públicos

A Comissão de Contas Públicas (*Committee of Public Accounts*), preocupada com projetos e programas examinados que não foram bem planejados, destacou sete aspectos da prestação de serviços que os departamentos governamentais precisam considerar para otimizar recursos.

A Comissão julga os serviços públicos prestados de acordo com essa estrutura, também adotada pelo NAO. Os aspectos destacados são:

- a) planejamento cuidadoso;
- b) gerenciamento de projetos;
- c) redução da complexidade;
- d) aumento da produtividade;
- e) destreza negocial;
- f) combate à fraude, e
- g) implementação tempestiva.

Os fatores relacionados a esses aspectos estão expostos no quadro 33.

Quadro 33 – Fatores para a otimização dos recursos públicos

| ASPECTOS | FATORES | |
|---------------------------|---------|--|
| Planejamento cuidadoso | 1 | Assegurar que os cronogramas sejam realistas e permitam uma especificação detalhada, economizando-se tempo e recursos. |
| | 2 | Fazer uso amplo de testes-piloto em uma escala pequena antes do desenvolvimento de testes em uma escala maior. |
| | 3 | Assegurar que os projetos-piloto são objetos de monitoramento e avaliação rigorosos. |
| Gerenciamento de projetos | 1 | Elaborar cronogramas mais realistas. |
| | 2 | Avaliar e gerenciar melhor os riscos. |
| | 3 | Dividir projetos grandes e complexos em componentes menores e mais fáceis de gerenciar. |
| | 4 | Adotar providências seguras para contingências. |

Quadro 33 – Fatores para a otimização dos recursos públicos (continuação)

| ASPECTOS | FATORES | |
|--------------------------|---------|---|
| Redução da complexidade | 1 | Simplificar e objetivar processos complexos que aumentam os custos e a probabilidade de erro. |
| | 2 | Reduzir etapas da dispendiosa burocracia e múltiplas fontes de fundos, o que também complica a prestação de contas do uso dos recursos públicos. |
| Aumento da produtividade | 1 | Compatibilizar os recursos disponíveis e as demandas do público por serviços. |
| | 2 | Comparar o nível dos serviços prestados com outros do mercado, a fim de identificar e diminuir os custos excessivos e superar o baixo desempenho. |
| | 3 | Atacar os pontos de estrangulamento nos elos da prestação de serviços, os quais contribuem para o uso ineficiente dos recursos e atrasos na prestação dos serviços. |
| | 4 | Reduzir as ausências ao serviço por doenças. |
| Destreza negocial | 1 | Aproveitar o poder aquisitivo dos departamentos para fechar negócios mais vantajosos. |
| | 2 | Utilizar, cada vez mais, ajuda profissional especializada em estruturar estratégias contratuais. |
| | 3 | Privilegiar contratos mais sustentáveis a longo prazo do que simplesmente os de menor preço. |
| | 4 | Aumentar incentivos e parcerias de trabalho com fornecedores. |
| Combate à fraude | 1 | Melhorar o nível das informações obtidas, a fim de determinar as respostas mais efetivas a defraudadores e compreender o tamanho do problema. |
| | 2 | Aplicar penalidades e divulgar mais os fatos para intensificar a consciência do público acerca do risco de detecção e punição. |
| | 3 | Otimizar a utilização de ferramentas de TI, a fim de permitir a comparação/compartilhamento de dados. |
| Implementação tempestiva | 1 | Obter mais informações confiáveis para fundamentar as decisões sobre novas políticas. |
| | 2 | Elaborar planos de implementação claros. |
| | 3 | Observar as boas práticas já estabelecidas. |
| | 4 | Fortalecer o controle gerencial. |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

4.3.7 Guia para uma comunicação efetiva com o público

O NAO desenvolveu um guia para uma comunicação efetiva com o público. Esse guia tem o propósito de estabelecer para os departamentos governamentais um conjunto de questões que desafiam e aperfeiçoam sua comunicação com o público (Quadro 34).

Cinco aspectos da comunicação com o público são avaliados pela Comissão de Contas Públicas e pelo NAO, sendo, portanto, essencial estabelecer objetivos, definir funções e responsabilidades, criar um plano de ação, transmitir a mensagem, procurar o *feedback* dos usuários e demonstrar capacidade de adaptação.

Quadro 34 – Guia para a comunicação efetiva com o público

| ASPECTOS | FATORES | QUESTÕES CRÍTICAS |
|--|--|---|
| Objetivos da comunicação | 1 Visão | O que se almeja alcançar com a comunicação? |
| | 2 Consistência | Os mecanismos de comunicação são compatíveis com o que a organização e outros entes públicos estão dizendo? |
| | 3 Público | O público-alvo foi identificado e compreendido? |
| | 4 Lições aprendidas | Experiências anteriores foram consideradas? |
| Responsabilidade pela comunicação | 1 Prestação de contas e transparência | A responsabilidade pela comunicação foi claramente estabelecida? |
| | 2 Liderança e participação ativa | Todos os envolvidos apóiam a comunicação? |
| | 3 Riscos e estrutura legal | Há um gerenciamento de riscos e questões legais? |
| | 4 Gerenciamento financeiro | Há uma forma consensual de gerenciamento financeiro? |
| Plano de ação | 1 Planejamento e método de comunicação | A forma mediante a qual a comunicação chegará ao público-alvo foi planejada? |
| | 2 Recursos | Foram estabelecidos os recursos, habilidades e métodos que serão necessários? |
| | 3 Riscos e gerenciamento de crises | Há um plano de contingências, caso algo dê errado? |
| | 4 Acessibilidade | A comunicação está acessível ao público-alvo? |
| Transmissão da mensagem | 1 Controle de qualidade e conteúdo | O conteúdo e a forma da comunicação são de alta qualidade, precisão e atualização? |
| | 2 Significado da comunicação | A comunicação está sendo feita da maneira correta? |
| | 3 Cronograma e receptividade | A comunicação está sendo realizada como programada? |
| <i>Feedback</i> dos usuários e capacidade de adaptação | 1 Mecanismos de <i>feedback</i> | O <i>feedback</i> solicitado está sendo recebido? |
| | 2 Produção | A comunicação está sendo feita de acordo com o plano? |
| | 3 Resultado | A comunicação atingiu os resultados esperados? |
| | 4 Revisão | Há revisão e adaptação regulares da comunicação para assegurar o impacto desejado? |

Fonte: NAO (2007). (tradução nossa)

O guia é voltado para os departamentos que trabalham com programas governamentais que dependem muito da comunicação com o público. A comunicação é um ponto complexo da prestação do serviço público e o guia auxilia no desenvolvimento e na avaliação das abordagens feitas.

As iniciativas do NAO, constantes dos itens 4.3.5 a 4.3.7 desta dissertação, comprovam sua preocupação com o controle substancial.

4.4 *GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE* – GAO (EUA)

4.4.1 Histórico

Devido à desordem no gerenciamento financeiro federal após a Primeira Guerra Mundial, o Congresso americano criou, em 1921, o *General Accounting Office* (GAO) dotado de competência para: investigar todas as matérias relacionadas com as receitas, desembolsos e aplicação de recursos públicos e formular recomendações que acarretassem uma maior economia ou eficiência nos gastos públicos. Naquele ano, o *Budget and Accounting Act* transferiu funções de auditoria, contabilidade e outras do Departamento do Tesouro para essa nova agência. A legislação subsequente esclareceu e expandiu sua competência original.

Durante os últimos 20 anos, o GAO buscou alertar os formuladores de políticas públicas e a sociedade sobre os problemas governamentais. Atualmente, a agência, que verificava milhões de documentos de despesa, evoluiu, tornando-se uma organização multidisciplinar preparada para fazer as mais rigorosas auditorias, bem como avaliações de desempenho. Assim, em 2004, a denominação legal do GAO foi alterada. O *General Accounting Office* passou a ser o *Government Accountability Office*, objetivando refletir melhor os serviços profissionais prestados pela organização.

4.4.2 Competência

O *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos, dirigido por um Controlador Geral, é uma agência de serviços profissionais independente e não-partidária,

cuja missão consiste em auxiliar o Congresso⁶² americano no cumprimento de sua competência constitucional, ajudando, também, a aperfeiçoar o desempenho dos programas federais. O trabalho é realizado de acordo com o planejamento estratégico e com os valores da responsabilidade, integridade e fidedignidade.

O GAO é independente do Poder Executivo e se reporta diretamente ao Congresso. Para assegurar sua independência do Executivo, o Controlador Geral somente pode ser removido pelo Congresso e por motivos específicos.

O GAO fornece ao Congresso informações e análises sobre uma grande variedade de assuntos, auxiliando-o em seu processo decisório.

O GAO avalia o desempenho das políticas e programas governamentais, audita as operações dos órgãos públicos para verificar se os recursos federais estão sendo aplicados de maneira eficiente e adequada e investiga denúncias de atividades ilegais. Para tanto, o GAO emite relatórios, testemunhos, resumos, opiniões legais e outros produtos, buscando ser tempestivo, exato, útil, objetivo e imparcial.

O GAO serve aos Estados Unidos realizando, em larga escala, avaliações de programas de governo e auditorias financeiras e operacionais. A auditoria de desempenho faz um exame sistemático e objetivo das evidências para propiciar uma avaliação independente dos programas governamentais.

A auditoria de desempenho ajuda o aperfeiçoamento dos programas, facilita o processo decisório de órgãos que têm a responsabilidade de supervisionar e iniciar as eventuais medidas corretivas e melhora a prestação de contas dos recursos públicos.

Araújo (2001, p.40) ressalta a importância do GAO na evolução da auditoria operacional no âmbito público:

O GAO, indubitavelmente, é um dos principais responsáveis pelo progresso da auditoria operacional no setor público, tanto sob o aspecto do desempenho operacional propriamente dito quanto do desenvolvimento de metodologia e normas básicas para ela.

⁶² O Congresso dos Estados Unidos da América é o Poder Legislativo na esfera federal. É bicameral, sendo composto pelo Senado e pela Câmara dos Representantes.

O GAO examina as atividades e programas federais, publica milhares de relatórios e outros documentos e testemunha perante o Congresso várias vezes ao ano. Estuda, ainda, as tendências nacionais e globais para antecipar suas implicações nas políticas públicas.

Formulando recomendações, o GAO aperfeiçoa a contabilidade, as operações e os serviços das agências governamentais, contribuindo não somente para o incremento da eficácia, mas também para o aumento da confiança do contribuinte no Governo.

Para o cumprimento de sua missão, o GAO conta com profissionais altamente qualificados, graduados em muitas áreas acadêmicas, incluindo contabilidade, direito, engenharia, administração pública, economia, ciência da computação e ciências sociais.

4.4.3 Desempenho institucional (1999-2007)

A tabela 14 e a figura 11 evidenciam, em resumo, os resultados da atuação do GAO entre 1999 e 2007, de acordo com seus Relatórios de Desempenho.

Tabela 14 – Desempenho do GAO para o período de 1999 a 2007

| INDICADORES | EXERCÍCIO | | | | | | | | |
|--|-----------|------|------|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| Impactos financeiros (em bilhões de dólares) | 20,1 | 23,2 | 26,4 | 37,7 | 35,4 | 44,0 | 39,6 | 51,0 | 45,9 |
| Outros impactos (não mensuráveis financeiramente) | 607 | 788 | 799 | 906 | 1.043 | 1.197 | 1.409 | 1.342 | 1.354 |
| Percentual de recomendações anteriores implementadas | 70% | 78% | 79% | 79% | 82% | 83% | 85% | 82% | 82% |
| Testemunhos prestados ao Congresso | 229 | 263 | 151 | 216 | 189 | 217 | 179 | 240 | 276 |

Fonte: GAO (2003-2007).

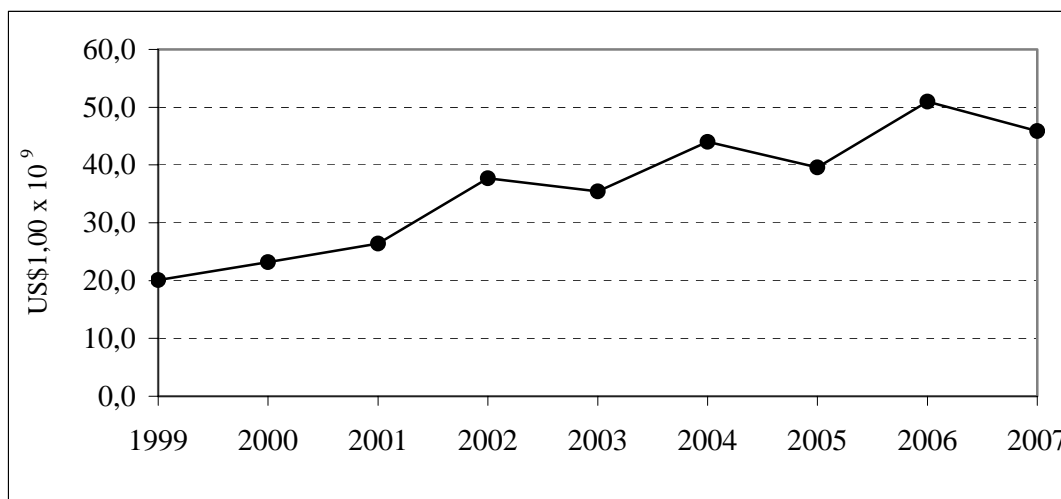


Figura 11 – Evolução dos impactos financeiros (em bilhões de dólares) do GAO entre 1999 e 2007.
Fonte: GAO (2003-2007).

As mudanças introduzidas pelo GAO em sua metodologia para tabulação dos impactos financeiros causaram, em parte, o incremento dos resultados a partir do exercício de 2002.

Vários aspectos distinguem o GAO das demais organizações internacionais similares, entre eles, o grande volume de auditorias de desempenho e a variedade de produtos gerados.

4.5 OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL – OAG (CANADÁ)

4.5.1 Histórico

O primeiro Auditor Geral do Canadá foi indicado em 1878. À época, o Auditor Geral tinha duas funções principais: examinar e relatar as transações passadas com recursos públicos e aprovar os pagamentos governamentais.

O trabalho do *Office of the Auditor General* (OAG) começou a se movimentar na direção atual a partir dos anos 50, quando o Auditor Geral começou a emitir relatórios sobre pagamentos “não-produtivos”. Essas transações eram aquelas que, apesar de legais, não acarretavam benefícios aos canadenses. Os relatórios começaram a gerar controvérsias porque os oficiais do governo entenderam que o Auditor Geral estava ultrapassando as suas atribuições, ao comentar sobre as políticas públicas.

Uma nova legislação, o *Auditor General Act* (1977) esclareceu e aumentou as responsabilidades do Auditor Geral. Além de examinar e exatidão dos dados financeiros, o Auditor Geral passou a examinar o desempenho do Governo. Essa nova legislação, entretanto, manteve um princípio importante: o Auditor Geral não comenta as escolhas políticas, mas examina como essas políticas públicas são implementadas.

4.5.2 Relações com o Parlamento

O Auditor Geral é um oficial do Parlamento⁶³ que se reporta à Câmara dos Comuns. O Parlamento lhe conferiu poderes específicos e responsabilidades, que estão previstas no *Auditor General Act*, no *Financial Administration Act*, e em outros diplomas legais.

O Parlamento, o Auditor Geral e o Governo têm poderes e responsabilidades distintas. Trabalhando juntos, podem melhorar o gerenciamento de programas e serviços governamentais e a forma de prestar contas ao público sobre os resultados alcançados.

O Governo presta contas ao Parlamento e as comissões parlamentares apreciam o relatório emitido pelo Auditor Geral, realizam audiências e fazem recomendações. O OAG conduz um programa de auditorias de desempenho, além das auditorias financeiras anuais obrigatórias pela legislação. Os resultados são reportados ao Parlamento, com recomendações. O Governo estabelece as prioridades e desenvolve programas e serviços para os canadenses, de acordo com as diretrizes fixadas em leis aprovadas pelo Parlamento.

O OAG fornece informação objetiva e confiável ao: auditar os departamentos e agências do Governo Federal; relatar publicamente, mais de quatro vezes por ano, à Câmara dos Comuns matérias que o Auditor Geral considera merecedoras de destaque, e testemunhar perante as comissões parlamentares sobre suas auditorias.

O OAG do Canadá audita as operações do Governo Federal e fornece informação independente ao Parlamento. Realiza, inclusive, auditorias de otimização de recursos em departamentos e agências federais.

⁶³ De acordo com o Ato da América do Norte Britânica de 1867, o Parlamento canadense é composto pelo monarca do Reino Unido (representado pelo Governador Geral do Canadá), o Senado (Câmara superior) e a Câmara dos Comuns (Câmara inferior).

4.5.3 Visão e valores

A visão do OAG é constituir um escritório independente de auditoria para servir ao Parlamento e ao bem-estar dos canadenses, amplamente respeitado pela qualidade e impacto de seu trabalho. O OAG incentiva o serviço público ético e efetivo, o desenvolvimento sustentável e a proteção do legado canadense. O OAG avalia os aspectos de economia, eficiência, eficácia e efeitos para o meio ambiente das operações governamentais.

O OAG possui os seguintes valores norteadores dos trabalhos: serviço ao interesse público; independência e objetividade; compromisso com a excelência; ambiente de trabalho respeitoso; confiança e integridade, e liderança pelo exemplo (Quadro 35).

Quadro 35 – Valores do OAG

| VALOR | DISCRIMINAÇÃO |
|---------------------------------|--|
| Serviço ao interesse público | O OAG prioriza questões que conduzam a um impacto positivo e mensurável para os canadenses. Em especial, promove a responsabilidade pelo uso de recursos públicos e pelos resultados alcançados. Promove, também, a defesa contínua do meio ambiente e do desenvolvimento sustentável. |
| Independência e objetividade | O OAG é um agente do Parlamento, independente do governo. Os seus relatórios são fundamentados em evidência coletada de acordo com as suas políticas e padrões de auditoria profissional. O trabalho é realizado de uma forma não-partidária, objetiva e isenta. |
| Compromisso com a excelência | O OAG procura os padrões mais elevados de profissionalismo em seu trabalho com o Parlamento e com os auditados. Há um compromisso com o aperfeiçoamento contínuo. O OAG compartilha sua experiência com outras organizações. Contribui, também, para o avanço da disciplina legislativa sobre auditoria no Canadá e no exterior. |
| Ambiente de trabalho respeitoso | Há um compromisso em formar um ambiente de trabalho onde todos os profissionais são tratados com respeito e encorajados a concretizar todo o seu potencial na carreira. |
| Confiança e integridade | O OAG sustenta a confiança do público por sua honestidade e integridade em seus trabalhos. |
| Liderança pelo exemplo | O OAG luta para ser uma organização exemplar para o Governo Federal. Os planos de auditoria são estratégicos e têm avaliação de risco. Os relatórios enfatizam os resultados. A eficácia do OAG é mensurada e relatada anualmente ao Parlamento. As políticas e práticas estão alinhadas com a visão e valores institucionais e os seus procedimentos são econômicos, eficientes e responsáveis. |

Fonte: *Office of the Auditor General of Canada – OAG (2007)*. (tradução nossa)

4.5.4 Competência

O OAG realiza três tipos principais de auditorias legislativas: auditorias financeiras; exames especiais, e auditorias de desempenho.

As auditorias financeiras respondem à questão: o Governo está mantendo as contas e registros adequadamente e apresentando sua informação financeira de maneira correta?

Todo ano, o Governo do Canadá publica os demonstrativos de suas contas (*Public Accounts of Canada*). O Auditor Geral emite sua opinião, verificando se as contas são fidedignas e estão adequadamente demonstradas.

As auditorias financeiras do Governo Federal são similares àquelas realizadas no setor privado, exceto pelo fato de que possuem dois componentes adicionais. Primeiramente, elas incluem uma opinião se as transações examinadas pelos auditores estão em conformidade com a legislação. Em segundo lugar, o Auditor Geral pode relatar quaisquer outras matérias que mereçam a atenção do Parlamento.

Em auditorias financeiras, os auditores testam se as transações financeiras suportam os saldos dos demonstrativos. Os procedimentos de auditoria podem incluir uma comparação entre os resultados alcançados e os planejados, avaliação do sistema de controle interno e verificação de amostras de transações e balanços. Os auditores suplementam esses testes de auditoria com análises mais profundas e discussões com os gerentes das áreas auditadas.

As auditorias de desempenho respondem a essas questões: os programas estão sendo implementados com economia, eficiência e respeito ao meio ambiente? O Governo tem os meios para mensurar a eficácia? As auditorias de desempenho não questionam os méritos das políticas governamentais. Preferivelmente, examinam os sistemas de gerenciamento, controles e relatórios do Governo. O OAG reporta seus achados de auditoria, que podem incluir as áreas com bom desempenho e recomendações para a melhoria daquelas que precisam.

O OAG realiza cerca de 30 auditorias de desempenho por ano em departamentos e agências federais. O *Auditor General Act* confere ao OAG a faculdade de determinar quais áreas devem ser auditadas.

O OAG pode decidir auditar um único programa ou atividade governamental, uma área de responsabilidade que envolve diversos departamentos ou agências ou um assunto que afete muitos departamentos.

Dado o vasto número de atividades governamentais, escolher tópicos para auditoria de desempenho é um exercício complexo e desafiador. Isso requer bom conhecimento do Governo e suas organizações.

O OAG começa o seu planejamento auditorial com antecedência de alguns anos. A instituição analisa os riscos e identifica as áreas mais relevantes para o Parlamento. O OAG também deve considerar questões práticas como a disponibilidade de seus recursos humanos e financeiros.

O OAG prioriza áreas nas quais as organizações do Governo Federal enfrentam um risco maior. Exemplos de áreas de alto risco são aquelas que absorvem mais recursos do contribuinte ou aquelas que podem ameaçar a saúde e a segurança dos canadenses, se algo der errado.

O OAG também pode considerar uma área relevante se ela tiver o potencial para aperfeiçoar os resultados governamentais ou ser de grande interesse para parlamentares e canadenses (como a segurança nacional). O OAG presta atenção especial em áreas solicitadas pelas comissões parlamentares. Contudo, a decisão final sobre o que será auditado cabe ao Auditor Geral.

O Auditor Geral não audita áreas fora de sua competência. Exemplos disso são as decisões políticas, prerrogativas do Governo e do Parlamento, e quaisquer áreas sob a jurisdição privativa dos Governos das províncias ou municípios.

O processo para as auditorias de desempenho, adotado pelo OAG, é composto por três fases, podendo levar 18 meses, com o trabalho de uma equipe multidisciplinar.

Na fase de planejamento, a equipe parte para a compreensão do objeto auditado. Isso inclui o estudo da legislação aplicável, a estrutura que a organização montou para alcançar seus objetivos, e os desafios que enfrenta no seu ramo de atividade.

Na fase de exames (ou execução) da auditoria, a equipe reúne evidências que possibilitem o relato de pontos fortes e fracos da organização ou programa que está sendo auditado. Isso inclui entrevistas com os executores e *stakeholders* do programa; verificação de documentos, estudos, avaliação e arquivos sobre programa; testes de transações-chave, sistemas e controles, e *benchmarking*.

A equipe de auditoria compara a evidência com expectativas ou critérios, assegurando que as observações e conclusões estejam bem fundamentadas e que as recomendações possam levar às melhorias.

Na fase de relatório, a equipe de auditoria elabora o documento que provavelmente será incluído no relatório que o Auditor Geral encaminhará para a Câmara dos Comuns. Nessa fase, a equipe de auditoria revisa os fatos e resultados dos trabalhos. As organizações auditadas têm a oportunidade de corrigir equívocos e fornecer documentos.

O OAG publica as respostas do auditado para cada recomendação. As áreas de desacordo significativo entre o departamento ou agência e a equipe de auditoria, se existentes, devem ser destacadas.

As equipes de auditoria são responsáveis pelo monitoramento do estágio de implementação das recomendações. Assuntos e/ou recomendações que foram apresentadas em relatórios anteriores e que continuam a interessar ao Parlamento e/ou que representam um risco significativo devem ser auditados novamente.

O progresso na implementação das recomendações decorrentes de relatórios anteriores deve ser avaliado por um período máximo de cinco anos ou até que a questão seja resolvida ou fique obsoleta. Para monitorar, utilizam-se o conhecimento do negócio da organização, revisão de sua documentação e, em alguns casos, entrevistas com seus representantes.

Para a revisão interna dos trabalhos do OAG, está implementada uma estrutura de gerenciamento da qualidade que abrange todas as linhas de produtos auditoriais, incluindo auditorias financeiras, de otimização de recursos e os exames especiais. Também são

executadas revisões externas regulares para assegurar que os processos auditoriais e suas técnicas permanecem válidos e efetivos.

4.5.5 Desempenho institucional (1999-2007)

O desempenho institucional do OAG, entre 1999 e 2007, está demonstrado na tabela 15.

Tabela 15 – Desempenho do OAG para o período de 1999 a 2007

| INDICADORES | EXERCÍCIO | | | | | | | | |
|--|-----------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| Custo operacional total (em milhões de dólares) | 59,0 | 62,0 | 62,8 | 67,0 | 78,3 | 79,4 | 82,5 | 76,8 | 77,8 |
| Custo das auditorias de otimização de recursos (em milhões de dólares) | 42,4 | 44,2 | 35,7 | 36,2 | 38,4 | 39,6 | 40,4 | 42,6 | 43,9 |
| Percentual apurado de recomendações anteriores implementadas ou em implementação | 57% | 60% | 65% | 73% | 45% | 61% | 71% | 82% | 72% |
| Auditorias de desempenho | 37 | 42 | 43 | 21 | 21 | 32 | 20 | 25 | 32 |

Fonte: OAG (2007).

Registre-se que o percentual de implementação das recomendações apurado em 2003 (45%) é referente, apenas, a recomendações integralmente implementadas, de acordo com o respectivo Relatório de Desempenho anual do OAG.

A representatividade dos gastos com auditorias de otimização de recursos realizadas pelo OAG, entre 1999 e 2007, está demonstrada na figura 12, comparativamente aos custos operacionais totais em cada exercício.

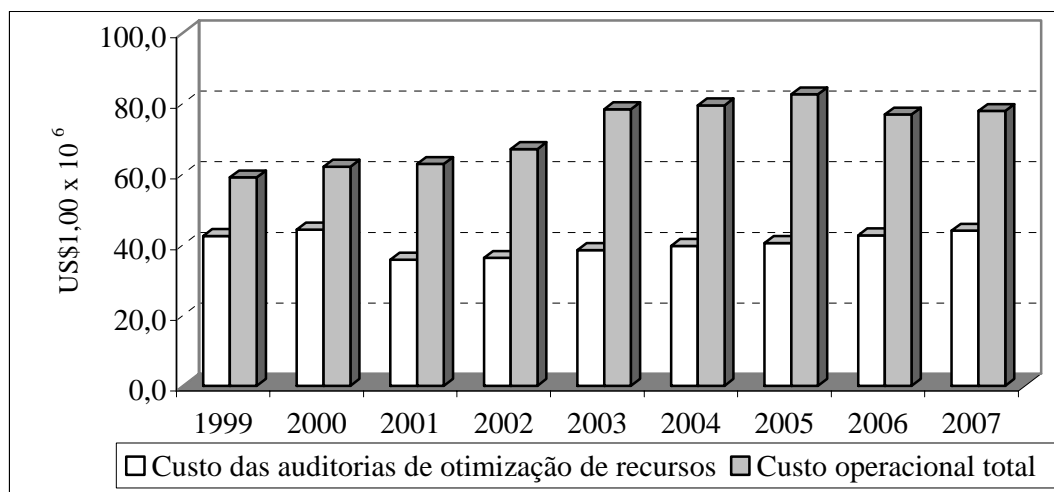


Figura 12 – Custo operacional total do OAG *versus* custos das auditorias de otimização de recursos (em milhões de dólares) entre 1999 e 2007. Fonte: OAG (2007).

O OAG elabora e divulga ainda manuais de auditoria, bem como guias de orientação e outras ferramentas para auxiliar auditorias de otimização de recursos e auditorias em áreas especializadas.

Além disso, o OAG participa de atividades internacionais, compartilhando suas experiências com outras organizações e contribuindo com o desenvolvimento dos padrões internacionais de auditoria. O OAG tem papel ativo na INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), que é formada por instituições de auditoria dos países membros das Nações Unidas.

O OAG considera que suas mensagens e publicações, cobertas pela mídia, são bem compreendidas e são reportadas apropriadamente. A mídia utiliza os achados de auditoria do OAG como fonte confiável de informação. Este fato vem contribuindo para o fortalecimento da cidadania, bem como para o debate público sobre a responsabilidade e a efetividade do Governo.

No Brasil, as auditorias operacionais, apesar de exigidas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, IV, ainda constituem uma área incipiente, sob os prismas conceitual e metodológico, mas a sua difusão pode contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, como comprovam os resultados apresentados pelo NAO, GAO e OAG, entre 1999 e 2007, desde que haja um acompanhamento sistemático das recomendações formuladas pelas instituições de controle e um contínuo investimento na capacitação de seus quadros de pessoal.

CONCLUSÃO

Em caráter preliminar, destacam-se as seguintes considerações:

- a) devido às transformações experimentadas pela administração pública, principalmente no século XX, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial (cuja ênfase reside nos fins ou resultados e não nos meios ou processos), o controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais) da gestão pública deve complementar o controle formal (ou de legalidade);
- b) a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 34, VII, “d”, determinou a observância do “princípio da prestação de contas da administração pública, direta e indireta”, ao tempo em que destacou os direitos sociais, que exigem prestações positivas do Estado, concretizadas pelas políticas públicas. Assim, as instituições de controle devem estar preparadas para exercer, além do controle formal (que, sozinho, não responde mais às complexas demandas da sociedade), o controle substancial;
- c) a Carta Magna (BRASIL, 1988), artigos 70 a 75, determina tanto para o sistema de controle interno de cada Poder quanto para os Tribunais de Contas brasileiros (controle legislativo externo e técnico), a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho das ações governamentais (controle substancial, portanto);
- d) a Constituição Federal (BRASIL, 1988) exige o controle substancial da gestão pública, assim, a auditoria operacional (prevista no artigo 71, IV, combinado ao artigo 75) se torna instrumento relevante para esse controle. O mecanismo da auditoria operacional já é utilizado, com sucesso, por Entidades Fiscalizadoras Superiores de países como Reino Unido, Estados Unidos e Canadá;
- e) as auditorias operacionais enfatizam aspectos relacionados com a otimização na aplicação dos recursos públicos (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), avaliando os impactos proporcionados pela intervenção governamental.

Diante do exposto na presente dissertação, pode-se concluir:

1 Quanto aos controles formal e substancial da administração pública

a) o controle constitui uma função típica do poder e da administração e, por esse motivo, é estudado por diversos ramos do conhecimento (direito, economia, contabilidade, filosofia, política, administração, filosofia, dentre outras). O controle é transversal: perpassa as três funções estatais;

b) o controle evoluiu para influenciar positivamente o processo decisório, em favor da sociedade. O processo básico de controle passa, em regra, pela verificação dos resultados obtidos, avaliação de desempenho e adoção de medidas corretivas, se for o caso. Atualmente, o controle assume relevante papel no processo decisório governamental, possibilitando o aperfeiçoamento das ações planejadas e a responsabilização dos agentes que, eventualmente, ensejem desvios indevidos;

c) no Brasil, o controle é um poder-dever determinado constitucionalmente e irrenunciável. A função de controle apresenta, basicamente, três elementos: verificação; juízo de legalidade e/ou mérito, e providência (eventual). Quanto ao órgão ou autoridade que o exercita, o controle pode ser administrativo, legislativo ou judicial. Quanto ao momento em que se efetiva, o controle pode ser prévio, concomitante ou posterior. Quanto à extensão, o controle pode ser de legalidade, de mérito ou de resultados. Existem três sistemas de controle da administração pública: social, interno e externo;

d) a Constituição Federal de 1988 consagrou diversos mecanismos de controle social, contudo, no Brasil, esse controle ainda é incipiente, pois existe uma relação direta entre desenvolvimento político e a vigilância da administração pública. Falta, ainda, a noção de *accountability* do serviço público;

e) o controle interno deverá, conforme a Constituição Federal de 1988, ser implantado por todos os Poderes, não se limitando somente aos aspectos financeiros e administrativos, abrangendo todo o conjunto de métodos, ações e procedimentos para a consecução das metas fixadas pela administração pública;

f) o controle externo é desempenhado por órgão alheio à estrutura de outro controlado, a fim de assegurar a boa gestão governamental, em consonância com os princípios norteadores do ordenamento jurídico. O incremento dessa espécie de controle ocorreu a partir do desenvolvimento do Estado Democrático de Direito;

g) as avaliações internas e externas não são excludentes entre si, mas complementares. Quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações. Ainda há, contudo, um expressivo afastamento entre os controles interno e externo no Brasil;

h) o controle externo, por sua vez, é desempenhado por órgão alheio à estrutura de outro controlado, a fim de assegurar a boa gestão governamental, em consonância com os princípios norteadores do ordenamento jurídico. O incremento dessa espécie de controle ocorreu a partir da evolução do Estado de Direito e do avanço da democracia. A administração pública passou, assim, a ser controlada com o auxílio de Tribunais de Contas ou instituições similares;

i) a evolução do controle formal, atualmente complementado pelo controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais), está vinculada às mudanças experimentadas pela administração pública, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial;

j) na administração pública gerencial, destacam-se a definição precisa dos objetivos a serem alcançados e, posteriormente, o controle ou cobrança de resultados. A administração pública gerencial vincula o interesse público ao da coletividade e não com o do aparato do Estado, como ocorre no modelo burocrático;

l) as diferenças essenciais entre o modelo burocrático e o gerencial de administração pública residem na forma de controle, que deixa de fundamentar-se nos processos para ter foco nos resultados e na maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil;

m) na administração pública gerencial, os resultados da ação governamental serão considerados bons, não apenas se os processos administrativos estiverem sob controle, como

prevê a administração pública burocrática, mas se as necessidades do cidadão-cliente estiverem sendo atendidas (modelo gerencial);

n) com a redefinição dos papéis do Estado e da administração pública, em diversos países, foi acentuada a necessidade de aplicação de novos métodos de controle, principalmente o controle de resultados, também denominado como controle global;

o) o controle de resultados não incide somente sobre uma atividade, isoladamente considerada, mas sobre um conjunto de atividades administrativas (por isso, é também chamado de “global”), cuja interligação manifesta os impactos finais da atuação governamental. Após a avaliação de economicidade na aplicação dos recursos públicos, os aspectos essenciais enfatizados pelo controle de resultados são: eficiência; eficácia, e efetividade;

p) as instituições de controle devem estar preparadas para exercer, além do controle formal (que, sozinho, não responde mais às complexas demandas da sociedade), o controle substancial, avaliando o mérito dos gastos públicos e os resultados das ações governamentais.

2 Quanto aos Tribunais de Contas e ao controle externo na Constituição Federal de 1988

a) os Tribunais de Contas, no Brasil, são órgãos constitucionalmente autônomos e têm funções de diversas naturezas, tais como: jurisdicional, administrativa, de controle, fiscalizatória, consultiva;

b) o Tribunal de Contas tem competência para dizer o direito, gerando coisa julgada (quanto ao mérito), especialmente no tocante à matéria de julgamento privativo prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, II;

c) considerando que, quanto à Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, II, há matéria de julgamento privativo pelos Tribunais de Contas, as suas decisões nesses processos que resultem em imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo (artigo 71, § 3º). Nesses acórdãos determinam-se o responsável e o valor do alcance, e demais dados necessários para o início do processo executivo judicial;

d) a eficácia de título executivo existe no caso de julgamento das contas pelos TCs, pois: há jurisdição; devem ser observados os princípios do contraditório e da ampla defesa; há intervenção obrigatória do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, sob pena de nulidade absoluta;

e) os Tribunais de Contas, em regra, julgam as contas anualmente prestadas da seguinte forma: *aprovando-as*, quando expressem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a moralidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável (contas regulares); *aprovando-as com recomendações ou ressalvas*, quando evidenciem impropriedades ou qualquer outra falha de natureza formal, ou ainda, a prática de ato de gestão que não configure gravidade e que não represente injustificado dano ao erário ou ao patrimônio público (contas regulares com ressalvas); *desaprovando-as*, quando houver grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial ou de licitação, culposa aplicação antieconômica de recursos públicos, injustificado dano ao erário ou ao patrimônio público, desfalque, desvio de dinheiro, bens e valores públicos (contas irregulares). O Tribunal poderá, ainda, arquivar a prestação de contas, quando forem ilíquidáveis, em caso fortuito ou de força maior;

f) o poder sancionatório dos Tribunais de Contas constitui um dos reflexos de sua função jurisdicional. As sanções comumente aplicadas pelos Tribunais de Contas são: multa pecuniária; recolhimento aos cofres públicos de parcelas impugnadas; pagamento de indenização; inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou confiança, e declaração de inidoneidade de empresa;

g) a própria administração pública é responsável pela avaliação interna dos programas governamentais, cabendo aos Tribunais de Contas o auxílio ao respectivo controle externo de aspectos legais, operacionais e de desempenho, conforme preconiza a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70, 71, 74 e 75;

h) mesmo após a Constituição Federal de 1988, o controle externo no Brasil ainda apresentava uma supremacia do exame de prestações de contas, com responsabilização financeira, em relação a procedimentos auditoriais referentes a aspectos operacionais e de desempenho da ação governamental. Em razão disso, o Tribunal de Contas da União (TCU), em cumprimento

as suas competências e atribuições, em face dos novos desafios, fortaleceu institucionalmente um modelo de auditorias de natureza operacional lastreado nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, desde 1998, mantendo Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido. O projeto visa à melhoria do desempenho de instituições governamentais brasileiras, bem como à otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas das auditorias de natureza operacional realizadas. O nível de implementação das recomendações formuladas pelo TCU revela o resultado das ações de controle externo, que podem apresentar reflexos financeiros (redução de despesa ou aumento de receita) e/ou incremento no impacto social e/ou econômico dos programas de governo;

i) outros tribunais de contas brasileiros, inclusive o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, adotaram esse novo modelo de avaliação das ações governamentais, associando o aspecto da legalidade aos parâmetros operacionais e de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade);

j) a consagração do princípio constitucional da eficiência e a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) trouxeram desafios adicionais ao momento de transição do modelo de administração burocrático para o gerencial, afetando os Tribunais de Contas, assim como toda a administração pública.

3 Quanto ao controle substancial das ações governamentais mediante auditorias de natureza operacional

a) o controle substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais) da gestão pública veio complementar o controle formal (ou de legalidade). A Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70 a 75, determina tanto para o sistema de controle interno de cada Poder quanto para os Tribunais de Contas brasileiros, a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho das ações governamentais (controle substancial, portanto);

b) a responsabilidade primária pela avaliação dos programas governamentais é do sistema de controle interno dos Poderes. Os Tribunais de Contas, por sua vez, devem realizar auditorias de natureza operacional para o exercício externo do controle substancial. Quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações;

c) alguns Tribunais de Contas brasileiros, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), empregam os recursos metodológicos da Auditoria Integrada, de amplo escopo, que abrange tanto a Auditoria de Regularidade (ou de Conformidade) quanto a Auditoria Operacional;

d) a Auditoria de Regularidade ou de Conformidade consiste no exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações tomadas em conjunto, assim como verifica o atendimento às leis, normas e regulamentos aplicáveis, além dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos;

e) a Auditoria Operacional consiste no acompanhamento e na avaliação da ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das ações governamentais;

f) a nomenclatura, quanto às auditorias operacionais, não guarda homogeneidade entre as diversas Entidades Fiscalizadoras Superiores. Existem diversas denominações, tais como: Auditoria de Desempenho, Administrativa, de Gestão, de Otimização de Recursos e de Resultados;

g) a auditoria em programas é uma espécie de auditoria governamental, de caráter operacional de amplo escopo, e visa avaliar além dos aspectos de regularidade, os operacionais e os de desempenho da Administração;

h) o processo da auditoria é, em regra, dividido em quatro fases: Planejamento, Execução, Relatório e Acompanhamento;

i) a fase de planejamento compreende a determinação dos objetivos da auditoria, seu alcance, critérios, metodologia, prazo e recursos necessários para cobrir as atividades, processos, sistemas e controles principais. Essa fase possibilita o adequado conhecimento e compreensão do objeto da auditoria. Após a conclusão do relatório de planejamento, deverão ser elaborados

os programas de auditoria, contendo os procedimentos específicos que serão realizados para alcançar os objetivos e propiciando um direcionamento lógico das atividades a serem executadas;

j) a etapa de execução abrange a realização de provas e coleta de evidências em quantidade e qualidade, fundamentando-se nos objetivos, critérios e na metodologia selecionada durante o planejamento auditorial. Compreende a realização de provas e avaliação de controles, coleta de evidências, desenvolvimento dos achados de auditoria e discussão com a Administração. Nas auditorias em programas governamentais, observa-se o funcionamento desses e o cumprimento das metas previstas, bem como se avaliam os resultados qualitativos alcançados;

l) na etapa de execução, evidências são coletadas e achados de auditoria, desenvolvidos. Os achados de auditoria constituem fatos relevantes que o auditor constatou no decorrer de seus exames, e que devem ser comunicados aos responsáveis e demais interessados. A constatação de um achado ocorre quando certa condição não está em consonância com um critério preestabelecido;

m) o desenvolvimento dos achados fundamenta as conclusões e recomendações que serão relatadas. As conclusões são considerações lógicas feitas pelo auditor e sua força depende do grau de persuasão da evidência que suporta o achado. Os requisitos essenciais para o desenvolvimento de um achado são: relevância do fato; respaldo nos papéis de trabalho; objetividade; fundamentação das conclusões e recomendações; poder de convencimento;

n) o critério primário em uma auditoria de regularidade é a legislação pertinente, mas em uma auditoria operacional, os critérios essenciais dizem respeito a parâmetros de desempenho, nem sempre previstos na legislação, mas considerados aplicáveis ao caso, por serem adotados por outras instituições similares do mesmo ramo de atividade ou por organismos internacionais defensores ou reguladores da área em questão;

o) a legislação que disciplina determinada matéria/área, objeto de exame auditorial, pode, em alguns casos, constituir a própria fonte de ineficiência das atividades avaliadas (como ocorre freqüente e notoriamente no Brasil). Por esse motivo, a legislação não deve ser considerada a fonte primária de critérios em uma auditoria operacional, o que não significa dizer que se eventuais irregularidades forem detectadas, principalmente por instituições de controle do

modelo Tribunal ou Corte de Contas, elas deixem de ser relatadas. Esse fato torna recomendável a adoção da metodologia de autoria integrada, de caráter mais abrangente, por permitir – e até mesmo perseguir – uma combinação entre aspectos legais e operacionais no momento da realização dos exames;

p) a fase de elaboração do relatório consiste no registro e comunicação dos resultados da auditoria ao Tribunal de Contas, e ao auditado. Os componentes do relatório de auditoria, em regra, são os seguintes: capa; índice; identificação da entidade e/ou programa e do(s) gestor(es); sumário executivo; introdução; objetivo; natureza da auditoria; período abrangido; visão geral do programa; alcance; fontes de critérios; procedimentos e estratégias metodológicas; limitações; resultado da auditoria; conclusão; anexos;

q) a fase de acompanhamento tem o objetivo de verificar a implementação das recomendações pelo auditado, podendo ser realizado no âmbito de uma nova auditoria ou por meio de designação específica. A efetividade da auditoria deve ser medida nessa fase, mediante o grau de adoção das providências recomendadas e os efeitos produzidos;

r) o acompanhamento encerra o ciclo da auditoria, subsidiando o planejamento das auditorias seguintes, destacando-se o instrumento denominado Plano de Ação. O Plano de Ação é elaborado ao final da fase de Relatório, a partir das recomendações nele contidas. Deve incluir um cronograma para as ações corretivas a serem adotadas. A definição das metas e prazos no Plano de Ação deve ser discutida com o gestor;

s) nas auditorias em programas, devem ser consideradas a adequação e a importância dos objetivos do programa e a consistência entre estes e as necessidades previamente identificadas. A relação de causalidade entre os resultados observados (esperados e não esperados) e a política proposta também pode ser analisada;

t) é necessário analisar o alcance dos objetivos e o cumprimento das metas, devendo-se: analisar se os objetivos e metas previstos são suficientes para o atendimento da demanda; verificar o percentual de realização, mediante indicadores de desempenho definidos para o programa; examinar, para as metas ainda em curso, a possibilidade de seu cumprimento ser tempestivo; verificar se foram definidos indicadores e os mesmos são adequados para avaliar o desempenho, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;

u) os indicadores de desempenho devem ser expressos em termos quantitativos e/ou qualitativos, considerando-se o fator temporal. As suas fontes devem ser identificadas e validadas pelos auditores. Os indicadores devem reunir algumas qualidades, para que sejam válidos: acessibilidade; cobertura; estabilidade; objetividade; pertinência; precisão; rastreabilidade; relevância; seletividade; sensibilidade e simplicidade;

v) nem todas as ações governamentais são passíveis de mensuração física. Os auditores devem observar algumas dificuldades concernentes ao processo de medição por indicadores, tais como: dificuldade de apropriação de custos dos programas, manipulação das entradas (insumos) e dos dados constantes do sistema de informação e mensuração de resultados exclusivamente em termos quantitativos. Faz-se mister medir os resultados, em série histórica, relacionando-os, com outros de programas com características semelhantes. Também é importante verificar se são realizadas, com regularidade, avaliações de cenário concernentes, por exemplo, aos impactos das políticas governamentais vigentes e às mudanças tecnológicas que permitam ratificar ou sugerir a adoção de outros indicadores. O desempenho de grupo setorial, nacional ou estadual, com características similares ou comparáveis às do órgão ou entidade também pode auxiliar a avaliação;

x) as auditorias operacionais enfatizam a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, mas esses conceitos são divergentes na doutrina (para avaliação gerencial), contudo, de forma resumida, pode-se relacionar a economicidade com a etapa de aquisição dos insumos necessários à implementação das ações governamentais (aquisição com menor preço, sem prejuízo da qualidade); a eficiência, com o processo de produção de bens e/ou serviços públicos (relação entre os resultados obtidos e os recursos consumidos); a eficácia, com a quantidade de bens produzidos e serviços públicos gerados (cumprimento de metas estabelecidas); e a efetividade, com os efeitos sociais e/ou econômicos produzidos, ou seja, os impactos resultantes para a sociedade;

z) a avaliação dos impactos de um programa constitui um processo complexo, porém é essencial para que se obtenha a compreensão da relação entre as causas e efeitos, e sua associação aos resultados alcançados. Sua mensuração é realizada mediante a relação entre resultados e objetivos, identificados e ordenados hierarquicamente, com a ponderação respectiva, pois, com frequência, tais objetivos são complementares ou concorrentes.

Portanto, a condução de uma avaliação requer do auditor capacidade analítica, estratégica e conceitual.

4 Quanto à experiência de instituições de controle em auditorias operacionais

4.1 Tribunal de Contas da União – TCU (Brasil)

a) as competências do Tribunal de Contas da União (TCU) estão estabelecidas, em sua maior parte, na Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71. A Carta Magna de 1988 promoveu a mais expressiva ampliação das competências do TCU em sua história, atribuindo-lhe os controles formal e substancial da administração pública;

b) o TCU realiza, além de auditorias e inspeções, levantamentos e monitoramentos, entre outros trabalhos. O levantamento tem por objetivo conhecer a organização, o funcionamento e a forma de atuação dos órgãos da administração pública, bem como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais. O monitoramento é utilizado para verificar o cumprimento das recomendações/deliberações do TCU e os resultados delas decorrentes (principalmente no caso de auditorias operacionais);

c) além das condenações em débito e multa, muitas deliberações do TCU podem implicar resultados quantificáveis. De alguns trabalhos, resulta economia potencial para o erário. A potencialidade reside no fato de que a economia a ser proporcionada decorrerá de ações que deverão ser efetivamente implementadas pelo órgão ou entidade jurisdicionada em cumprimento às determinações do TCU (principalmente, em decorrência de monitoramentos de auditorias operacionais apreciadas pelo Plenário);

d) entre 2000 e 2006, para cada R\$ 1,00 investido no TCU, foram economizados, aproximadamente, R\$ 4,75;

e) o TCU divulga os resultados do controle externo, por meio da *internet*, relatórios institucionais, revistas técnicas, publicação de trabalhos auditoriais, informativos e sumários executivos;

f) o TCU tem intensificado a cooperação técnica e o intercâmbio de informações com órgãos e entidades nacionais e internacionais dedicados ao controle de despesas públicas, com o

objetivo de aprimorar as técnicas de auditoria e desenvolver ações conjuntas de fiscalização, de modo a fortalecer a atuação do controle e evitar o desperdício;

g) o TCU mantém, desde 1998, Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido, incluindo módulos de capacitação de seus servidores para o uso de novas metodologias e técnicas. O projeto visa à melhoria do desempenho de instituições governamentais brasileiras, bem como à otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas das auditorias de natureza operacional realizadas;

h) a última etapa do ciclo das auditorias de natureza operacional é o monitoramento. No TCU, o monitoramento é estruturado sob a forma de um Plano de Ação, que consiste em um compromisso acordado com os gestores responsáveis pelo órgão ou programa, incluindo atividades e prazos para a implementação das recomendações formuladas no relatório de auditoria;

i) após a definição do Plano de Ação, os gestores devem encaminhar ao TCU relatórios parciais contendo o estágio da implementação das recomendações propostas. Sugere-se que estes relatórios sejam apresentados, em seis, doze e vinte e quatro meses após a publicação da Decisão relativa ao processo de auditoria de natureza operacional. As metas e os prazos contidos no Plano de Ação, portanto, devem ser adequados a esse cronograma de apresentação de relatórios. Os benefícios mencionados à época da auditoria e listados no Plano de Ação são estimados, mas os relatórios apresentados posteriormente contêm os resultados efetivos alcançados pela implementação das recomendações e a forma de mensuração desses impactos. O último relatório de monitoramento é denominado Relatório de Impacto. O grande desafio dos Relatórios de Impacto tem sido mensurar os efeitos nos programas advindos, exclusivamente, da intervenção do TCU;

j) entre 1998 e 2007, o TCU realizou 56 auditorias de natureza operacional. Dessas, 37 tiveram o seu monitoramento apreciado pelo Plenário (até 3 de dezembro de 2007). Entre as auditorias de natureza operacional monitoradas, 22 foram selecionadas para compor a amostra da presente pesquisa (representando 59% do total monitorado), contemplando-se os respectivos acórdãos e decisões do Plenário do TCU, no total de 54 deliberações examinadas, bem como as constatações e impactos dos trabalhos. Os principais resultados da pesquisa

realizada, quanto ao patamar de implementação das recomendações elaboradas pelo TCU em auditorias de natureza operacional, estão relacionados a seguir:

j.1) na Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, quanto à área de arrecadação (Processo TC 930.263/1998-7), o percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação foi de, aproximadamente, 86%;

j.2) na Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, no tocante à área de fiscalização (Processo TC 930.133/1998-6), a soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 64%;

j.3) na Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, quanto à área de análise de prestações de contas (Processo TC 930.220/1998-6), a soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 68%;

j.4) na Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, relativamente à área de transferência de recursos financeiros (Processo TC 930.055/1998-5), a soma do percentual de recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas ou em implementação ficou em 77%. O impacto financeiro com a realização da auditoria foi estimado em R\$ 4.468.526. Cada real gasto com a realização da auditoria gerou economia de R\$ 90,37 para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação;

j.5) na Auditoria do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais (Processo TC 010.969/1999-3), 64% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas ou encontram-se em implementação;

j.6) na Auditoria do Programa Nacional do Livro Didático (Processo TC 010.990/1999-2), verificou-se que 67% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram totalmente implementadas, estando as outras 33% parcialmente implementadas. O impacto financeiro decorrente da redução de custos em razão

da implementação das recomendações foi de cerca de R\$ 1.440.000,00 para os três anos posteriores à realização da auditoria;

j.7) na Auditoria do Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde (Processo TC 013.790/1997-8), verificou-se que 50% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas. A implementação das recomendações do Tribunal gerou ganho quantitativo de aproximadamente R\$ 3,4 milhões, apenas no período de 1 de janeiro de 2001 a 22 de novembro de 2002. Foram economizados R\$ 85,00 do programa para cada real investido na auditoria.

j.8) na Auditoria do Gerenciamento de Rejeitos Radioativos (Processo TC 010.694/1999-4), verificou-se que 50% das recomendações formuladas pelo TCU foram implementadas;

j.9) na Auditoria do Programa Nacional de Imunizações (Processo TC 010.823/1999-9), aproximadamente 85% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram consideradas, integral ou parcialmente, implementadas;

j.10) na Auditoria do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro (Processo TC 012.653/2000-0), foram implementadas 46% das recomendações formuladas pelo TCU, restando em implementação 54%;

j.11) na Auditoria do Programa TV Escola (Processo TC 012.373/2000-6), verificou-se que 69% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas e 31% foram implementadas parcialmente;

j.12) na Auditoria do Programa Nacional de Informática na Educação (Processo TC 012.374/2000-3), verificou-se que 91% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas;

j.13) na Auditoria da Ação de Profissionalização do Preso (Processo TC 010.535/2002-3), observou-se que 67% das recomendações – formuladas pelo TCU – não foram implementadas, embora haja esforço do Departamento

Penitenciário Nacional para a construção de diretrizes mais sólidas no que se refere às ações de educação e trabalho para presidiários, criando mecanismos que garantam a inclusão social dos presos e egressos ao sistema;

j.14) na Auditoria do Programa Nacional Saúde do Escolar (Processo TC 011.820/2001-3), verificou-se que 18% das recomendações – formuladas pelo TCU – haviam sido implementadas, 43% estavam em implementação e 39% não haviam sido implementadas;

j.15) na Auditoria do Programa Nacional Biblioteca na Escola (Processo TC 012.854/2001-6), observou-se que 61% das recomendações – formuladas pelo TCU – haviam sido implementadas e 39% estavam em implementação;

j.16) na Auditoria do Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego (Processo TC 016.239/2000-7), observou-se que 64% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas e 21% estavam em implementação;

j.17) na Auditoria do Programa Saúde da Família (Processo TC 012.653/2001-8), verificou-se que 62% das recomendações foram implementadas. As recomendações parcialmente implementadas somaram 24%;

j.18) na Auditoria do Programa Saneamento Básico (Processo TC 005.084/2002-0), as recomendações – formuladas pelo TCU – implementadas somaram 55% e as não implementadas, 24%. As recomendações parcialmente implementadas corresponderam a 21%;

j.19) na Auditoria do Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal (Processo TC 014.459/2002-8), observou-se que 70% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas;

j.20) na Auditoria do Programa Morar Melhor (Processo TC 012.278/2003-1), verificou-se que 75% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas;

j.21) na Auditoria dos Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal, no tocante à Ação de “Assistência Jurídica a Pessoas Carentes” (Processo TC 011.661/2004-0), verificou-se que 35% das recomendações – formuladas pelo TCU – foram implementadas, 50% encontram-se em implementação;

j.22) na Auditoria do Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos, relativamente às Ações de “Atenção à Saúde Mental” (Processo TC 011.307/2004-9), observou-se que 84% das recomendações – formuladas pelo TCU – ou foram implementadas ou estão em implementação.

l) a pesquisa também evidenciou que o TCU, mediante auditorias de natureza operacional, identifica deficiências que afetam a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas auditados, procurando analisar o mérito e não somente a forma e a legalidade das ações governamentais. A auditoria de natureza operacional tem justamente esse papel: identificar achados de desempenho que poderiam não ser abordados em uma auditoria de regularidade, a fim de otimizar a aplicação dos recursos públicos;

m) constatou-se, ainda, um bom índice médio de implementação (77%) das recomendações formuladas pelo TCU, o que contribuiu para a melhoria das ações governamentais. As Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá utilizam a implementação de suas recomendações como indicador de impacto de seu trabalho. Para essas instituições, o índice médio de implementação flutua entre 60 e 75%. O TCU, como apresentado anteriormente, tem alcançado este parâmetro;

n) considerando que a economicidade constitui um dos aspectos enfatizados em uma auditoria operacional (ao lado da eficiência, eficácia e efetividade), instrumento de controle substancial, fez-se mister pesquisar a existência e o conteúdo da jurisprudência do TCU a respeito da matéria, a fim de demonstrar que o tema, ora estudado, apesar de novo na doutrina, constitui exigência constitucional e já apresenta julgamentos consolidados. Diante de toda a jurisprudência examinada (22 deliberações do TCU), quanto ao princípio da economicidade, observou-se:

n.1) reconhecimento de vínculo estreito entre economicidade e razoabilidade;

- n.2) relevância do controle da economicidade;
- n.3) necessidade do estabelecimento de parâmetros comparativos entre valores contratados, preços praticados no mercado e resultados pretendidos;
- n.4) que nos casos de conflito entre os princípios da legalidade e da economicidade, faz-se mister o exercício da ponderação;
- n.5) dificuldade quanto à fixação de limites ao alcance do controle da economicidade (e da razoabilidade), no tocante ao mérito administrativo.

4.2 Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros

a) no Brasil, a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Tribunais de Contas brasileiros competência para realizar auditorias operacionais (artigo 71, IV, combinado ao artigo 75);

b) para o aperfeiçoamento do controle no país, foi elaborado o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX) que tem como objetivo central o fortalecimento do sistema de controle externo, por meio da integração nacional e da modernização dos Tribunais de Contas, considerou a realização das Auditorias Operacionais como uma de suas ações prioritárias. Esse programa é co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID);

c) com o objetivo de diagnosticar o estágio de implementação das auditorias operacionais nos 33 Tribunais de Contas brasileiros, foi realizada pesquisa em âmbito nacional, com período-base setembro de 2005, pelo Grupo Temático de Auditoria Operacional do PROMOEX. Essa pesquisa foi implementada pela Unidade Executora Local do PROMOEX do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), cuja coordenação técnica estava a cargo da autora desta dissertação. A pesquisa foi realizada por meio de encaminhamento de questionário, com uma combinação de perguntas fechadas e abertas, a todos os Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, com índice de resposta de 100%. A pesquisa evidenciou que:

- c.1) 58% dos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros não realizam auditorias operacionais. Entre os 33 Tribunais de Contas brasileiros, somente os Tribunais de Contas dos Estados da Bahia, Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Tocantins, os

Tribunais de Contas dos Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, como também o Tribunal de Contas do Distrito Federal já realizaram auditorias operacionais. Assim, para o cumprimento da meta do PROMOEX (75% dos TCs executando auditorias operacionais), será necessário que 11 TCs venham a praticar essa modalidade de auditoria, somando-se aos 14 TCs que já o fazem;

c.2) entre os TCs que praticam a auditoria operacional, 64% o fazem há menos de 5 anos. Observou-se, assim, que somente cinco TCs brasileiros (36% dos TCs que realizam auditorias operacionais) têm experiência notória na execução de auditorias operacionais. Os mencionados tribunais são: TCE-BA, TCE-PR, TCE-RJ, TCM-SP, TC-DF;

c.3) entre os TCs que não realizam auditorias operacionais, 47% ainda não têm estudos para futuro desenvolvimento dessa modalidade de auditoria. Nos TCs relacionados a seguir, já existem estudos para o desenvolvimento dessa atividade: TCE-PA, TCE-MA, TCE-MS, TCE-SP, TCE-CE, TCE-AL, TCE-PI, TCE-ES, TCM-BA e TCM-PA;

c.4) 70% dos TCs brasileiros não dispõem de instrumentos normativos específicos para a disciplina das auditorias operacionais. A pesquisa evidenciou, dessa forma, que somente dez TCs em todo o Brasil disciplinam formalmente a realização de auditorias operacionais. Esses TCs são: TCE-SC, TCE-MA, TCE-RO, TCE-BA, TCE-TO, TCE-PE, TCE-MG, TCM-SP, TCM-RJ e TC-DF;

c.5) somente em 27% dos TCs brasileiros, a realização de auditorias operacionais é regular. Entre os TCs que já realizam esse tipo de auditoria, a regularidade foi verificada em 64% das instituições. Entre esses estão: TCE-RO, TCE-BA, TCE-TO, TCE-GO, TCE-MG, TCE-RJ, TCM-SP, TCM-RJ e TC-DF. Os TCs que executam essa modalidade de auditoria excepcionalmente são: TCE-RR, TCE-RS; TCE-PR, TCE-SC e TCE-PE.

c.6) somente em 21% dos TCs brasileiros, existem equipes ou setores específicos para a realização de auditorias operacionais. Aproximadamente 80% dos TCs brasileiros não dispõem, em sua estrutura organizacional, um setor específico para

a realização de auditorias operacionais. Os TCs que possuem essa estrutura são: TCE-RS, TCE-MA, TCE-RO, TCE-MS, TCE-PE, TCE-RJ e TCM-SP;

c.7) a situação brasileira é preocupante, haja vista que, sem a realização de auditorias operacionais, o exercício do controle substancial pelos Tribunais de Contas fica seriamente comprometido, o que desatende aos artigos 71, IV, e 75, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Contudo, iniciativas como as do PROMOEX podem modificar esse quadro a médio e longo prazos;

c.8) Os TCs brasileiros têm pouca experiência na realização de auditorias operacionais (apesar dos avanços alcançados pelo TCU, já relatados nesta dissertação) e não há uniformidade no tratamento do tema no país. Por esse motivo, é importante examinar o funcionamento e o desempenho de Entidades Fiscalizadoras Superiores do Reino Unido (NAO), Estados Unidos (GAO) e Canadá (OAG), reconhecidas internacionalmente por sua qualidade na apuração dos resultados do setor público (controle substancial), mediante auditorias operacionais (denominadas também como “de desempenho” ou “de otimização de recursos”).

4.3 *National Audit Office* – NAO (Reino Unido)

a) o *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido realiza, atualmente, auditorias financeiras em todos os departamentos governamentais, agências e em muitos outros órgãos públicos, bem como auditorias de otimização de recursos, relatando para o Parlamento os resultados obtidos. A principal responsabilidade do Controlador e Auditor Geral, como diretor do NAO, é reportar ao Parlamento sobre os gastos do Governo Central. O relacionamento do NAO com o Parlamento e com a sua Comissão de Contas Públicas é próximo e importante para o desenvolvimento de seus trabalhos;

b) o conjunto de matérias examinadas pelo NAO é amplo, abrangendo áreas-chave dos serviços públicos, e a sua análise é feita pela perspectiva do contribuinte/cidadão. Para o NAO, é um desafio identificar áreas onde o trabalho possa realmente fazer diferença e, para enfrentá-lo, conta-se com boas relações profissionais com os auditados e com o Parlamento, pois, ainda segundo o próprio NAO, o seu trabalho transcende o debate político;

c) as auditorias de otimização de recursos verificam, em detalhe, a implementação de atividades específicas do Governo Central, avaliando o seu desempenho, identificando boas práticas e sugerindo caminhos para o aperfeiçoamento dos serviços públicos. São avaliadas as formas de implementação das políticas públicas, mas as políticas em si mesmas não podem ser questionadas;

d) nos relatórios de auditoria do NAO, constam recomendações que podem acarretar benefícios quantificáveis, enquanto outras conduzem a um aperfeiçoamento qualitativo. Alguns impactos não são imediatamente identificados ou mensurados. Os resultados podem vir sob a forma de impacto financeiro direto (economia), impacto qualitativo (alterações em sistemas e procedimentos), mudanças de atitude (estímulo a um melhor desempenho), difusão de boas práticas (lições aprendidas em uma área servem de guias para outras) e incentivo ao aperfeiçoamento (segundo o NAO, os padrões de qualidade dos serviços públicos do Reino Unido são altos e isto se deve, em parte, ao processo de auditoria pública);

e) o Controlador e Auditor Geral do NAO apresenta, a cada ano, aproximadamente 60 relatórios sobre a otimização na aplicação de recursos públicos. Em mais de 90% dos casos, os auditados aceitam e implementam as recomendações aprovadas. São implementadas anualmente entre 1.000 e 2.000 mudanças em procedimentos internos dos auditados como resultado do trabalho do NAO. A cada ano, o NAO atinge a meta de economizar, pelo menos, oito libras para cada libra gasta com o seu funcionamento;

f) na apuração realizada em 2007, o total auditado pelo NAO, entre despesas e receitas públicas, correspondeu a mais de 800 bilhões de libras e os impactos financeiros de seus trabalhos alcançaram 5,8 milhões de libras;

g) o NAO adota diretrizes, quando avalia o desempenho dos departamentos governamentais, em uma inequívoca demonstração de preocupação com os resultados da ação governamental e não apenas com seus aspectos formais. Assim sendo, para a avaliação de qualidade do serviço público, é necessário verificar se: as necessidades dos usuários foram compreendidas (e satisfeitas); os serviços foram bem delineados; os usuários foram consultados regularmente; os serviços prestados evoluíram; foram empregados servidores com qualificação adequada às suas atividades; lições foram aprendidas; foram efetuadas correções; o desempenho foi

publicado; os recursos públicos foram salvaguardados; o serviço foi prestado de maneira consistente;

h) o NAO avalia a otimização dos recursos públicos sob os seguintes aspectos: planejamento cuidadoso; gerenciamento de projetos; redução da complexidade; aumento da produtividade; destreza negocial; combate à fraude; implementação tempestiva;

i) o NAO desenvolveu um guia para uma comunicação efetiva com o público. Esse guia tem o propósito de estabelecer para os departamentos governamentais um conjunto de questões que desafiam e aperfeiçoam sua comunicação com o público. Cinco aspectos da comunicação com o público são avaliados, sendo essencial: estabelecer objetivos; definir funções e responsabilidades; criar um plano de ação; comunicar a mensagem; procurar o *feedback* dos usuários e demonstrar capacidade de adaptação. Essa iniciativa comprova a preocupação do NAO com o controle social.

4.4 *Government Accountability Office* – GAO (Estados Unidos)

a) o *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos, dirigido por um Controlador Geral, é uma agência de serviços profissionais independente e não-partidária, cuja missão consiste em auxiliar o Congresso americano no cumprimento de sua competência constitucional, ajudando, também, a aperfeiçoar o desempenho dos programas federais. O trabalho é realizado de acordo com o planejamento estratégico e com os valores da responsabilidade, integridade e fidedignidade;

b) o GAO avalia o desempenho das políticas e programas governamentais, audita as operações dos órgãos públicos para verificar se os recursos federais estão sendo aplicados de maneira eficiente e adequada e investiga denúncias de atividades ilegais. Para tanto, o GAO emite relatórios, testemunhos, resumos, opiniões legais e outros produtos, buscando ser tempestivo, exato, útil, objetivo e imparcial;

c) na apuração realizada em 2007, os indicadores de desempenho do GAO foram os seguintes: impactos financeiros dos trabalhos (45,9 bilhões de dólares); outros impactos não mensuráveis financeiramente (1.354); percentual de recomendações anteriores implementadas (82%); testemunhos prestados ao Congresso (276).

4.5 Office of the Auditor General – OAG (Canadá)

a) o OAG do Canadá audita as operações do Governo Federal e fornece informação independente ao Parlamento. O OAG realiza três tipos principais de auditorias legislativas: auditorias financeiras; exames especiais; auditorias de desempenho;

b) o OAG realiza cerca de 30 auditorias de desempenho por ano em departamentos e agências federais. O *Auditor General Act* confere ao OAG a faculdade de determinar quais áreas devem ser auditadas;

c) em 2007, o percentual apurado de recomendações anteriores implementadas ou em implementação foi de 72%;

d) o OAG considera que suas mensagens e publicações, cobertas pela mídia, são bem compreendidas e são reportadas apropriadamente. A mídia utiliza os achados de auditoria do OAG como fonte confiável de informação. Este fato vem contribuindo para o fortalecimento da cidadania, bem como para o debate público sobre a responsabilidade e a efetividade do Governo.

Por fim, conclui-se, ainda, que:

a) a Constituição Federal brasileira de 1988 estabeleceu mecanismos de controle da administração pública: controle social (ex.: artigo 5º, LXX; artigo 10; artigo 14, I, II, III; artigo 74, § 2º; artigo 206, VI); controle interno (ex.: artigos 70 e 74); controle externo (ex.: artigos 70 e 71); controle judicial (artigo 5º, XXXV). Dessa forma, há um regime constitucional de controle, gerando um direito fundamental para os cidadãos de controlar a gestão pública, direta ou indiretamente;

b) o controle da gestão pública, como direito fundamental, há de ser substancial (relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais), pelo que dispõe a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigos 70 a 75, que determina aos controles interno e externo a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho, além do exame de legalidade dos atos da administração pública;

c) as instituições de controle brasileiras devem estar preparadas para exercer, além do controle formal (que, isoladamente, não atende às demandas complexas da sociedade), o controle substancial (direito fundamental do cidadão), avaliando, mediante auditorias operacionais, aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, relativamente às ações governamentais. Para tanto, podem aproveitar, após as adaptações necessárias, as experiências em auditorias de natureza operacional e os indicadores de desempenho do NAO (Reino Unido), GAO (Estados Unidos) e OAG (Canadá);

d) no Brasil, as auditorias operacionais, apesar de exigidas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 71, IV, ainda constituem uma área incipiente, sob os prismas conceitual e metodológico, mas a sua difusão pode contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, como comprovam os resultados apresentados pelo NAO, GAO e OAG, entre 1999 e 2007, desde que haja um acompanhamento sistemático das recomendações formuladas pelas instituições de controle e um contínuo investimento na capacitação de seus quadros de pessoal;

e) resta, ainda, aos Tribunais de Contas brasileiros o desafio de elaborar uma legislação (infraconstitucional) uniforme, disciplinando, em específico, as auditorias operacionais, dirimindo-se, inclusive, as dúvidas remanescentes sobre a possibilidade de responsabilização dos administradores públicos por desempenhos considerados insatisfatórios.

Essas são as conclusões sobre um tema ainda raro na doutrina brasileira, mas de grande importância para o Estado Democrático de Direito e para a efetividade dos direitos dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan. Controle dos Gastos no Poder Público. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 13-26, ago. 2006.
- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A Auditoria Operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. 154f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- ALTOUNIAN, Cláudio Sarian. **Obras Públicas: licitação, contratação, fiscalização e utilização**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria: breves apontamentos de aula**. Salvador, 1998.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Auditoria em Programas Governamentais e os Tribunais de Contas no Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**, Salvador, TCE-BA, v.15, n. 18, p. 169-176, ago. 2002.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a Contabilidade Governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ARRUDA, Daniel Gomes. A teoria da prova auditorial. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**, Salvador, v. 15, n. 18, p. 105-122, ago. 2002.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceito e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à Ciência Política**. 7. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1989.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44. ed. São Paulo: Globo, 2005.
- BALEEIRO, Renan; BALEEIRO NETO, Jayme. O Princípio da Eficiência e os Tribunais de Contas. In: **Os Tribunais de Contas e as Reformas Constitucionais: quatro estudos**. Salvador: TCE-BA, 1999. p. 60-69.
- BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O Sistema Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- BARZELAY, Michael. **Breaking through bureaucracy**. Berkeley: University of California Press, 1992.
- BELLONI, Isaura; MAGALHÃES, Heitor de; SOUSA, Luzia Costa de. **Metodologia de Avaliação em Políticas Públicas**. São Paulo: Cortez, 2000.
- BELTRÃO, Hélio. **As múltiplas dimensões da desburocratização**. 1983. Disponível em: <<http://www.desburocratizar.org.br>>. Acesso em: 19 ago. 2004.
- BOAVENTURA, Edivaldo Machado. **Metodologia da Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004.

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

BRASIL. Emenda Constitucional n° 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípio 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. **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Lei n° 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos ministérios, e dá outras providências. **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Decreto n.º 2.829, de 29 outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 out. 1998.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria n.º 42, de 14 abril 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei n.º 4320, de 17 de março de 1964; estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 abr. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n° 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRASIL. Mensagem n° 886 de 1995 (Origem: Presidência da República), Proposta de Emenda à Constituição n° 173, de 18 de agosto de 1975. 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. (VOLUME III). **Legislação**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 3 ago. 2007.

BRITTO, Alzemeris Martins Ribeiro de. O Contrato de Gestão Antecedente à Qualificação das Agências Executivas. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 73-99, ago. 2006.

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de et al. **O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 59-76.

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Economicidade na Jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CAMPELO, Valmir. Controle Social da Gestão Pública. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**: Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 119-123, 2004.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista Gestão Pública e Controle Externo**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 381-422, nov. 2005.

CARUSO, Antônio Carlos. Limites de proporcionalidade e razoabilidade à discricionariedade administrativa. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 57-71, ago. 2006.

CASTRO, Celso Luiz Braga de. Revigoração Executiva dos Contratos Administrativos e a Visão do Tribunal de Contas da União. **Revista Gestão Pública e Controle Externo**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 141-160, nov. 2005.

CASTRO, Manoel Figueiredo. **Uma Contribuição para o Processo de Modernização dos Tribunais de Contas**. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**. Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 207-209, 2004.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. São Paulo: McGraw-Hill, 2002.

COSTA Jr., Eduardo Carone. **As funções Jurisdicional e Opinitiva do Tribunal de Contas**. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 2, 2001, p. 110.

COSTA, Delanise; RUTHER, Soraia. **A Auditoria Interna e a Auditoria de Gestão: Compatibilização de Objetivos para o Aprimoramento da Gestão**. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 149-175, ago. 2006.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas**: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CRISPIM, Walter. Conhecer. **Revista Técnico-Científica de Contabilidade e outras Ciências Sociais Aplicadas**, Salvador, p. 41, n. 1, maio 2002.

DELMONDES, Edna Maria. **A Interação das Instituições Superiores de Controle com o Parlamento**: elementos e reflexões da interação no âmbito do Tribunal de Contas da União e

do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. 2003. 92f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

EVERARD, P. ; WOLTER, D. **Seleções de termos e expressões utilizados em matéria de Auditoria Externa das Finanças Públicas**. Sydney: INTOSAI, 1989. 196p.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FERRAZ, Luciano. Novas Formas de Participação Social na Administração Pública: conselhos gestores de políticas públicas. **Revista Gestão Pública e Controle Externo**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 101-114, nov. 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Constituição e Governabilidade: ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1995.

FIGUEIREDO, Francisco Nelson de Andrade. **Avaliação de Desempenho da Gestão Governamental**. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará: Edição Comemorativa do Cinquentenário**, Fortaleza, n. 16, p. 91-98, 2004.

FREIRE, Elias. **Direito Administrativo: teoria, jurisprudência e 1000 questões**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO. **Projeto de prestação de serviços especializados para realização de pesquisa e proposição de iniciativas para a adequada implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais**: proposição de modelagem de apoio. São Paulo, 2002.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. **Normas de Auditoria Governamental**. Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE, n. 4).

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. **Performance & Accountability Highlights 2003**. Washington: GAO, 2003.

GHISI, Adhemar Paladini. **Desempenho das Entidades Fiscalizadoras Superiores e Indicadores de Rendimento**. Brasília, nov. 2000, Disponível em: <<http://www.olacefs.gov.br/html/Palestras/PalestraMinGhisi2.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOMES, Adhemar Martins Bento. A Auditoria Governamental na Era da Globalização. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**, Salvador, v. 15, n. 18, p.17-42, ago. 2002.

GORDILLO, Agustin. *Princípios Gerais de Direito Público*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1977.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance & Accountability Highlights 2004**. Washington: GAO, 2004.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance & Accountability Highlights 2005**. Washington: GAO, 2005.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance & Accountability Highlights 2006**. Washington: GAO, 2006.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance and Accountability Report 2007**. Washington: GAO, 2007.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. 1999. 173f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

GUERRA, Evandro Martins Guerra. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público**. São Paulo: Atlas, 1999.

HUPSEL, Edite. **Tribunais de Contas - Análise das Contratações Públicas**. Exame da Razoabilidade das Opções. Contratações Antieconômicas. Ilegalidade e Ilegitimidade dessas Opções. *Revista Gestão Pública e Controle*, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 101-108, ago. 2006.

KASHIWAKURA, Helder Kioshi. **O Controle das Contas Públicas: um enfoque na avaliação e no desempenho do Orçamento-Programa da Administração Pública Federal**. 1997. 215f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1997.

KETIL, Donald. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. p. 75-121.

KHAIR, Amir Antônio. **Gestão Fiscal Responsável Simples Municipal: Guia de Orientação para as Prefeituras**. Brasília: BNDES, 2001. 207p.

LEAL, Rogério Gesta. O Controle Jurisdicional de Políticas Públicas no Brasil: Possibilidades Materiais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Jurisdição e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 157-178.

LIMA, Luiz Henrique. Avaliação Ambiental de Obras: da burocracia do licenciamento à efetividade do controle. *Revista Gestão Pública e Controle*, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 207-243, ago. 2006.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 400 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LINO, Pedro Henrique. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar n.º 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001.

LINO, Pedro Henrique. **Reflexões sobre um Código de Processo de Controle**. Revista Gestão Pública e Controle Externo, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 57-74, nov. 2005.

MACHADO, Geraldo. **Reinventando o Estado**: uma reflexão sobre as idéias de Osborne. In: A Gestão Pública: desafios e perspectivas. Salvador: FLEM, 2001. p. 11-26.

MATOS, Dêlza Maria Teixeira. **Contabilidade Governamental e seus fatores determinantes de sucesso**: fatores básicos. Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, TCE-BA, v.15, n. 18, p. 123-139, ago. 2002.

MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno. 7. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENEZES, Erivaldo Gonçalves de. **Apontamentos sobre o controle social e a transparência dos atos da Administração Pública**. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 - monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002. p. 311-364.

MESQUITA, Ronaldo de. Novo Enfoque do Exame das Contas Públicas. **Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 50, out/dez 2000, p. 56 e seg.

MILESKI, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Silvio Freire de. **Controle Externo**: Estudos e Casos Concretos. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de et al. **O Novo Tribunal de Contas**: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 33-86.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de et al. **O Novo Tribunal de Contas**: órgão protetor dos direitos fundamentais. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 77-130.

MOSHER, Frederich. **Democracy and Public Service**. New York: Oxford University, 1968.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho et al. **Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Gestão Fiscal e Resolutividade nas Licitações**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

MOTTA, Fernando Prestes. **O que é burocracia**. 14. ed. São Paulo: Brasiliense, 1992.

NATIONAL AUDIT OFFICE – NAO. **UK National Audit Office Home Page**. 2007. Disponível em: <<http://www.nao.org.uk>>. Acesso em: 03 dez. 2007.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 1999**. Londres: NAO, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2000**. Londres: NAO, 2000.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2001**. Londres: NAO, 2001.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2002**. Londres: NAO, 2002.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2003**. Londres: NAO, 2003.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2004**. Londres: NAO, 2004.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2005**. Londres: NAO, 2005.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2006**. Londres: NAO, 2006.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2007**. Londres: NAO, 2007.

NAVES, Rubens. Novas possibilidades para o exercício da cidadania. In: PINSKY, Jaime; Pinsky, Carla Bassanezi (Orgs.). **História da Cidadania**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003. p. 563-583.

NORONHA, Maridel Piloto de. **A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo**. Panamá, out. 2003. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD>>. Acesso em: 19 de ago. 2004.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA – OAG. **OAG Home page**. 2007. Disponível em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca>>. Acesso em: 03 dez. 2007

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Auditoria de Eficiência**. Guia de Auditoria 1 - Parte I. Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE-BA, n. 9).

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Auditoria de Eficiência**. Guia de Auditoria 1 - Parte II. Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE-BA, n. 10).

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Glossário de Termos de Auditoria**: parte integrante do Manual de Auditoria Integrada. Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE-BA, n. 6).

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 1999**. Ottawa: OAG, 1999.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2000**. Ottawa: OAG, 2000.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2001**. Ottawa: OAG, 2001.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2002**. Ottawa: OAG, 2002.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2003**. Ottawa: OAG, 2003.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2004**. Ottawa: OAG, 2004.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2005**. Ottawa: OAG, 2005.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2006**. Ottawa: OAG, 2006.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Performance Report 2007**. Ottawa: OAG, 2007.

OLIVEIRA, Arildo. **Controle Social**: perspectivas para a fiscalização popular da Administração Pública no Brasil. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002. p.143-207.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2006.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Normas de Auditoria da INTOSAI**. Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE-BA, n. 5).

PARDINI, Frederico. **Tribunais de Contas**: Órgão de Destaque Constitucional. 1997. Tese (Doutorado em Direito Público) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997.

PEDROSA JR., Carlos; BARRETTO, Pedro Humberto. **O controle externo das contas dos tribunais de contas brasileiros**: o dever de accountability – ou então: quem audita os auditores? 2003. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 04 nov. 2004.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. Apresentação. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001. p. 7-13.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. p. 21-38.

PEREZ, Marcos Augusto. A Participação da Sociedade na Formulação, Decisão e Execução das Políticas Públicas. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 163-176.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/publi_04/colecao/plandi.htm>. Acesso em: 19 ago. 2004.

PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS BRASILEIROS – PROMOEEX. **Relatório do III Fórum do PROMOEEX**: proposta do programa nacional de capacitação em auditoria operacional. Recife, nov. 2006. 33p.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil**: o Tribunal de Contas da União – uma análise jurídico-administrativa. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

RODRIGUES FILHO, Walter. Estado de Direito, Ética e Auditoria Pública na Contemporaneidade. In: **Os Tribunais de Contas e as Reformas Constitucionais**: quatro estudos. Salvador: TCE, 1999. p. 106-137.

SÁ, Antonio Lopes de. Curso de Auditoria. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. **Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública**. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 - monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002. p. 211-308.

SANTOS, Luiz Carlos dos. Lei de Responsabilidade Fiscal sob o Aspecto da Despesa com Pessoal. In: SANTOS, L. C. **Artigos técnico-científicos e textos de opinião**: coletânea. Salvador: UNEB, 2004. p. 111-117.

SILVA, Eliane de Sousa. **Auditoria Operacional: um Instrumento de Controle Social**. Revista Gestão Pública e Controle, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 177-205, ago. 2006.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle Social: reformando a administração para a sociedade**. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002. p. 21-72.

SOUZA, Celina. A Nova Gestão Pública. In: **A gestão pública**: desafios e perspectivas. Salvador: FLEM, 2001. p. 43-68.

SOUZA, Celina. Por que Mudam as Formas de Gestão Pública? In: **Gestão Pública**: a trajetória da função administração no Estado da Bahia. Salvador: FLEM, 2003. p. 39-49.

SOUZA, Wilson Alves de. **Acesso à Justiça e Responsabilidade Civil do Estado por sua Denegação**: Estudo Comparativo entre o Direito Brasileiro e o Direito Português. 2006. 428f. Tese (Pós-doutoramento em Direito) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006.

SPECK, Bruno. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. Introdução. São Paulo, out. 2000. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/br_bancos/estudos>. Acesso em: 04 nov. 2004.

TENÓRIO, Fernando Guilherme; ROZEMBERG, Jacob Eduardo. Gestão pública e cidadania: metodologias participativas em ação. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, FGV, v. 31, n. 4, p. 101-125, jul./ago. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Portal TCU**. 2007. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 03 dez. 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2000. Brasília: TCU, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2001. Brasília: TCU, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2002. Brasília: TCU, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Relatório de Atividades**: exercício de 2003b. Brasília: TCU, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2004. Brasília: TCU, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2005. Brasília: TCU, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Atividades**: exercício de 2006. Brasília: TCU, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Manual de Auditoria Governamental**. Salvador: TCE-BA, 2000.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. **Modelo de Avaliação de Programas Sociais Prioritários**: Relatório Final. Campinas: NEPP, 1999.

VALENTE, Arnoldo. Governo empreendedor e estado-rede na gestão pública brasileira. In: **A gestão pública**: desafios e perspectivas. Salvador: FLEM, 2001. p. 85-111.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Controle Social**: promovendo a aproximação entre Administração Pública e a cidadania. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002. p. 75-139.

Apêndice A

Processos de auditorias de natureza operacional selecionados

Apêndice A - Processos de auditorias de natureza operacional selecionados

| AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL | PROCESSO | DELIBERAÇÕES DO TCU |
|---|-------------------|-------------------------------|
| Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (arrecadação) | TC 930.263/1998-7 | Decisão 651/1999 - Plenário |
| | | Decisão 728/2002 - Plenário |
| Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (fiscalização) | TC 930.133/1998-6 | Decisão 574/1999 - Plenário |
| | | Decisão 507/2002 - Plenário |
| Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (análise de prestações de contas) | TC 930.220/1998-6 | Decisão 274/1999 - Plenário |
| | | Decisão 1.173/2002 - Plenário |
| Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (transferência de recursos financeiros) | TC 930.055/1998-5 | Decisão 244/1999 - Plenário |
| | | Decisão 589/2002 - Plenário |
| Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais | TC 010.969/1999-3 | Decisão 801/2000 - Plenário |
| | | Acórdão 61/2004 - Plenário |
| Programa Nacional do Livro Didático | TC 010.990/1999-2 | Decisão 621/2000 - Plenário |
| | | Acórdão 992/2003 - Plenário |
| Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde | TC 013.790/1997-8 | Decisão 570/2000 - Plenário |
| | | Acórdão 380/2003 - Plenário |
| Gerenciamento de Rejeitos Radioativos | TC 010.694/1999-4 | Decisão 527/2000 - Plenário |
| | | Acórdão 9/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 98/2004 - Plenário |
| Programa Nacional de Imunizações | TC 010.823/1999-9 | Decisão 404/2000 - Plenário |
| | | Acórdão 272/2003 - Plenário |
| Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro | TC 012.653/2000-0 | Decisão 829/2001 - Plenário |
| | | Decisão 1.060/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 669/2003 - Plenário |
| Programa TV Escola | TC 012.373/2000-6 | Decisão 519/2001 - Plenário |
| | | Acórdão 266/2004 - Plenário |
| Programa Nacional de Informática na Educação | TC 012.374/2000-3 | Decisão 389/2001 - Plenário |
| | | Decisão 1.301/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 318/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 470/2004 - Plenário |
| Ação Profissionalização do Preso | TC 010.535/2002-3 | Decisão 1.715/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 223/2004 - Plenário |
| | | Acórdão 1.742/2006 - Plenário |
| Programa Nacional Saúde do Escolar | TC 011.820/2001-3 | Decisão 712/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 775/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 739/2005 - Plenário |
| Programa Nacional Biblioteca na Escola | TC 012.854/2001-6 | Decisão 660/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 1.301/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 604/2004 - Plenário |
| | | Acórdão 1.287/2005 - Plenário |
| Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego | TC 016.239/2000-7 | Decisão 654/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 895/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 106/2007 - Plenário |
| Programa Saúde da Família | TC 012.653/2001-8 | Decisão 649/2002 - Plenário |
| | | Acórdão 1.175/2005 - Plenário |
| Programa Saneamento Básico | TC 005.084/2002-0 | Acórdão 309/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 297/2006 - Plenário |
| Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal | TC 014.459/2002-8 | Acórdão 240/2003 - Plenário |
| | | Acórdão 298/2004 - Plenário |
| | | Acórdão 2.015/2006 - Plenário |

Fonte: Tribunal de Contas da União - TCU (2007).

Apêndice A - Processos de auditorias de auditoria de natureza operacional selecionados

| AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL | PROCESSO | DELIBERAÇÕES DO TCU |
|--|-------------------|-------------------------------|
| Programa Morar Melhor | TC 012.278/2003-1 | Acórdão 423/2004 - Plenário |
| | | Acórdão 2.233/2007 - Plenário |
| Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal (Ação de Assistência Jurídica a Pessoas Carentes) | TC 011.661/2004-0 | Acórdão 725/2005 - Plenário |
| | | Acórdão 167/2007 - Plenário |
| Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos (Ações de Atenção à Saúde Mental) | TC 011.307/2004-9 | Acórdão 654/2005 - Plenário |
| | | Acórdão 1.275/2007 - Plenário |

Fonte: Tribunal de Contas da União - TCU (2007).

Apêndice B

Jurisprudência selecionada do TCU sobre o princípio da economicidade

Apêndice B – Jurisprudência selecionada do TCU sobre o princípio da economicidade

| DELIBERAÇÕES DO TCU |
|-----------------------------------|
| Decisão n.º 765/1999 (Plenário) |
| Acórdão n.º 067/1995 (2ª Câmara) |
| Decisão n.º 084/1999 (Plenário) |
| Decisão n.º 564/1992 (Plenário) |
| Decisão n.º 135/1999 (Plenário) |
| Decisão n.º 606/1996 (Plenário) |
| Decisão n.º 245/1999 (Plenário) |
| Acórdão n.º 230/2001 (1ª Câmara) |
| Decisão n.º 151/2001 (Plenário) |
| Acórdão n.º 289/2001 (1ª Câmara) |
| Acórdão n.º 046/2000 (2ª Câmara) |
| Decisão n.º 1.096/2000 (Plenário) |
| Acórdão n.º 059/2002 (Plenário) |
| Decisão n.º 184/1998 (Plenário) |
| Acórdão n.º 090/1995 (Plenário) |
| Decisão n.º 359/1995 (Plenário) |
| Decisão n.º 589/1996 (Plenário) |
| Acórdão n.º 002/2001 (Plenário) |
| Acórdão n.º 029/2001 (1ª Câmara) |
| Acórdão n.º 279/2000 (Plenário) |
| Acórdão n.º 066/1998 (Plenário) |
| Acórdão n.º 128/1999 (Plenário) |

Fonte: Tribunal de Contas da União – TCU (2007).

Apêndice C

Missão e indicadores de desempenho do NAO, GAO e OAG

Apêndice C – Missão e indicadores de desempenho do NAO, GAO e OAG

| ENTIDADE | MISSÃO | INDICADORES DE DESEMPENHO |
|-------------------------|---|--|
| NAO (Reino Unido) | Ajudar a Nação a gastar sabiamente. | Impactos financeiros; total auditado de despesas e receitas públicas; custo operacional; quantidade de relatórios enviados para o Parlamento, e percentual de implementação de recomendações. |
| GAO (Estados Unidos) | Auxiliar o Congresso americano no cumprimento de sua competência constitucional. | Impactos financeiros; outros impactos não mensuráveis financeiramente; quantidade de testemunhos prestados ao Congresso; quantidade de novas recomendações formulada, e percentual de recomendações anteriores implementadas. |
| OAG (Canadá) | Constituir um escritório independente de auditoria para servir ao Parlamento e ao bem-estar dos canadenses, amplamente respeitado pela qualidade e impacto de seu trabalho. | Custo operacional total; custo das auditorias de otimização de recursos; quantidade de relatórios de auditoria de otimização de recursos enviados para o Parlamento, e percentual de recomendações anteriores implementadas ou em andamento. |

Fontes: *National Audit Office* - NAO (1999-2007); *Government Accountability Office* - GAO (2003-2007); *Office of the Auditor General* - OAG (1999-2007).

Apêndice D
Questionário da pesquisa sobre auditoria operacional
encaminhado aos TCs brasileiros

Pesquisa sobre Auditoria Operacional

Objetivo:

Coletar informações que indiquem o conhecimento e experiências na realização de auditorias operacionais pelos Tribunais de Contas, visando subsidiar a elaboração do Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional, a ser coordenado pelo Instituto Ruy Barbosa (IRB), utilizando banco de talentos dos próprios Tribunais de Contas.

Questionário de Pesquisa

1. Informações Gerais

1.1 Nome da Instituição:

1.2 Responsável pelo preenchimento:

1.3 Número de jurisdicionados:

Administração Estadual:

Administrações Municipais:

1.4 Número de auditorias realizadas, no exercício de 2004, com procedimentos *in loco*:

Administração Estadual:

Administrações Municipais:

2. Esse Tribunal de Contas já realizou auditorias operacionais?

Sim

Não

2.1 Em caso positivo, há quanto tempo o TC realiza auditorias operacionais?

menos de 1 ano

entre 1 e 3 anos

entre 3 e 5 anos

mais de 5 anos

2.2 Se não realiza essa modalidade de auditoria, existem estudos para o desenvolvimento dessas atividades?

() Sim () Não

2.2.1 Se positivo, descreva objetivamente os principais aspectos relativos aos trabalhos desenvolvidos, incluindo a realização de visitas técnicas para conhecimento de experiências de outras instituições.

3. Quanto ao conceito e regulamentação da auditoria operacional (gestão, desempenho, programas, resultados)

3.1 Qual o significado do termo **auditoria operacional** e qual a sua **abrangência**, de acordo com a percepção, abordagem e experiência desse Tribunal de Contas?

3.2 Este TC dispõe de instrumentos normativos regulamentando a realização das auditorias de natureza operacional (exs.: resolução, instrução ou manual)?

() Sim () Não

Obs.: Se positivo, anexar cópia(s) do(s) instrumento(s) normativo(s).

4. Quanto à experiência do Tribunal de Contas em auditoria operacional (gestão, desempenho, programas, resultados)

4.1 Com que frequência é realizada essa modalidade de auditoria nos órgãos e entidades sob sua jurisdição?

() Regularmente () Excepcionalmente

4.2 Informe o número de auditorias operacionais realizadas nos últimos três anos:

| Ano | Quantidade de Auditorias Operacionais Realizadas | | Número de Auditorias Operacionais/Total de Auditorias Realizadas |
|-----|--|------------------|--|
| | Âmbito Estadual | Âmbito Municipal | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

4.3 Com que frequência é realizada essa modalidade de auditoria em programas/projetos governamentais, receitas e sistemas informatizados?

() Regularmente () Excepcionalmente

4.4 Informe o número de auditorias operacionais realizadas nos últimos três anos, com enfoque nas áreas indicadas no quadro a seguir:

| Ano | Programas/Projetos/Atividades Governamentais | Receita Pública | Sistemas Informatizados | Outras | Total de Auditorias Realizadas |
|---------------|--|-----------------|-------------------------|--------|--------------------------------|
| 2002 | | | | | |
| 2003 | | | | | |
| 2004 | | | | | |
| Previsão 2005 | | | | | |

4.5 Assinale as áreas prioritizadas quando da realização dos trabalhos de auditoria operacional:

| | |
|----------------------------|--|
| Educação | |
| Infra-estrutura | |
| Meio Ambiente | |
| Saneamento | |
| Saúde | |
| Segurança | |
| Outras áreas (especificar) | |

4.6 Nesse Tribunal existe um setor ou grupo com atribuições específicas para realizar auditorias operacionais?

() Sim () Não

Obs.: Se positivo, anexar cópia dos instrumentos que estabelece as atribuições da unidade.

4.7 Informar o quantitativo de servidores que:

Realizam trabalhos de auditoria:

Realizam auditorias operacionais:

4.8 Esse Tribunal já realizou auditorias operacionais em parceria com outras instituições?

() Sim () Não

Obs.: Se positivo, anexar cópia dos instrumentos de parceria.

4.9 Se realiza esse tipo de auditoria, qual a metodologia adotada (ferramentas e técnicas)?

5. Quanto aos resultados alcançados

5.1 Existem instrumentos de mensuração dos impactos das auditorias operacionais?

() Sim () Não

5.2 Há um acompanhamento sistemático da implementação das recomendações decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional?

() Sim () Não

5.3 Esse Tribunal de Contas considera que os resultados alcançados na realização de auditorias operacionais têm sido satisfatórios? Se positivo, informar em que tipo de atividade os resultados de auditoria têm sido mais efetivos:

5.4 Apresentar sugestões de procedimentos aplicáveis à auditoria operacional:

6. Quanto aos programas de capacitação e estudos realizados

6.1 Esse Tribunal já desenvolveu programas de capacitação em auditoria operacional?

() Sim () Não

6.2 Se positivo, anexar cópia dos programas de capacitação realizados nos exercícios de 2002 a 2005, informando um sumário das principais disciplinas ofertadas e respectivas ementas, bem como indicar:

Quantidade de cursos realizados e horas/aula oferecidas:

Quantidade de servidores capacitados:

Sumário das disciplinas e ementas:

6.3 Apresentar sugestão de conteúdo programático ou de disciplinas a serem incluídas em cursos de capacitação técnica em auditoria operacional:

6.4 Esse Tribunal dispõe de instrutores internos que tenham ministrado cursos de auditoria operacional?

Sim Não

Obs.: Se positivo, indicar a relação nominal de servidores com essa especialidade e/ou experiência, que poderão ser incluídos no Banco de Dados de Instrutores dos Tribunais de Contas.

Instrutores:

6.5 Existem estudos ou publicações pertinentes à auditoria operacional no âmbito desse Tribunal?

Sim Não

Obs.: Se positivo, indicar a(s) fonte(s) de consulta(s) disponível(is).

Fontes p/consulta:

7. Outras informações

7.1 Sugerir temas para palestras e trabalhos pertinentes à auditoria operacional a serem apresentados no Fórum Técnico, coordenado pelo IRB:

Apêndice E
Características do controle exercido por Entidades Fiscalizadoras
Superiores estrangeiras

Apêndice E – Características do controle exercido por Entidades Fiscalizadoras Superiores estrangeiras

| Países | Decisão colegial ou monocrática | Poderes jurisdicionais | Fiscalização <i>a priori</i> | Fiscalização <i>a posteriori</i> | Legalidade | Boa gestão |
|---------------------|--|-------------------------------|-------------------------------------|---|-------------------|-------------------|
| Alemanha | Colegial | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| Áustria | Colegial | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| Bélgica | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Não |
| Cabo Verde | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Canadá | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Comunidade Européia | Colegial | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Cuba | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Dinamarca | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Espanha | Colegial | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| EUA | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Finlândia | Colegial | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| França | Colegial | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| Grécia | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Não |
| Irlanda | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Israel | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Itália | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Japão | Colegial | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| Luxemburgo | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Não |
| Países Baixos | Colegial | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| Portugal | Colegial | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Suíça | Singular | Não | Não | Sim | Sim | Sim |

Fonte: Ribeiro (2002, p.18-19).

Apêndice F

Auditorias de natureza operacional do TCU selecionadas para exame

Apêndice F – Quadro 1 – Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (arrecadação)

| Auditoria: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Arrecadação | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Meio ambiente | | |
| Processo: TC 930.263/1998-7 | | |
| Entidade: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 651/1999 – Plenário | Decisão 728/2002 – Plenário |
| <p>Informações gerais: Este trabalho se propôs a identificar os estrangulamentos no processo de cobrança de débitos e as oportunidades de melhoria dos procedimentos de modo a permitir que o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis adote uma sistemática de controle que agilize esses processos. Inicialmente, foi desenvolvida uma série de indicadores de desempenho a partir da técnica de mapa de resultados. Em seguida, foram selecionados aqueles indicadores mais relevantes para o processo de monitoramento, considerando os produtos-chave da atividade de cobrança.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - volume elevado de autos de infração preenchidos erroneamente; - inconsistências no Sistema Informatizado de Arrecadação de Receitas; - desatualização do Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais e do Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental; - dificuldades legais para a cobrança de taxas de registro, e - demorada tramitação dos processos de cobrança em função das sucessivas instâncias recursais administrativas. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o percentual de recomendações implementadas ou em implementação foi de, aproximadamente, 86%, - os impactos identificados, de natureza qualitativa não quantificável, foram os seguintes: <ul style="list-style-type: none"> a) melhoria no registro de movimentação de processos com a eliminação de inconsistências dessa natureza no Sistema Informatizado de Arrecadação de Receitas, b) melhoria no sistema de cadastramento dos sujeitos passivos da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, automatizado via <i>internet</i>. - no tocante a benefícios de natureza qualitativa identificados, uma das medidas de maior reflexo, quanto à cobrança da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, cuja expectativa de arrecadação, em 2001, era de R\$ 88 milhões, encontra-se parcialmente comprometida, devido aos Mandados de Segurança impetrados contra a referida cobrança. Ademais, não foi possível estabelecer uma relação direta entre a arrecadação da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental em 2001 e a implementação das recomendações, ainda em curso, lançadas em 1999. | | |
| Ementa da Decisão 728/2002 – Plenário do TCU | | |
| <p>Auditoria de Desempenho. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. Área de arrecadação. Acompanhamento da implementação das recomendações do TCU. Verificação de falhas no processo de cobrança de débitos e das oportunidades de melhoria dos procedimentos. Implementação de 86% das recomendações. Determinação. Formação de autos apartados para acompanhamento das falhas pendentes. Arquivamento. Remessa de cópia ao Congresso Nacional e órgãos de fiscalização e controle.</p> | | |

Apêndice F – Quadro 2 – Auditoria do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (fiscalização)

| Auditoria: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Fiscalização | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Meio ambiente | | |
| Processo: TC 930.133/1998-6 | | |
| Entidade: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 574/1999 – Plenário | Decisão 507/2002 – Plenário |
| <p>Informações gerais: É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios protegerem o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (Constituição Federal de 1988, artigo 23). Nesse sentido, a cooperação com os Estados está sendo estimulada pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis via celebração de pactos federativos, que procuram coordenar os esforços estaduais e federais, por meio da definição da área de atuação de cada ente da Federação. A fiscalização executada diretamente pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis é realizada com a participação das Divisões de Controle e Fiscalização, dos Escritórios Regionais e dos Postos de Controle e Fiscalização, todos subordinados às Superintendências Estaduais. Além da atuação direta, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis conta com a participação de órgãos convenientes, em sua maioria polícias militares estaduais, para a execução das atividades de fiscalização.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não há análise regular do desempenho da área de fiscalização. Somente alguns dos dados estavam sendo coletados. Esses dados não são tratados de modo a fornecer informações sobre desempenho, com definição de metas ou acompanhamento da evolução histórica dos indicadores; - necessidade de treinamento para a atividade de fiscalização, especialmente naqueles estados onde for identificada maior deficiência, e - deficiências no acompanhamento e na avaliação da atuação dos convenientes. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a soma do percentual de recomendações implementadas ou em implementação ficou em 64%. | | |
| Ementa da Decisão 507/2002 – Plenário do TCU | | |
| <p>Auditoria de Desempenho. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. Avaliação da atividade de fiscalização ambiental. Exame do atendimento das recomendações efetuadas pelo TCU. Formação de autos apartados para acompanhamento. Determinação. Arquivamento. Ciência ao Congresso Nacional e órgãos de supervisão e controle.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 3 – Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (análise de prestações de contas)

| Auditoria: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – Análise de Prestações de Contas | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Educação | | |
| Processo: TC 930.220/1998-6 | | |
| Entidade: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 274/1999 – Plenário | Decisão 1.173/2002 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação e do Desporto, e tem como finalidade a captação de recursos financeiros (salário-educação) e o financiamento de projetos de ensino e pesquisa, inclusive alimentação escolar e bolsas de estudos. O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação atua, basicamente, por intermédio da descentralização de recursos, celebrando mais de 13 mil convênios por ano, envolvendo um volume de recursos da ordem de R\$ 2 bilhões.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - desatualização de lançamentos envolvendo as transferências promovidas pela entidade; - deficiências nas condições de trabalho dos técnicos responsáveis pela análise das prestações de contas, e - necessidade de treinamento periódico dos servidores. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a soma do percentual de recomendações implementadas ou em implementação ficou em 68%, - os impactos identificados, de natureza qualitativa, não quantificável, foram os seguintes: <ol style="list-style-type: none"> a) melhoria da qualidade dos trabalhos executados pelos técnicos em função da capacitação proporcionada pela realização de cursos e treinamentos e da melhoria das condições de trabalho, b) maior eficácia dos trabalhos de fiscalização em virtude da reestruturação sofrida pela Auditoria Interna, resultando em ações planejadas, coordenadas, voltadas para áreas mais relevantes e cujos resultados dão mais credibilidade ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. | | |
| Ementa da Decisão 1.173/2002 – Plenário do TCU | | |
| <p>Acompanhamento. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Cumprimento parcial de determinações do TCU. Fixação de novo prazo para atualização no Sistema Integrado de Administração Financeira de todos os lançamentos das transferências feitas pelo órgão. Juntada às contas.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 4 – Auditoria do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (transferência de recursos financeiros)

| Auditoria: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – Transferência de recursos financeiros | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Educação | | |
| Processo: TC 930.055/1998-5 | | |
| Entidade: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 244/1999 – Plenário | Decisão 589/2002 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, Autarquia Federal vinculada ao Ministério da Educação e do Desporto, tem como finalidade a captação de recursos financeiros destinados ao financiamento de projetos e programas educacionais, por meio dos quais são repassados recursos aos órgãos ou entidades federais, estaduais, municipais e organizações não governamentais em todo o País. É ele, com efeito, o braço executor das políticas do Ministério da Educação e gestor da maior parcela do orçamento da área. Seu orçamento foi de R\$ 1.928.650.338,00 em 1997, estando previsto para o exercício de 1998 o montante de R\$ 2.974.052.033,00.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - elevados gastos com serviços de informática (alcançando, em 1998, valores próximos ao despendido com o pagamento de pessoal do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – R\$ 14.000.000,00); - fragilidades no acompanhamento dos recursos após sua liberação; - passos desnecessários na triagem de processos, e - carência de treinamento de seus recursos humanos. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a soma do percentual de recomendações implementadas ou em implementação ficou em 77%; - os impactos identificados, de natureza qualitativa, não quantificável, foram os seguintes: <ul style="list-style-type: none"> a) aumento da celeridade e da confiabilidade do processo de transferência de recursos, fato possibilitado pelo desenvolvimento e operação do Sistema de Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal, resultando em uma menor ocorrência de erros e de problemas de comunicação com os convenientes; b) melhoria dos controles internos do processo, acarretado pelo funcionamento do registro das operações do Sistema de Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal, e c) melhoria na qualidade do atendimento ao público e do desempenho funcional, devido aos treinamentos oferecidos aos servidores e da automatização de tarefas rotineiras por eles executadas. - os gastos com a auditoria foram de, aproximadamente, R\$ 49.447; - o impacto financeiro com a realização da auditoria foi estimado em R\$ 4.468.526, e - cada real gasto com a realização da auditoria gerou economia de R\$ 90,37 para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. | | |
| Ementa da Decisão 589/2002 – Plenário do TCU | | |
| <p>Acompanhamento. Auditoria operacional. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Análise dos resultados das recomendações feitas pelo TCU. Grau de implementação e impacto decorrente. Aspectos orçamentários e financeiros. Avaliação de custo/benefício. Ausência de informação da evolução dos indicadores de desempenho no relatório de gestão das contas anuais. Determinação. Remessa de cópia ao Congresso Nacional e órgãos de supervisão e controle. Arquivamento.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 5 – Auditoria do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais

| Auditoria: Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Meio ambiente | | |
| Processo: TC 010.969/1999-3 | | |
| Entidade: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 801/2000 – Plenário | Acórdão 61/2004 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa de Prevenção e Controle às Queimadas e aos Incêndios Florestais na Amazônia Legal, foi instituído pelo Decreto n 2.662, de 8 de julho de 1998 (alterado pelo Decreto n° 2.959, de 10 de fevereiro de 1999), com o objetivo de identificar áreas de maior risco de ocorrência de incêndios florestais, por meio de monitoramento e previsão climática, controlar o fogo ao longo da região, por meio das ações de fiscalização das autorizações de queima controlada, informar aos produtores e comunidades rurais quanto aos riscos dos incêndios florestais, por meio de campanhas educativas de mobilização social, conscientização e treinamento, e estruturar e implantar núcleo estratégico com capacidade institucional de mobilizar força-tarefa para atender emergências em combate a incêndios florestais de grandes proporções.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - em relação à queima controlada, apesar do esforço da equipe da Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais na realização de cursos em parcerias com o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária e o Corpo de Bombeiros, concluiu-se que a estratégia adotada era apenas paliativa; - nas Unidades de Conservação, as estratégias de prevenção ou não existiam ou eram insuficientes, salvo raras exceções, dada a carência generalizada de recursos humanos e materiais, associada a uma política de liberação de recursos financeiros inadequada; - no campo da educação ambiental, a Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais vinha atuando, basicamente, por meio da promoção de campanhas educativas, principalmente mediante a confecção e distribuição da cartilha ‘Queima Controlada’ e de folhetos de orientação dirigidos à população rural, além das apresentações do personagem símbolo da Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais, denominado ‘Labareda’; no entanto, no ano em que foi realizada a auditoria, as dificuldades de recursos impediram a realização de campanhas educativas; - em relação ao combate a incêndios, observou-se a existência de problemas relativos a equipamentos, muitas vezes insuficientes ou fora de uso, bem como à falta de uniformes próprios para o combate em algumas brigadas, e - no que tange à articulação com outros órgãos da Administração Federal, constatou-se que o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis desenvolvia um trabalho importante no mapeamento de áreas desmatadas, mas as imagens fornecidas pelo Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais, eram desatualizadas em mais de um ano após a passagem do satélite, prejudicando o trabalho dos fiscais. | | |

Apêndice F – Quadro 5 – Auditoria do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais (continuação)

Impacto da auditoria:

- observa-se que **64%** das recomendações foram implementadas ou encontram-se em implementação;

- **o principal impacto apontado foi a criação dos Comitês Estaduais de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais**, em cumprimento à recomendação de ampliação de capilaridade da Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais junto às comunidades rurais. Na opinião do Coordenador do Programa, será um importante avanço da Coordenação Nacional do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais a efetiva implementação desses Comitês, que passarão a atuar, de forma organizada e articulada, nas ações de prevenção aos incêndios florestais. Segundo o Coordenador, cada R\$ 1,00 gasto na prevenção, há uma economia de R\$ 5,00 gastos em ações de combate, e

- a disseminação de técnicas de queimada controlada é reconhecida como alternativa às práticas prejudiciais de manejo adotadas nas áreas rurais e foi objeto de recomendações do TCU. Tanto a promoção de cursos quanto a revisão e reimpressão da cartilha de queimada controlada foram implementadas. Outra iniciativa que tem potencial para gerar impactos significativos na redução de incêndios florestais e que já vem sendo avaliada positivamente é a criação das brigadas contra incêndio, em que pese a precariedade da solução encontrada para a contratação de pessoal. Essas brigadas também atuam na difusão de técnicas de queimada controlada e vêm ajudar a diminuir a carência de recursos humanos identificada pela auditoria.

Ementa do Acórdão 61/2004 – Plenário do TCU

Monitoramento. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. Verificação da implementação de recomendações efetuadas pelo Tribunal em processo de auditoria operacional na avaliação do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais. Implementação parcial das recomendações referentes à instituição de indicadores de desempenho, criação de banco de dados com informações necessárias ao planejamento das ações de prevenção e combate, adoção de planos estaduais ou locais de prevenção e combate a incêndios florestais e credenciamento de órgãos locais para autorizar e controlar queimadas. Demais recomendações implementadas ou consideradas inaplicáveis. Determinação. Recomendação. Reiteração da determinação. Encaminhamento de cópia aos interessados. Arquivamento.

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 6 – Auditoria do Programa Nacional do Livro Didático

| Auditoria: Programa Nacional do Livro Didático | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Educação | | |
| Processo: TC 010.990/1999-2 | | |
| Entidade: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 621/2000 – Plenário | Acórdão 992/2003 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa Nacional de Alimentação Escolar, também conhecido como Programa da Merenda Escolar, é o mais antigo programa de suplementação alimentar do país. Foi criado em 1954, sob responsabilidade da Comissão Nacional de Alimentos. Desde sua concepção até 1993, o Programa foi executado de forma centralizada, sendo da responsabilidade das instituições que o gerenciavam as operações de compra e distribuição dos gêneros alimentícios. Com o advento da Lei nº 8.913, de 12 de julho de 1994, o Governo Federal instituiu a descentralização da execução do Programa. Foram então firmados convênios com os estados, Distrito Federal e municípios, denominados Entidades Executoras, para repasse de recursos financeiros, transferindo a essas entidades a responsabilidade pela aquisição e distribuição da merenda.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pouco envolvimento e atuação das secretarias estaduais e municipais de educação no Programa, prejudicando a otimização da utilização dos livros pelas escolas e o remanejamento de livros entre as unidades de ensino do mesmo município ou região; - existência de poucos estudos ou pesquisas regionalizadas, com vistas a identificar fatores que influenciam na conservação dos livros; - falta de necessidade de repetição do processo de escolha dos livros de 1ª série todos os anos, já que, a partir da 2ª série, a escolha é válida por 3 anos; - fragilidade no acompanhamento da eficácia e eficiência do Programa, em função da ausência de sistemática de controle, por parte das secretarias estaduais de educação, que contemple informações quanto ao número de alunos atendidos, livros devolvidos pelos alunos e sobras e faltas de exemplares nas escolas; - várias escolas deixam de comunicar às Secretarias de Estado de Educação a sobra de livros, dificultando o remanejamento para outras escolas com deficiência de livros, e - o grande número de títulos que compõem o Guia do Livro Didático implica maiores custos de confecção, impressão e distribuição do Guia, além de ser necessário maior tempo para análise e escolha pelos professores. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o valor anual economizado no Programa Nacional do Livro Didático em decorrência das recomendações do Tribunal foi de cerca de R\$ 480.000,00 e os custos da auditoria (incluindo o monitoramento) foram de R\$ 57.000,00; - verifica-se que 67% das recomendações foram totalmente implementadas, estando as outras 33% parcialmente implementadas; - o impacto financeiro decorrente da redução de custos em razão da implementação das recomendações foi de cerca de R\$ 1.440.000,00 para os três anos posteriores à realização da auditoria – período em que se deu o trabalho de monitoramento – sendo a economia anual de cerca de R\$ 480.000,00. | | |
| Ementa do Acórdão 992/2003 – Plenário do TCU | | |
| Auditoria Operacional. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Programa Nacional do Livro Didático. Avaliação do impacto da implementação de recomendações do Tribunal. Necessidade de informação nas contas sobre a evolução dos indicadores de desempenho. Implantação do Sistema de Controle de Remanejamento e Reserva Técnica. Determinação. Recomendação. Remessa de cópia aos órgãos públicos. Arquivamento. | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 7 – Auditoria do Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde

| Auditoria: Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Saúde | | |
| Processo: TC 013.790/1997-8 | | |
| Entidade: Secretaria Executiva, Subsecretaria de Planejamento e Orçamento, Fundo Nacional de Saúde | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 570/2000 – Plenário | Acórdão 380/2003 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde objetiva fortalecer o Sistema Único de Saúde mediante ações financiadas pelo Banco Mundial e pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). A partir da constatação de que o Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde vem apresentando baixa execução financeira, foram levantadas as possíveis causas do problema, tendo-se identificado como aspectos relevantes às deficiências técnicas das propostas de subprojeto, a dificuldade na apresentação de contrapartida financeira pelos beneficiários e a falta de domínio das normas licitatórias dos bancos credores na seleção de fornecedores. Como resultado dos exames, obteve-se a confirmação das hipóteses acima e também se apurou que falhas na assistência técnica prestada aos executores vêm contribuindo para o desempenho insatisfatório do projeto.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - baixa execução financeira do Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde; - precária qualidade das propostas apresentadas pelos beneficiários; - desconhecimento das normas licitatórias utilizadas (indicadas pelos bancos financiadores dos empréstimos); - dificuldades dos executores em apresentar contrapartida, e - deficiência na assistência técnica aos executores do Projeto. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% das recomendações foram implementadas; - a implementação das recomendações do Tribunal gerou ganho quantitativo de aproximadamente R\$ 3,4 milhões, apenas no período de 1 de janeiro de 2001 a 22 de novembro de 2002, e - o custo estimado da auditoria foi de R\$ 40.000,00. Assim, o valor economizado pelo Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde em decorrência das recomendações do Tribunal, no montante de R\$ 3,4 milhões, é 85 vezes superior ao custo da auditoria, ou seja, foram economizados R\$ 85,00 do programa para cada real investido na auditoria. | | |
| Ementa do Acórdão 380/2003 – Plenário do TCU | | |
| <p>Auditoria de Desempenho. Monitoramento. Projeto de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde. Baixo nível de execução dos projetos e do desempenho financeiro. Reiteração de recomendação. Remessa de cópia aos órgãos interessados. Arquivamento.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 8 – Auditoria do Gerenciamento de Rejeitos Radioativos

| Auditoria: Gerenciamento de Rejeitos Radioativos | | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| Área de governo: Meio ambiente | | | |
| Processo: TC 010.694/1999-4 | | | |
| Entidade: Comissão Nacional de Energia Nuclear | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Decisão 527/2000 – Plenário | Acórdão 9/2003 – Plenário | Acórdão 98/2004 – Plenário |
| <p>Informações gerais: A missão do programa de gerência de rejeitos radioativos é garantir que, no território nacional, a manipulação de materiais radioativos que não podem ser reaproveitados seja efetuada com segurança para o trabalhador, para o público e para o meio ambiente. O programa deve incluir não só os rejeitos oriundos de atividades nucleares, concentradas em pequeno número de usinas nucleares e reatores de pesquisa, como também todos os materiais radioativos produzidos ou manipulados nas instalações radioativas espalhadas pelo país. Para atingir essa missão, dois objetivos estratégicos devem ser cumpridos: os produtores de rejeitos radioativos devem gerenciá-los de acordo com o plano de radioproteção e com as normas de segurança estabelecidas, e o armazenamento dos rejeitos radioativos pela Comissão Nacional de Energia Nuclear deve ser feito de acordo com as normas de segurança previamente definidas.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o cadastro de usuários de materiais radioativos mantido pela Comissão Nacional de Energia Nuclear não estava completo e encontrava-se desatualizado; - a Comissão Nacional de Energia Nuclear não conseguia cumprir completamente o plano anual de inspeções das instalações radioativas, devido, principalmente, a limitações financeiras ou restrições orçamentárias que afetavam a disponibilidade de recursos para pagamento das despesas com diárias e passagens de fiscais; - havia pouca coordenação de ações entre a Comissão Nacional de Energia Nuclear e a vigilância sanitária; - os depósitos da Comissão Nacional de Energia Nuclear estavam praticamente cheios e a autarquia não fazia acompanhamento gerencial da ocupação dos depósitos, inexistindo rotina de previsão do quantitativo de rejeito que deveria ser depositado anualmente em cada um deles, e - não havia garantia de que os usuários de radioisótopos entregariam as fontes radioativas quando não mais as utilizassem, pois a legislação não era clara no sentido de obrigá-los a recolherem as fontes à Comissão Nacional de Energia Nuclear e a assumirem os custos pela entrega, havendo, inclusive, divergências de entendimento na Comissão acerca desse assunto. | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% das recomendações podem ser consideradas como implementadas; - com relação às principais melhorias, relatou-se que a implementação das recomendações feitas pelo TCU encontra-se em estreita consonância com a atual proposta de gerenciamento da Comissão Nacional de Energia Nuclear. Foi citada a criação, pela Coordenação de Instalações Radioativas, de melhores mecanismos de controle das instalações radioativas via cooperação e cruzamento de dados com outros órgãos governamentais. Também, a elaboração de instrução normativa regulando a periodicidade das inspeções regulatórias de instalações radioativas foi referida como bom exemplo da convergência entre a ação institucional da Comissão Nacional de Energia Nuclear e as propostas do TCU. Ademais, a Coordenação de Rejeitos Radioativos procurou otimizar o relacionamento com os usuários de todo o país e solicitantes de recolhimento de fontes radioativas consideradas rejeito. | | | |
| Ementa do Acórdão 98/2004 – Plenário do TCU | | | |
| <p>Monitoramento. Comissão Nacional de Energia Nuclear. Verificação de cumprimento de decisão do Tribunal. Gerenciamento de rejeitos radioativos. Cruzamento de informações de usuários de materiais radioativos. Liberação de financiamento para aquisição de radioisótopos. Segregação e migração de dados de sistemas. Inspeções regulatórias em instalações radioativas. Centralização das atividades de fiscalização. Indicadores de desempenho das atividades. Acesso a dados cadastrais. Rotina de comunicação com as vigilâncias sanitárias estaduais. Ocupação dos depósitos. Recomendações parcialmente implementadas. Determinação.</p> | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 9 – Auditoria do Programa Nacional de Imunizações

| Auditoria: Programa Nacional de Imunizações | | |
|---|-----------------------------|-----------------------------|
| Área de governo: Saúde | | |
| Processo: TC 010.823/1999-9 | | |
| Entidade: Fundação Nacional de Saúde | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento |
| | Decisão 404/2000 – Plenário | Acórdão 272/2003 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa Nacional de Imunizações foi criado em 1973 e institucionalizado em 1975. Tem por objetivo contribuir para o controle, a eliminação e/ou a erradicação das doenças imunopreveníveis, por meio de duas estratégias básicas: vacinação de rotina e campanhas anuais, de maneira descentralizada e hierarquizada. Uma das metas operacionais do Programa Nacional de Imunizações é vacinar 100% das crianças que nascem a cada ano contra as doenças incluídas no chamado esquema básico de vacinação. Para atingir tal meta, o programa procura manter alta cobertura vacinal da população-alvo, com índices homogêneos nos municípios brasileiros, de modo a bloquear a suscetibilidade da transmissão dessas doenças.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - falta de regulamentação de itens que devem constar nos Relatórios de Gestão, neles incluindo a análise dos dados de cobertura vacinal, com comentários sobre as razões do não atingimento das metas, se for o caso; - deficiências nas análises sobre a cobertura vacinal atingida nos estados, e - ausência de regulamentação para controle, por estados e municípios, das temperaturas de saída e de recebimento de imunobiológicos em todos os ramos da cadeia de transporte (estadual, regional, municipal e local), bem como quanto à disposição de imunobiológicos nas caixas utilizadas para transporte. | | |
| <p>Impactos da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - até o mês de maio de 2002, cerca de 85% das recomendações foram consideradas, integral ou parcialmente, implementadas ou, ainda, em menor índice, em fase de implementação, e - aprimoramento dos critérios de controle de perdas de doses de vacinas, o que veio contribuir para a economia de recursos do programa e para a aquisição de maior quantidade de imunobiológicos. | | |
| Ementa do Acórdão 272/2003 – Plenário do TCU | | |
| <p>Auditoria de Desempenho. Programa Nacional de Imunizações. Ministério da Saúde. Fundação Nacional de Saúde. Relatório de avaliação de impacto da implementação das recomendações. Falta de informação da evolução dos indicadores de desempenho no relatório de gestão. Ausência de responsabilização de secretários estaduais de saúde quanto ao repasse de imunobiológicos. Ausência de parcerias entre os Ministérios da Educação e da Saúde visando apoiar o programa. Deficiência na viabilização e impressão das cartilhas aos vacinadores e registradores. Ausência de apoio das coordenações estaduais do programa aos secretários municipais de saúde, nos estados de Rondônia, Paraíba, Pará, Minas Gerais e Espírito Santo. Determinação. Arquivamento.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 10 – Auditoria do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro

| Auditoria: Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro | | | |
|--|-----------------------------|-------------------------------|-----------------------------|
| Área de governo: Meio ambiente | | | |
| Processo: TC 012.653/2000-0 | | | |
| Entidade: Agência Nacional de Águas, Secretaria de Recursos Hídricos do Ministério do Meio Ambiente e Secretaria de Infra-estrutura Hídrica do Ministério da Integração Nacional. | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Decisão 829/2001 – Plenário | Decisão 1.060/2002 – Plenário | Acórdão 669/2003 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro, foi criado com o intuito de viabilizar o acesso sustentável aos recursos hídricos – em termos ambientais, econômicos e gerenciais. O público alvo do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro é constituído por alguns dos mais pobres segmentos da população brasileira, com uma renda per capita anual de aproximadamente US\$ 230,00, sendo os demais indicadores socioeconômicos piores que os dos brasileiros que vivem em outras regiões. Os beneficiários diretos das ações de infra-estrutura propostas para financiamento nos primeiros anos do Programa estão estimados em aproximadamente 260 mil famílias. O objetivo geral do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro é garantir a ampliação da oferta de água de boa qualidade para o semi-árido brasileiro, com promoção do uso racional desse recurso, de tal modo que sua escassez relativa não continue a constituir impedimento ao desenvolvimento sustentável da região.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - falta de orientação técnica sistemática da Unidade Federal de Gerenciamento do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro às Unidades Estaduais de Gerenciamento do Programa. Foram observadas, em estados com menor desenvolvimento institucional, demonstrações de descontentamento com relação à falta de orientação técnica por parte da Unidade Federal de Gerenciamento do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro; - falta de agilidade da Unidade Federal de Gerenciamento do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro no atendimento aos pleitos das Unidades Estaduais de Gerenciamento do Programa. Verificou-se que a demora no atendimento dos pleitos das Unidades Estaduais de Gerenciamento do Programa decorre tanto da redução do corpo técnico, em função da saída de consultores contratados pelo Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro para trabalhar na Unidade Federal de Gerenciamento do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro, quanto pela falta de orientação aos Órgãos Gestores Estaduais; - falta de ações das Unidades Estaduais de Gerenciamento do Programa e órgãos estaduais de recursos hídricos para integrar as comunidades distantes dos leitos dos rios. Apesar das estratégias de mobilização estarem levando à participação de pequenos agricultores, vazanteiros e pescadores em associações de usuários e comitês de bacias, observou-se que nos estados não existem ações para integrar as comunidades distantes dos leitos dos rios, que, usualmente, devem ser atendidas por poços profundos, e - distribuição inadequada de recursos entre os estados. Constatou-se que as informações disponíveis sobre o desempenho do Programa no âmbito estadual, resultado das avaliações independentes e do monitoramento realizado pela Unidade de Monitoria e Avaliação, não estão sendo adequadamente contempladas quando da alocação de recursos do Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro, o que tem provocado descontentamento e desestímulo entre as equipes dos estados participantes. | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - foram implementadas 46% das recomendações, restando em implementação 54%, e - desenvolvimento do conjunto de metas correspondentes aos indicadores de desempenho recomendados, contemplando o prazo para seu alcance. | | | |
| Ementa do Acórdão 669/2003 – Plenário do TCU | | | |
| <p>Monitoramento de auditoria operacional. Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-árido brasileiro. Necessidade de agilização na implementação das recomendações. Revisão das obras pela Secretaria de Infra-Estrutura Hídrica visando à adequação ao programa. Fixação de prazo para o Ministério da Integração criar uma unidade de avaliação de projetos de obras de infra-estrutura hídrica. Autorização para o próximo monitoramento. Remessa de cópia aos órgãos interessados. Determinação. Recomendação à Agência Nacional de Águas.</p> | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 11 – Auditoria do Programa TV Escola

| Auditoria: Programa TV Escola | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Educação | | |
| Processo: TC 012.373/2000-6 | | |
| Entidade: Secretaria de Educação a Distância/Ministério da Educação e do Desporto | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 519/2001 – Plenário | Acórdão 266/2004 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa TV Escola, criado em 1995 e operado, a princípio, em caráter experimental, é atualmente gerido pela Secretaria de Educação a Distância do Ministério da Educação/Ministério da Educação e do Desporto. Tem por objetivo a capacitação e orientação de professores do ensino fundamental e médio da rede pública, por meio de educação aberta, continuada e a distância, utilizando um complexo de ações televisivas, transmitidas, via satélite, por meio de um canal exclusivo de TV. Além da produção e execução das programações televisivas, a Secretaria de Educação a Distância/Ministério da Educação e do Desporto é responsável por produzir e distribuir os materiais impressos do programa, que consistem em: Revista TV Escola, Cadernos do Professor, Grades com as programações diárias, Guias de Programas e Série de Estudos.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - com o advento do Programa TV Escola foram criados encargos para estados, municípios e escolas (treinamento do professor, gravação de programas, aquisição de fitas, montagem de videoteca, manutenção dos equipamentos, dentre outros) sem que fosse previamente acordada com esses entes a assunção de responsabilidades, o que vem se constituindo em sério entrave à utilização do programa, nos moldes idealizados; - na opinião dos professores consultados, as causas que mais contribuem para a baixa utilização do TV Escola são: o pouco conhecimento de como utilizar o recurso tecnológico na melhoria do ensino e a insuficiência de apoio técnico para a operacionalização dos equipamentos e a gravação das fitas de vídeo; - o cadastro das escolas que possuem <i>Kit</i> Tecnológico, mantido pela Secretaria de Educação a Distância/Ministério da Educação e do Desporto, para distribuição do material impresso, encontra-se desatualizado; - a comunicação entre a Secretaria de Educação a Distância/Ministério da Educação e do Desporto e as secretarias de educação dos estados é deficiente e, praticamente inexistente, em nível de secretarias municipais e escolas; - há secretarias de educação que fazem uso de pólos de gravação, nos quais as fitas são gravadas para, posteriormente, serem enviadas ou emprestadas às escolas, como forma de suprir as dificuldades das escolas em realizar as gravações, e - o atual critério para a distribuição do <i>Kit</i> Tecnológico, por ser único (escolas públicas com cem alunos) não promove a redução das desigualdades regionais do País. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 69% das recomendações foram implementadas e 31% foram implementadas parcialmente; - A grande mudança na política de educação à distância, que se materializa com o desenvolvimento da TV Escola Digital Interativa, inviabilizou ou atrasou o cumprimento de algumas das recomendações. Porém, verificou-se que o Ministério da Educação e do Desporto deu um passo muito importante em relação ao programa TV Escola, pois, a nova proposta, entre outras vantagens: <ul style="list-style-type: none"> a) amplia as possibilidades de criação e desenvolvimento profissional dos professores; b) dinamiza e enriquece a sala de aula, pois esta tecnologia possui textos complementares ao programa; c) promove a integração e convergência de mídias, beneficiando professores, alunos, dirigentes; d) permite acompanhamento, monitoramento em um curto espaço de tempo, proporcionando uma gestão mais efetiva, e e) abre espaços de inclusão digital capazes de, bem explorados do ponto de vista educacional, alcançarem também as comunidades ligadas à escola. | | |
| Ementa do Acórdão 266/2004 – Plenário do TCU | | |
| Relatório de Avaliação de Impacto. Secretaria de Educação a Distância. Programa TV Escola. Falta de avaliação do impacto do programa. Critérios diferenciados para seleção das escolas. <i>Kits</i> tecnológicos inoperantes. Ausência de treinamento de pessoal. Falta de interação das três esferas de governo. Implementação parcial das recomendações do TCU. Determinação. Remessa de cópia ao gestor. Encerramento dos autos. Arquivamento. | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 12 – Auditoria do Programa Nacional de Informática na Educação

| Auditoria: Programa Nacional de Informática na Educação | | | | |
|--|--------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Educação | | | | |
| Processo: TC 012.374/2000-3 | | | | |
| Entidade: Secretaria de Educação a Distância do Ministério da Educação e do Desporto | | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | | |
| | Decisão 389/2001 – Plenário | Decisão 1.301/2002 – Plenário | Acórdão 318/2003 – Plenário | Acórdão 470/2004 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa Nacional de Informática na Educação, de responsabilidade da Secretaria de Educação a Distância do Ministério da Educação/Ministério da Educação e do Desporto, foi selecionado para ser auditado nesse terceiro ano de execução do Acordo de Cooperação Técnica TCU/Reino Unido, na área de educação, por preencher os critérios técnicos definidos no âmbito do projeto: possibilidade de melhoria de desempenho, prazo disponível para execução dos trabalhos, possibilidade de implementar, efetivamente, as recomendações a serem propostas e facilidade de medir a implementação das recomendações. O Programa foi criado por meio da Portaria do Ministério da Educação e do Desporto nº 522, de 9 de abril de 1997, com a finalidade de disseminar o uso pedagógico das tecnologias de informática e telecomunicações nas escolas públicas de ensino fundamental e médio pertencentes às redes estadual e municipal. Entre 1997 e 1999, foram despendidos cerca de R\$ 118 milhões com o Programa.</p> | | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ociosidade na utilização do laboratório de, em média, quatro horas por dia; - capacitação insuficiente para atender todos os professores das escolas beneficiadas pelo Programa Nacional de Informática na Educação; - não-adequação, nos laboratórios, do número de equipamentos ao número de alunos; - carência, em algumas escolas, de pelo menos um técnico de informática por turno nos laboratórios e de um professor coordenador de informática; - assistência técnica burocrática; - falta de recursos, nos Núcleos de Tecnologia Educacional, para viabilizar a visita de multiplicadores às escolas e para compra de insumos (disquetes, papel, cartuchos de tinta), e - não-disponibilização do acesso à <i>internet</i> em muitas escolas. | | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 91% das recomendações foram implementadas, e - melhoria na capacitação dos professores, elo fundamental na cadeia do conhecimento, e a conexão à <i>internet</i> de quase todos os Núcleos de Tecnologia Educacional e escolas contempladas pelo Programa Nacional de Informática na Educação. | | | | |
| Ementa do Acórdão 470/2004 – Plenário do TCU | | | | |
| <p>Monitoramento de Auditoria Operacional. Programa Nacional de Informática na Educação. Secretaria de Educação a Distância do Ministério da Educação. Implementação de parte das recomendações efetuadas pelo TCU. Reiteração da recomendação relativa à inclusão de atribuições dos Núcleos de Tecnologia Educacional e à classificação das escolas contempladas pelo programa. Determinação. Ciência aos interessados e ao Congresso Nacional. Arquivamento.</p> | | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 13 – Auditoria da Ação de Profissionalização do Preso

| Auditoria: Ação de Profissionalização do Preso | | | |
|--|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| Área de governo: Cidadania | | | |
| Processo: TC 010.535/2002-3 | | | |
| Entidade: Departamento Penitenciário Nacional/Secretaria Nacional de Justiça | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Decisão 1.715/2002 – Plenário | Acórdão 223/2004 – Plenário | Acórdão 1.742/2006 – Plenário |
| <p>Informações gerais: Esta auditoria tem como objeto as ações “Profissionalização do Preso” e “Produção de Material Esportivo por Detento – Pintando a Liberdade”, integrantes do Programa Reestruturação do Sistema Penitenciário. Esse programa busca a melhoria da qualidade de vida da população recolhida ao sistema penitenciário, de modo a prepará-la para o retorno ao convívio social. A ação “Profissionalização do Preso” tem como finalidade a oferta de atividades de educação profissional em associação com a elevação da escolaridade, as quais levam ao exercício de atividades laborativas, favorecendo o aumento da renda e a inserção social. A Ação “Produção de Material Esportivo por Detento – Pintando a Liberdade” consiste na utilização da mão-de-obra dos internos do sistema prisional para confecção de material esportivo, como bolas para diversas finalidades, uniformes esportivos em geral, redes, raquetes, mesas, agasalhos, sacolas, bolsas, bandeiras e tabelas. O objetivo da ação é o fomento do desporto social no Brasil.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria: A profissionalização do preso carece de maior prioridade e de investimentos públicos mais vultosos, pois, consoante observado à época da auditoria, os recursos financeiros, materiais e humanos são, em grande parte, direcionados à construção e à reforma de presídios estaduais e federais.</p> | | | |
| <p>Impacto da auditoria: - 67% das recomendações não foram implementadas, embora haja esforço do Departamento Penitenciário Nacional para a construção de diretrizes mais sólidas no que se refere às ações de educação e trabalho para presidiários, criando mecanismos que garantam a inclusão social dos presos e egressos ao sistema.</p> | | | |
| Ementa do Acórdão 1.742/2006 – Plenário do TCU | | | |
| Monitoramento decorrente da decisão 1.715 de 2002 – Plenário. Verificação da implementação das recomendações do TCU no âmbito do programa de reestruturação do sistema penitenciário. Profissionalização do preso. Cumprimento parcial. Determinações. | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 14 – Auditoria do Programa Nacional Saúde do Escolar

| Auditoria: Programa Nacional Saúde do Escolar | | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|-----------------------------|
| Área de governo: Saúde | | | |
| Processo: TC 011.820/2001-3 | | | |
| Entidade: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Decisão 712/2002 – Plenário | Acórdão 775/2003 – Plenário | Acórdão 739/2005 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O objeto da auditoria é o Programa Nacional de Saúde do Escolar, que tem por finalidade a identificação, prevenção e assistência da saúde visual e auditiva dos alunos matriculados na 1ª série do ensino fundamental da rede pública, de forma a contribuir para a diminuição dos índices de repetência e evasão escolar. O levantamento de auditoria verificou que a entrega dos óculos às crianças portadoras de problemas oculares por erro de refração não ocorre no início do ano letivo, gerando dúvidas quanto à contribuição da Campanha na diminuição da repetência e evasão dos beneficiados no ano de realização da Campanha. O levantamento identificou, ainda, que há possibilidade de aperfeiçoar a seleção dos municípios beneficiários com o objetivo de fortalecer a promoção da equidade.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prevalência do critério da eficiência em detrimento da promoção da equidade, deixando de atender grande parte dos escolares matriculados na 1ª série em escolas públicas de municípios com baixo Índice de Desenvolvimento Humano, - elevados percentuais de perda nas etapas de triagem, consulta oftalmológica e entrega dos óculos (apenas 37% dos escolares que integravam o público-alvo e necessitavam de lentes para correção de problemas oculares receberam os óculos). Em razão dessas perdas, a Campanha de 2000 apresentou baixa eficiência, elevando seu custo per capita em 48%, o que indica um desperdício de cerca de R\$ 1,78 milhão. | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - até dezembro de 2004, 18% das recomendações haviam sido implementadas, 43% estavam em implementação e 39% não haviam sido implementadas. | | | |
| Ementa do Acórdão 739/2005 – Plenário do TCU | | | |
| <p>Monitoramento. Auditoria Operacional. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Programa Nacional de Saúde Escolar. Segunda verificação do cumprimento de determinações e recomendações efetuadas pelo Tribunal. Implementação parcial de algumas determinações. Reformulação do Programa a partir da edição de 2004. Necessidade de elaboração de um novo plano de ação contemplando tais modificações. Determinação. Autorização para o terceiro monitoramento. Juntada aos presentes autos de processo conexo. Ciência ao Congresso Nacional. Arquivamento.</p> | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 15 – Auditoria do Programa Nacional Biblioteca na Escola

| Auditoria: Programa Nacional Biblioteca na Escola | | | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| Área de governo: Educação | | | | |
| Processo: TC 012.854/2001-6 | | | | |
| Entidade: Secretaria de Educação Fundamental e Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação | | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | | |
| | Decisão 660/2002 – Plenário | Acórdão 1.301/2003 – Plenário | Acórdão 604/2004 – Plenário | Acórdão 1.287/2005 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa Nacional Biblioteca da Escola, uma das ações do Programa Toda Criança na Escola do Plano Plurianual 2000-2003, foi instituído pelo Ministério da Educação por meio da Portaria Ministerial nº 584, de 28 de abril de 1997, e modificado pelas Portarias nº 1.930, de 23 de agosto de 2001, e nº 2.458, de 16 de novembro de 2001, ambas do Gabinete do Ministro da Educação, as quais regulamentam o programa para o presente exercício. Desde 1998, o programa tem distribuído livros paradidáticos às escolas do ensino fundamental: obras clássicas da literatura brasileira, livros infanto-juvenis, obras de referência, periódicos e outras obras de apoio a alunos e professores. Com orçamento aproximado de R\$50 milhões para 2001, seu objetivo é viabilizar uma diversificação das fontes de informação utilizadas nas escolas públicas brasileiras, contribuindo para o aprimoramento da consciência crítica dos alunos e professores, além da comunidade em geral.</p> | | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - falta de divulgação do programa; - pouca articulação dos três níveis de governo na política de educação para utilização de livros paradidáticos; - reduzidas condições operacionais de algumas escolas para lidar com os acervos; - capacitação insuficiente para os professores; - inexistência de avaliação e acompanhamento sistemático da utilização dos livros, e - falta de previsão de ações de apoio direcionadas a escolas mais carentes. | | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - até dezembro de 2004, 61% das recomendações haviam sido implementadas e 39% estavam em implementação. | | | | |
| Sumário do Acórdão 1.287/2005 – Plenário do TCU | | | | |
| <p>Monitoramento de natureza operacional. Avaliação do impacto da implementação das recomendações contidas na Decisão 660 de 2002 – Plenário – TCU sobre o Programa Nacional Biblioteca da Escola. Cumprimento quase integral das recomendações contidas na referida decisão. Determinação. Recomendações. Ciência a todos os interessados. Apensamento às contas anuais da Secretaria de Educação Básica.</p> | | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 16 – Auditoria do Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego

| Auditoria: Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego | | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|-----------------------------|
| Área de governo: Trabalho | | | |
| Processo: TC 016.239/2000-7 | | | |
| Entidade: Departamento de Emprego e Salário, da Secretaria de Políticas Públicas de Emprego | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Decisão 654/2002 – Plenário | Acórdão 895/2003 – Plenário | Acórdão 106/2007 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O objeto da auditoria é o Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego. O seguro-desemprego é um benefício integrante da seguridade social, garantido pela Constituição Federal, em seu artigo 7º, II, no capítulo que trata dos Direitos Sociais. Além dessa previsão, o seguro-desemprego encontra-se também citado na Constituição Federal, artigos 201 e 239. O programa foi criado por intermédio da Lei nº. 7.998, de 11 de janeiro de 1990, e tem por objetivo, além de prover assistência temporária ao trabalhador desempregado em virtude de dispensa sem justa causa, auxiliá-lo na manutenção e busca de emprego, promovendo, para tanto, ações integradas de orientação, recolocação e qualificação profissional.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - foco da ação no processo de concessão do benefício; - excesso de documentos necessários para a requisição do Seguro-Desemprego; - excesso de recursos a serem analisados pelo Ministério do Trabalho e Emprego em razão de inconsistência entre documentação apresentada e informações dos bancos de dados do Governo Federal; - centralização da análise dos recursos em Brasília; - demora na apreciação dos recursos, e - falta de integração entre as Delegacias Regionais do Trabalho e unidades do antigo Sistema Nacional de Emprego. | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 64% das recomendações foram implementadas e 21% estavam em implementação; - verificou-se uma economia da ordem de R\$ 20.749.059 nos gastos do Programa devido à celebração de novo contrato com a Caixa Econômica Federal para gerir o pagamento do seguro, que expandiu a rede de pagamento, contemplando novas modalidades por intermédio de cartão eletrônico. Em decorrência deste novo contrato, existe hoje pelo menos um ponto de pagamento do Seguro-Desemprego em quase todos os municípios brasileiros. À época da auditoria foi constatado que 15% dos desligados precisavam se deslocar do município de residência para receber o benefício. | | | |
| Sumário do Acórdão 106/2007 – Plenário do TCU | | | |
| Relatório de monitoramento. Acompanhamento da implementação das medidas constantes da Decisão n.º 654 de 2002-TCU-Plenário. Determinação. Ciência da deliberação. | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 17 – Auditoria do Programa Saúde da Família

| Auditoria: Programa Saúde da Família | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Saúde | | |
| Processo: TC 012.653/2001-8 | | |
| Entidade: Departamento de Atenção Básica da Secretaria de Políticas de Saúde | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Decisão 649/2002 – Plenário | Acórdão 1.175/2005 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O Programa de Saúde da Família, criado em 1994 no âmbito do Ministério da Saúde, a partir da experiência bem sucedida com o Programa de Agentes Comunitários de Saúde (criado em 1991), constitui-se em uma estratégia que pretende contribuir para a reorientação do modelo assistencial a partir da atenção básica em conformidade com os princípios do Sistema Único de Saúde, imprimindo uma nova dinâmica de atuação nas unidades básicas de saúde, com definição de responsabilidades entre os serviços de saúde e a população.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - elevada rotatividade e dificuldade na contratação dos médicos das equipes de saúde da família; - as equipes de saúde da família são responsáveis por um número excessivo de famílias, além do limite máximo de 4.500 pessoas preconizado pelo Ministério da Saúde; situação que ocorre também com os Agentes Comunitários de Saúde; - necessidade de incorporação de outros profissionais às equipes de saúde da família; - elevada demanda espontânea às Unidades de Saúde da Família, prejudicando as ações de promoção e prevenção à saúde; - inadequação no sistema de referência (serviço, ao qual é encaminhado o beneficiário do Programa, para atendimento mais complexo e apoio diagnóstico) para os níveis de média e alta complexidades; - falta sistemática de medicamentos, especialmente os destinados ao controle de diabetes e hipertensão; - dificuldade no entendimento da filosofia do Programa de Saúde da Família por parte dos beneficiários, bem como dos profissionais das equipes de saúde da família; - expansão acelerada do Programa em detrimento da garantia de infra-estrutura adequada das Unidades de Saúde da Família por parte dos municípios; - ausência de ações de fiscalização, monitoramento e avaliação, de forma rotineira e sistemática, por parte das coordenações do Programa nos estados e municípios, e - inconsistências no Sistema de Informações da Atenção Básica. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <p>- 62% das recomendações foram implementadas. As recomendações parcialmente implementadas somaram 24%.</p> | | |
| Sumário do Acórdão 1.175/2005 – Plenário do TCU | | |
| <p>Auditoria de natureza operacional. Programa Saúde da Família. Acompanhamento de recomendações feitas em auditoria de 2001. Descontinuidade de implementação. Oportunidades de melhoria no desempenho do Programa de Saúde da Família. Novas recomendações e determinações. Ciência a diversos órgãos. Juntada aos autos do TC 012.653/2001-8.</p> | | |

Apêndice F – Quadro 18 – Auditoria do Programa Saneamento Básico

| Auditoria: Programa Saneamento Básico | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Saúde | | |
| Processo: TC 005.084/2002-0 | | |
| Entidade: Fundação Nacional de Saúde | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Acórdão 309/2003 – Plenário | Acórdão 297/2006 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O objeto da auditoria é o Programa Saneamento Básico, que tem por finalidade investir em sistemas de abastecimento de água, coleta e destinação final de esgotos sanitários e de lixo urbano e melhorias sanitárias domiciliares, buscando apoiar técnica e financeiramente as ações de saneamento, a partir de critérios epidemiológicos, para prevenção e controle de agravos, bem assim atender prioritariamente municípios de até 30.000 habitantes, como determinado pela Lei n.º 10.390, de 22 de dezembro de 2001. O Programa é gerenciado pela Fundação Nacional de Saúde e foi criado no âmbito da Lei n.º 9989, de 21 de julho de 2000 – Plano Plurianual para o período de 2000 a 2003., mas as ações que o integram existem há aproximadamente quarenta anos.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - convênios firmados com municípios não elegíveis; - os critérios de prioridade não guardam correlação evidente com a celebração de convênios, e - o processo orçamentário das ações de saneamento básico no âmbito da Fundação Nacional de Saúde causa atraso na liberação dos recursos e, conseqüentemente, na disponibilização da obra aos beneficiados. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <p>As recomendações implementadas somaram 55% e as não implementadas, 24%. As recomendações parcialmente implementadas corresponderam a 21%.</p> | | |
| Sumário do Acórdão 297/2006 – Plenário do TCU | | |
| <p>Monitoramento. Verificação do atendimento das recomendações constantes do Acórdão n.º 309 de 2003 – Plenário. Aumento no percentual de recomendações total ou parcialmente atendidas. Recomendações. Determinações. Ciência aos interessados. Arquivamento.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 19 – Auditoria do Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal

| Auditoria: Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal | | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| Área de governo: Assistência Social | | | |
| Processo: TC 014.459/2002-8 | | | |
| Entidade: Secretaria de Estado de Assistência Social – Ministério da Previdência e Assistência Social | | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto | |
| | Acórdão 240/2003 – Plenário | Acórdão 298/2004 – Plenário | Acórdão 2.015/2006 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O objeto da auditoria é o Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal, que tem por finalidade servir a todos os órgãos públicos federais para a concessão de programas focalizados de caráter permanente, exceto aqueles administrados pelo Instituto Nacional do Seguro Social e pela Empresa de Processamento de Dados da Previdência Social. Para isso, os municípios devem cadastrar todas as famílias com renda per capita até meio salário mínimo. O papel de agente operador do Cadastro Único e pagador dos benefícios cabe à Caixa Econômica Federal. A auditoria teve como objetivo contribuir para aumentar a qualidade e a cobertura do Cadastro Único, no sentido de incluir o público-alvo, por meio do aperfeiçoamento do processo de cadastramento e da verificação da consistência dos dados. Além disso, considerando-se indissociáveis o Cadastro Único e sua utilização pelos programas sociais do Governo Federal, julgou-se necessário avaliar os efeitos desse cadastro na gestão dos programas e no acesso aos seus benefícios.</p> | | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não-cumprimento do critério de unicidade de identificação e cadastramento, uma das premissas do Cadastro Único; - inexistência de sistemática para operacionalizar a atualização e manutenção da base de dados; - ausência de críticas no sistema que possibilitem a identificação de subdeclaração de renda dos cadastrados, de modo a prevenir fraudes e melhor atender a real população destinatária dos programas governamentais de transferência de renda, e - insuficiência do apoio prestado pelo Ministério e pela Caixa Econômica Federal aos municípios, aos quais incumbe identificar as famílias em situação de pobreza e cadastrá-las. | | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 70% das recomendações foram implementadas. | | | |
| Sumário do Acórdão 2.015/2006 – Plenário do TCU | | | |
| Relatório de monitoramento. Auditoria de natureza operacional. Avaliação de impacto. Cadastro único dos programas sociais do governo federal. Determinações. Ciência. Arquivamento. | | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 20 – Auditoria do Programa Morar Melhor

| Auditoria: Programa Morar Melhor | | |
|--|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Habitação | | |
| Processo: TC 012.278/2003-1 | | |
| Entidade: Secretaria Nacional de Habitação do Ministério das Cidades | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Acórdão 423/2004 – Plenário | Acórdão 2.233/2007 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O objeto desta auditoria são as ações que integram o Programa Morar Melhor no Plano Plurianual 2000/2003. O Morar Melhor, regulamentado pela Portaria do Ministério das Cidades n.º 250, de 25 de julho de 2003, e por procedimentos operacionais definidos em manuais de instruções específicos, tem por objetivo viabilizar o acesso à moradia, bem como elevar os padrões de habitabilidade e de qualidade de vida das famílias de baixa renda, assim consideradas aquelas com rendimento mensal de até três salários mínimos, que vivem em localidades urbanas e rurais. As ações do Morar Melhor estão vinculadas à Secretaria Nacional de Habitação do Ministério das Cidades. O objetivo da auditoria foi verificar em que medida a concepção, execução e operacionalização do programa vêm contribuindo para a equidade de atendimento do público-alvo, efetividade dos projetos contratados e sustentabilidade dos empreendimentos.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - baixa relação entre os recursos despendidos e a demanda nacional por melhorias habitacionais; - os recursos orçamentários encontram-se pulverizados e as intervenções são feitas de forma esparsa, gerando baixa efetividade na transformação da realidade urbana dos municípios, além de dificultar a integração do trabalho social com toda a comunidade envolvida e a articulação com outros programas de governo; - evasão de beneficiários nos empreendimentos examinados, e - pouca influência do programa na regularização jurídica da propriedade. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 75% das recomendações foram implementadas. Todavia, problemas detectados na auditoria inicial ainda persistem, sobretudo quanto à evolução física e financeira dos projetos contratados de 2000 a 2006, tendo em vista a paralisação, atraso ou não-início de 22% das obras contratadas nesse período. Por consequência, segundo registros do Sistema de Acompanhamento de Programas Fomento de abril de 2007, havia R\$ 935,7 milhões retidos em contas bancárias referentes a obras nessas condições, o que representava, proporcionalmente, significativa piora em relação à situação constatada pela auditoria em outubro de 2003. | | |
| Sumário do Acórdão 2.233/2007 – Plenário do TCU | | |
| <p>Monitoramento. Auditoria operacional no Programa Morar Melhor. Alto índice de atendimento das providências recomendadas. Expectativa de maior efetividade do programa. Ciência. Arquivamento.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 21 – Auditoria dos Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal (Ação de Assistência Jurídica a Pessoas Carentes)

| Auditoria: Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal (Ação Assistência Jurídica a Pessoas Carentes) | | |
|---|-----------------------------|-----------------------------|
| Área de governo: Cidadania | | |
| Processo: TC 011.661/2004-0 | | |
| Entidade: Secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça, Defensoria Pública Geral da União/Ministério da Justiça, Justiça Federal e Justiça do Distrito Federal e Territórios | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Acórdão 725/2005 – Plenário | Acórdão 167/2007 – Plenário |
| <p>Informações gerais: O foco do trabalho é o Programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita, identificado no Plano Plurianual 2004-2007, gerenciado pela Defensoria Pública da União, do Ministério da Justiça. O programa tem como objetivo garantir a prestação de assistência jurídica integral e gratuita, bem como o acesso à justiça do cidadão necessitado, contribuindo para a democratização da justiça, de acordo com os ditames constitucionais relacionados à garantia dos direitos humanos. Desse modo, observa-se que o programa é instrumento de acesso à Justiça às pessoas carentes.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - carência de recursos humanos no órgão e falta de defensores e de pessoal técnico de apoio. Em decorrência disso, alguns núcleos funcionavam sem ao menos um defensor e, na maior parte dos núcleos, os defensores acumulavam funções jurídicas e administrativas; - falta de recursos orçamentários e financeiros, dificultando a execução das ações do programa; - os núcleos não dispunham de recursos materiais suficientes e adequados, assim como a estrutura física destes, que não estavam preparados para receber pessoas portadoras de necessidades especiais e propiciar privacidade ao atendimento dos necessitados; - falta de critérios objetivos para a instalação de núcleos da Defensoria Pública da União, como também a ausência de um sistema de acompanhamento e avaliação para o programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita. O programa contava com apenas um indicador de desempenho, qual seja quantidade de pessoas assistidas; - observou-se que a Defensoria Pública da União restringia o atendimento por matéria e/ou faixa de renda, sem que houvesse padronização entre os núcleos quanto a matérias e faixa de renda necessárias para o atendimento; - verificou-se que a interiorização da Justiça Federal deve aumentar a demanda por serviços da Defensoria Pública da União, entretanto a implementação das defensorias itinerantes não vinha sendo executada satisfatoriamente, devido aos poucos recursos para a ação e a quantidade reduzida de defensores, e - por fim, verificou-se que o órgão não estava estruturado para atuar nos casos de grave violação aos direitos humanos quando fosse solicitado o deslocamento de competência para o âmbito da Justiça Federal. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - verificou-se que 35% das recomendações foram implementadas, 50% encontram-se em implementação. Ressalte-se que apenas 15% das recomendações ainda não foram implementadas e por razões que fogem ao controle total do órgão; - em relação às recomendações proferidas à Defensoria Pública da União, sobressaem as seguintes constatações: a) encaminhamento ao Ministério da Justiça de anteprojeto que cria quadro de apoio da defensoria; b) aparelhamento dos núcleos da defensoria com equipamentos de informática, incluindo bens apreendidos pela receita; c) intensificação de ações de capacitação, com destaque para a realização de dois encontros nacionais com defensores públicos, e d) instituição dos indicadores de desempenho sugeridos pelo TCU, com sua inclusão no Relatório Mensal de Assistência Privada e no Sistema de Processo Eletrônico de Assistência Jurídica. | | |
| Sumário do Acórdão 167/2007 – Plenário do TCU | | |
| Relatório de monitoramento de auditoria de natureza operacional. Avaliação dos programas assistência jurídica integral e gratuita, reforma da justiça brasileira e prestação jurisdicional na justiça federal. Implementação de parte das recomendações e determinações proferidas na auditoria. Novas recomendações. Arquivamento. | | |

Fonte: TCU (2007).

Apêndice F – Quadro 22 – Auditoria do Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos (Ações de Atenção à Saúde Mental)

| Auditoria: Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos (Ações de Atenção à Saúde Mental) | | |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Área de governo: Saúde | | |
| Processo: TC 011.307/2004-9 | | |
| Entidade: Secretaria de Atenção à Saúde/Ministério da Saúde | | |
| Decisões do TCU | Auditoria | Monitoramento e impacto |
| | Acórdão 654/2005 – Plenário | Acórdão 1.275/2007 – Plenário |
| <p>Informações gerais: As ações selecionadas para serem avaliadas foram as de Atenção à Saúde Mental, juntamente com as ações Auxílio-Reabilitação Psicossocial aos Egressos de Longas Internações Psiquiátricas no Sistema Único de Saúde – De Volta para Casa e Apoio a Serviços Extra-hospitalares para Transtornos de Saúde Mental e Decorrentes do Uso de Álcool e outras Drogas. Os motivos que levaram à escolha dessas ações foram os importantes momentos de consolidação de mudanças na política, os avanços de gestão ocorridos em 2003, a continuidade da gerência nos últimos anos à frente do programa e devido à possibilidade de mensuração e análise de indicadores de implementação da diretriz de desospitalização, com identificação de oportunidades de melhoria de desempenho. As ações de atenção à saúde mental têm como objetivos a inserção social dos pacientes longamente internados, expansão e melhoria da qualidade da atenção em saúde mental e reversão do atual modelo hospitalocêntrico para o de intensificação da atenção extra-hospitalar ao portador de transtorno mental e aos dependentes de álcool e outras drogas. Mediante processo de reabilitação psicossocial, devem ser concedidos às pessoas portadoras de transtornos mentais oportunidades de atingir seu potencial de autonomia em sua comunidade.</p> | | |
| <p>Principais constatações da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - os leitos em hospitais psiquiátricos são distribuídos desigualmente entre os estados da federação, concentrando-se nas grandes áreas urbanas; - a rede extra-hospitalar de atenção às pessoas portadoras de transtorno mental ainda é incipiente, dificultando a desinstitucionalização dos pacientes crônicos; - quantidade insuficiente de Centros de Atenção Psicossocial; - alguns Centros de Atenção Psicossocial funcionam sem estrutura física adequada para o atendimento e não dispõem de veículo para as visitas domiciliares; - o número de unidades psiquiátricas em hospitais gerais em todos os estados visitados é ainda baixo; - os hospitais especializados em psiquiatria visitados, sejam públicos ou credenciados pelo Sistema Único de Saúde, apresentam serviços e instalações precárias; - a ausência de projetos terapêuticos individualizados, a ênfase no tratamento medicamentoso, a existência de instalações físicas antigas e sem a devida manutenção e a cultura de manter as pessoas portadoras de transtornos mentais internadas por longo período acabam perpetuando o estado de dependência e cronificação desses pacientes; - atrasos na aquisição de medicamentos, e - deficiências na distribuição dos medicamentos destinados aos portadores de transtornos mentais. | | |
| <p>Impacto da auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 84% das recomendações ou foram implementadas ou estão em implementação. | | |
| Ementa do Acórdão 1.275/2007 – Plenário | | |
| <p>Monitoramento. Avaliação de ações de atenção à saúde mental. Programa atenção à saúde de populações estratégicas e em situações especiais de agravos. Recomendações efetivadas mediante o acórdão 645 de 2005-TCU – Plenário. Implementação parcial. Encaminhamento de cópias aos órgãos interessados.</p> | | |

Fonte: TCU (2007).