

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

TELMA MACHADO PEREIRA OLIVEIRA

**AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE
DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Aracaju, SE
Abril/2009**

TELMA MACHADO PEREIRA OLIVEIRA



AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e
Extensão da FANESE, como requisito para
obtenção do título de Especialista em
Auditoria Governamental e Contabilidade
Pública**

**Orientador: Prof.^ª M.Sc. Tânia Santos de
Jesus Jesus**

**Aracaju, SE
Abril/2009**

TELMA MACHADO PEREIRA OLIVEIRA

**AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE
DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação
e Extensão da FANESE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe –
FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade Pública**

Profª. M.Sc. Tânia Santos de Jesus Jesus

Prof. Esp. Francisco Madureira Melo Junior

Telma Machado Pereira Oliveira

Telma Machado Pereira Oliveira

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 28 de abril de 2009

RESUMO

O objetivo deste artigo é abordar a importância da Auditoria como instrumento de controle da eficiência nas ações da administração pública. A justificativa para a realização deste estudo é mostrar a necessidade de capacitar os órgãos de controle de mecanismos para exercer, eficazmente, o seu papel de fiscalizador da administração dos recursos públicos. Atualmente as auditorias têm evoluído no sentido de se tentar medir não apenas os aspectos contábeis da gestão, mas também aspectos econômicos e sociais. Com a nova proposta de gerencialismo público os controles passam a enfatizar os resultados obtidos através dos programas de governo implementados e a eficiência dos serviços prestados à população. Contribui também para a melhoria do desempenho da ação do governo através de recomendações voltadas para o aprimoramento da gestão pública. O grande desafio atual é uma gestão pública baseada no equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos. Onde o gestor público e sua equipe devem estar tecnicamente preparados para alcançar o “alto desempenho”, acrescentando a busca pela eficácia e eficiência nos procedimentos, a procura pelo alcance de resultados efetivos e baseados nas demandas da sociedade. Isto só tem sentido se for direcionado para a solução daqueles problemas cuja satisfação vai se traduzir em melhoria da qualidade de vida do cidadão.

Palavras-chave: Auditoria; Controle; Administração Pública.

SUMÁRIO

RESUMO	04
1 INTRODUÇÃO	06
2 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	08
2.1 Princípio da Supremacia do Interesse Público.....	08
2.2 Princípio da Economicidade.....	09
2.3 Princípio da Eficiência.....	09
3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	11
4 AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	14
4.1 Auditoria - Considerações Gerais.....	14
4.2 Auditoria Operacional.....	16
5 CONCLUSÃO.....	20
REFERÊNCIAS.....	22
ABSTRACT.....	24

1 INTRODUÇÃO

Os cenários atuais, se configuram um aumento do nível de exigência do cidadão para que as ações governamentais se desenvolvam dentro dos princípios basilares e da responsabilidade dos seus gestores nos desempenhos de suas funções de gerir os recursos públicos baseados nos indicadores de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Neste sentido, o presente trabalho enfoca a importância da Auditoria como instrumento de controle da eficiência na administração pública.

Desde tempos atrás deparamos com o apelo do povo, em busca de serviços adequados, seguros, contínuos, eficientes, por ser ele quem contribui para a formação dos recursos públicos oriundos principalmente do pagamento dos tributos cada vez mais onerosos.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a democracia e o controle social avançam e passam a ter uma importância primordial nos atos da administração pública.

Atualmente urge uma exigência de que o Estado seja capaz de atuar rápida e proficuamente na execução dos objetivos a que se propõem garantindo um atendimento às necessidades requeridas pela sociedade de uma maneira transparente e eficiente. No entanto, torna-se necessário direcionar as ações governamentais além da dimensão econômica, ou seja, mais voltadas em políticas públicas focada principalmente na obtenção da maximização de resultados quantitativos. É imprescindível também que o agente público realize suas atividades com profissionalismo no exercício de suas atribuições assegurando à sociedade serviços com resultado positivo e satisfatório.

Cabe ao controle externo, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, contribuir através de auditorias para que os recursos gastos pelos gestores, na execução da suas tarefas dirigidas à consecução das necessidades coletivas alcancem não somente os níveis da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, mas também da equidade governamental, as aspirações da sociedade relacionada ao controle dos gastos e qualidade dos serviços públicos.

Enfim, um setor público estruturado que capacita seus servidores e agentes para que possam desenvolver suas atividades com presteza atendendo com eficiência às necessidades coletivas prevalecendo o interesse público, uma das prerrogativas inerente à supremacia do interesse público.

Desse modo este estudo pretende mostrar a necessidade de priorizar o trabalho das auditorias desenvolvidas pelos Tribunais de Contas proporcionando mecanismos cada vez mais adequados para atender as novas exigências sociais. E uma avaliação de resultados

satisfatória está baseada na necessidade de desenvolver medidas que permitam verificar a evolução da capacidade de geração de recursos e do nível de comprometimento dos seus gestores a fim de que a administração pública atue dentro dos princípios constitucionais que a rege.

O artigo foi dividido em quatro tópicos. O primeiro tem por objetivo fazer uma explanação dos princípios que norteiam a administração pública. O segundo aborda o controle na administração pública. O terceiro tópico apresenta a auditoria como instrumento de controle social exercido pela sociedade através dos Tribunais de Contas e o quarto apresenta as conclusões finais.

Quanto aos procedimentos foi utilizada pesquisa bibliográfica visando o aprofundamento teórico sobre o tema, tendo por referencial a bibliografia de diversos autores que fazem menção à auditoria governamental, à administração pública bem como 'legislação pertinente às áreas já explicitadas.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para um melhor direcionamento do tema torna-se necessário fazer uma digressão conceitual e lembrar os fundamentos que norteiam as atividades da administração pública.

As administrações públicas têm como dever prestar serviço à sociedade de maneira dinâmica buscando uma maior eficiência da máquina pública no sentido de melhor atender às necessidades coletivas de maneira satisfatória a fim de que os objetivos alcançados tenham os melhores resultados com o mínimo de recurso possível e que a gestão seja eficiente, eficaz, efetiva e econômica.

Meirelles (2009, p. 332) assim conceitua Serviço Público: “É todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado”.

Na concepção de Di Pietro (1977a, p.377) é uma atividade administrativa desempenhada pelo Estado e utilizada pelo cidadão, veremos:

Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objeto de satisfazer concretamente as necessidades coletivas, sob regime total ou parcialmente público.

2.1 Princípio da Supremacia do Interesse Público

Interesse público, portanto, nada mais é do que uma dimensão, uma determinada expressão dos direitos individuais, vista sob um prisma coletivo. Uma melhor definição é dada por Mello (2004a, p.30) que o cunhou como sendo “o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelos simples fato de o serem”. É uma expressão que se liga aos interesses dos indivíduos, mas que fazem parte de uma coletividade, ou seja, não há desvinculação entre os interesses individuais e coletivos.

Segundo Mello (2004b, p.30): “A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é pressuposto de uma ordem estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados nos seus direitos e bens”. É um princípio geral do Direito inerente a qualquer sociedade, em que a existência do Estado somente tem sentido se o interesse a ser por ele perseguido e protegido for o interesse público, o interesse da coletividade.

Por isso, todo o ato realizado pela Administração Pública deve ser concebido como verdadeiros interesses públicos.

2.2 Princípio da Economicidade

Embora o princípio da economicidade não se encontre entre os previstos no art. 37 da Constituição Federal como norteador da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ele é explicitamente mencionado no art. 70, que trata da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, *in verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, CF 1988)

A administrativista Di Pietro (1997b, p. 490) a seu turno, consagra a tese de que o controle da economicidade, assim como da legitimidade, envolve “questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício.”

O controle de economicidade também foi mencionado no Parecer nº 04/99-SAFF:

O controle da economicidade entende com o exame e fiscalização material da execução orçamentária, em contraponto com o formal, que é o da legalidade. Significa controle da eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação. (...) O controle da economicidade, relevante no direito constitucional moderno, em que o orçamento está cada vez mais ligado ao programa econômico, inspira-se no princípio do custo/benefício, subordinado à idéia de justiça, que deve prevalecer no fornecimento de bens e serviços públicos. (CMRJ, PARECER Nº 04/99-SAFF, rel. Procurador SÉRGIO ANTÔNIO FERRARI FILHO, 24.03.1999)

Dele facilmente se conclui que a administração da coisa pública deverá ser direcionada para a obtenção de mais resultados com menos recursos, evitando o desperdício e a má administração.

2.3 Princípio da Eficiência

A eficiência constitui um dos elementos importantes e imprescindíveis à gestão e qualidade do serviço público.

Gasparini (2007 apud CUNHA, 2009, p. 45) atribui que:

O Princípio da Eficiência, que integra o *caput* do art. 37 da CF/88 por força da EC nº 19/98, trouxe para a Administração Pública o dever explícito de realizar suas atribuições com *rapidez, perfeição e rendimento*.

Como princípio impõe a administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução de serviço público do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e a garantir maior rentabilidade social.

A Administração estará sendo eficiente se aproveitar da forma mais adequada o que se encontra disponível (ação instrumental eficiente), visando chegar ao melhor resultado possível em relação aos fins que almeja (resultado final eficiente).

Estes esclarecimentos se fazem necessários para compreender que a eficiência no atendimento ao interesse público e a economicidade, conceitos positivados na Constituição, não é somente um controle da adequação formal da despesa, mas numa visão mais ampla de juridicidade a verificação do que está de acordo com o direito.

3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle exerce na administração papel fundamental no desempenho eficaz de qualquer organização. É através dele que detectamos eventuais desvios ou problemas que ocorrem durante a execução de um trabalho, possibilitando a adoção de medidas corretivas para que o processo se reorienta na direção dos objetivos traçados pela organização.

A Administração Pública existe para atender aos interesses dos cidadãos visando satisfazer suas necessidades, como bem expressa Siraque (2005a, p.51-52):

Sendo “a Administração uma organização subalterna a serviço da comunidade”(García de Enterría,1985) ela deve subordinar-se aos critérios estabelecidos nos princípios e regras constitucionais (Canotilho, 1991:170-198), os quais trazem na essência de seus conteúdos normas explícitas e implícitas a serem seguidas pelos agentes estatais, que devem ter, como único objetivo, a realização do interesse público.

Nos adventos de século XIX a administração pública era lenta, cara e ineficiente e desvinculada de resultados concretos. Baseava-se no controle dos abusos, sendo esse a sua razão de ser, deixando, portanto, de cumprir a sua finalidade elementar que era a de bem servir à sociedade.

Para que a administração pública prestasse serviço que atendessem aos anseios da sociedade com resultados de qualidade em menor espaço de tempo e sem maiores gastos públicos, foi necessária uma transformação. Deixar de ser burocrática e passar a ser gerencial.

O surgimento da administração gerencial na segunda metade do século XX trouxe uma nova expectativa de que essa Nova Administração tenha como prioridade atender as necessidades do cidadão.

Como bem comenta Araújo (2004a, p. 41) sobre a importância de orientar as ações governamentais enfocando o atendimento aos interesses do cidadão:

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.

Hoje o serviço público na Nova Administração Pública pode ser exercido tanto pelo Estado como delegado por este a um particular e destinado à coletividade devendo ser prestado com eficiência e continuidade. Neste sentido, o controle constitui uma das funções

administrativas de tal forma que sem controle há riscos nas atividades desenvolvidas evidenciando que não há segurança no ato praticado.

Siraque (2005b, p.79-80) assim se expressa:

A nossa Constituição, entre outros artigos, refere-se ao termo *controle* nos arts. 37, §8º, II, 49, X, 70, 197, 204, II, quando trata da avaliação de desempenho e responsabilidade dos dirigentes, das competências do Congresso Nacional, da fiscalização, da formulação de políticas públicas e dos serviços, respectivamente, de saúde e assistência social. O inciso II do §8º do art. 37 refere-se aos “controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes” dos contratos realizados entre os órgãos da administração indireta e o Poder Público para ampliação da autonomia. O art. 49, X, determina que é competência exclusiva do Congresso Nacional “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta”. O art. 70, que trata da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração direta e indireta da União, enuncia que existem duas formas de proceder à fiscalização referida: 1) sistema de controle interno, o qual será realizado pelos órgãos de cada Poder da República; 2) controle externo, o qual será realizado pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme previsto no art. 71 da Constituição. O art. 197 prescreve que os serviços e as ações de saúde são de relevância pública e que, nos termos da lei, entre outras prescrições, estão sujeitos a *fiscalização* e *controle*. Já o inciso II do art. 204 trata da participação popular na formulação de políticas referentes à assistência social e no *controle* das ações para a execução dessas políticas. Ou seja, é a sociedade fazendo a fiscalização das ações que foram determinadas pelas políticas de assistência social. No caso, realizando o *controle social*.

Um efetivo controle nas ações governamentais implica na aplicação com responsabilidade, claramente definidas dos recursos públicos e estimulando o cumprimento das políticas administrativas assegurando que estes recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas como forma de obter a economicidade.

Dependendo da conotação a que for focado o controle pode ser negativo ou positivo. Sendo negativo ele é um controle repressivo. Entretanto, observar que o controle ao se comportar de uma maneira positiva, como instrumento de apoio para que os atos de gestão sejam feitos dentro do planejado visando à obtenção dos objetivos e senão auxiliando na correção dos rumos traçados como está previsto no art. 74 da CF e inserido na gestão administrativa pela Lei 10.180/01. Tem uma importância fundamental no processo de uma gestão administrativo desde o planejamento até a fase final de avaliação dos rumos tomados.

Nessa dinâmica, pode-se observar que, no setor governamental, é indeclinável o papel de fazer com que a administração pública: funcione melhor, gaste menos e seja mais eficiente.

Para que tais objetivos sejam alcançados, é necessário, além de controle, a auditoria dos gastos públicos, implementação de um efetivo sistema de indicadores de desempenho que permita identificar se os órgãos da administração estão atuando de forma eficiente e eficaz.

O Tribunal de Contas é hoje o órgão que tem a missão Constitucional de auxiliar o Poder Legislativo a exercer o controle dos órgãos públicos. Tem como finalidade verificar se os atos praticados são oportunos e convenientes. Está sempre renovando e aperfeiçoando as técnicas para atuar em todas as áreas contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional.

É dotado da capacidade de controlar as ações do Estado e o faz através das auditorias operacionais avaliando se o desempenho de suas atividades está sendo feito com eficiência, economicidade, efetividade e eficácia.

É certo que a eficiência é um dos atributos para que o serviço público seja prestado com qualidade e através das auditorias se faz valer o seu cumprimento. Neste sentido, hoje o administrador é obrigado a cumprir as normas necessárias para que o cidadão seja atendido de uma forma ideal.

Devemos ter em mente que as atividades desenvolvidas pela administração pública não geram lucro. Entretanto, não quer dizer que ela vai resultar em prejuízo. Elas são desenvolvidas para atender as necessidades daquele que busca um determinado serviço e que espera ser plenamente satisfeito em um tempo hábil.

Qualquer que seja o empecilho no cumprimento das tarefas inerentes as funções da administração vão gerar uma situação negativa, causando prejuízo para os dois lados tanto do usuário, que busca o serviço, como da administração que deveria atendê-lo com eficiência e qualidade, tornando-a ineficiente e ineficaz.

Nessa situação a administração retrocede se tornando ineficiente, obsoleta, gerando serviço deficiente. Certamente isso implica em atraso e incapacidade do estado em cumprir com a sua finalidade.

Contudo, a atual realidade da Nova Administração Pública está pautada numa administração dinâmica, cujo enfoque é o controle de resultado em detrimento do controle de processo e que visa o aprimoramento em satisfazer as maiores exigências do usuário.

4 A AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

4.1 Auditoria – Considerações Gerais

Auditar as ações dos órgãos públicos é uma realidade necessária para que os usuários tenham um serviço de qualidade e eficiente.

A palavra auditoria tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, auditoria significa “exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço; auditoragem”.

Para Araújo (2008b, p.15): “Auditoria é simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentário, materializados em relatório de auditoria”.

Segundo Amaral (2004a, p.106):

Auditoria é o exame sistemático dos registros da empresa, da documentação comprobatória das operações, da avaliação do estágio de controles internos existentes, além de assessorar à empresa no aprimoramento dos controles praticados nesses processos, com o intuito de aumentar a eficiência operacional e de controles, visando a atingir os objetos organizacionais.

Por isso o controle deve ser cumprido independentemente de qual setor da administração, contemplando todos os poderes, órgãos e repartições.

Auditoria é um conjunto de procedimentos que, independentemente do setor privado ou público, busca aferir se os resultados obtidos são os reais, se os trabalhos foram realizados de uma forma eficiente, econômica e eficaz e se os objetivos alcançados atenderam às necessidades a que se propõe.

Assim se expressa Attie (1986a, p. 296)

No passado, a auditoria tratava dos aspectos de forma a certificar-se de que não havia desfalques, roubos e apropriações indébitas praticadas por funcionários. De forma geral, suas atividades repousavam muito mais em aspectos policiais do que, propriamente, em contribuições de melhorias, trabalhando geralmente em efeitos e não nas causas que as possibilitaram.

Com a expansão das atividades do Estado o modelo burocrático, baseado em excesso de normas e regulamentos e concentrado no controle rígido dos processos administrativos, restou inadequados. Surge um novo paradigma da Nova Gestão Pública de controle baseado nos resultados alcançados na forma de indicadores de desempenho.

Castro (2008, p. 131) diz que:

Neste modelo, os mecanismos de controle precisam ser reorientados, isto é, devem rever os procedimentos eminentemente burocráticos acostumados a olhar para o passado. É necessário, portanto, atentar para o futuro, concentrar-se nos resultados, ou seja, no objetivo em si. Foi por causa desta mudança de foco que surgiu no SCI a separação entre auditoria e fiscalização. A auditoria ficou com o papel de avaliação da gestão de forma integral e a fiscalização com o acompanhamento das ações como subsídio aos gestores e às auditorias.

Attie (1986b, p. 297) também reforça:

A auditoria tradicional, no contexto de exames fiscais e operacionais, tende a já não ser suficiente. Acreditar que a auditoria tradicional pode alcançar o aumento das necessidades, novos desafios e passos cada vez mais acelerados é de difícil entendimento.

Por outro lado, a política democrática tem imposto fortes restrições ao poder da burocracia, em nome dos direitos que assistem aos demais cidadãos, e as iniciativas de reformas do setor público nada mais fizeram do que promover atitudes que visavam mudar totalmente essas posições quando preconizaram ser urgente deslocar o foco dos serviços públicos para o cidadão.

Desempenhando uma importante função dentro da administração pública em que envolve diretamente o patrimônio e/ou o interesse público, a Auditoria auxilia o administrador no desempenho de suas responsabilidades e capacidades funcionais e através de procedimentos e rotinas dos seus atos de gestão por meio de controles eficazes e transparência, cumprindo sua finalidade de ciência social.

Desta forma, a Auditoria cumpre o papel de atuar tanto de auxílio com de controle. Sendo assim podemos avaliar em um determinado momento se foi alcançado os objetivos desejados ou há uma necessidade de corrigir rumos e não punir. Na Nova Administração Pública a Auditoria se comporta como uma oportunidade de fornecer subsídio para crescimento e desenvolvimento.

Em se tratando de auditoria no Serviço Público, Araújo (2008c, p.19) nomeia de Auditoria Governamental, como se segue:

[...], se limitarmos nosso universo de análise ao campo de atuação, o fato de o Parlamento delegar responsabilidade para que o administrador público proceda à gestão dos recursos governamentais em proveito da sociedade e assuma o compromisso ético e legal de prestar conta e delegar responsabilidade para que o auditor realize o acompanhamento dessa gerência e elabore os devidos relatórios representa, neste caso específico, a auditoria governamental.

4.2 Auditoria Operacional

Diferentemente das auditorias tradicionais, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o planejamento é dinâmico, flexível e contínuo, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos.

A Constituição Federal prevê no seu art. 74 a prática de realizações de auditorias operacionais pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e recentemente reforçada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que tem o dever de alertar os Poderes para garantir a segurança dos números apresentados e as regras buscam validar os padrões previamente estabelecidos. Dessa forma, os Tribunais passarão a ser vistos não somente como órgãos para onde podem ser encaminhadas as denúncias e/ou representações, mas como órgãos que colaboram no sentido de fazer com que os recursos arrecadados sejam utilizados pela administração pública de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

Segundo Nunes (2004 apud ALBUQUERQUE, 2007a, p. 8) constata que:

No Brasil, o mandato para as realizações de auditorias operacionais foi conferido ao sistema de tribunais de contas a partir de 1988, pela Constituição Federal. Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu aos tribunais de contas o dever de alertar os Poderes quando da constatação de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas governamentais, reiterando o comando constitucional no sentido da fiscalização orientada para o desempenho.

Como conceitua Araújo (2008d, p. 31) Auditoria Operacional :

É o conjunto de procedimentos aplicados, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se eles foram realizados em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

De acordo com a Intosai (2004 apud ALBUQUERQUE, 2007b, p.47):

Uma auditoria operacional não consiste em uma série de medições, operações ou subprocessos claramente definidos que se realizam separadamente e de forma consecutiva. Na prática, os processos evoluem gradualmente através de sua interação recíproca, e se concluem de modo simultâneo.

O Tribunal de Contas (TC) deve ajudar a sociedade a exercer o controle social, através de auditorias de natureza operacional sendo fundamental para que se verifique a atuação dos gestores na execução dos programas governamentais, de modo que os recursos

públicos sejam utilizados de forma econômica, eficiente e eficaz e se a sociedade está sendo beneficiada.

Percebemos que muito ainda precisa ser feito para que o TCU realize auditorias operacionais por carência de dados, sistemas e indicadores sobre desempenho no âmbito da administração e seus órgãos. Com a escassez dos dados e as deficiências dos sistemas de gestão o TCU contribui com recomendações e estímulos para que os órgãos auditados desenvolvam uma cultura baseada em metas e objetivos.

É preciso desenvolver sistema de custos e de informações, sobre desempenho e resultados, que forneçam requisitos necessários para que as auditorias operacionais possam atuar em sua plenitude. Isto acontece quando as ações do governo são avaliadas quanto aos indicadores de economia, eficiência e efetividade e que por sua vez também serão verificados por meios de ferramentas adequadas.

Nesse sentido a auditoria caminha para executar tarefas que tenham efeitos de contribuição e de ajustes e inovação nas melhorias na metodologia para ajudar a identificar os erros, corrigi-los e achar soluções inovadoras.

Como a auditoria operacional mede o desempenho de um programa utilizando os indicadores de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, os órgãos de controle passaram a desenvolver intercâmbios e programas para capacitar seus auditores nesse tipo de auditoria.

Muitas são as opiniões da necessidade de se definir indicadores de resultados porém nos esbarramos na falta de comprometimento dos políticos, dos gestores e administradores em trazer os debates das reformas necessárias aos níveis operacionais estruturais e administrativos deixando prevalecer outros interesses que consubstanciam a arena política.

Neste cenário para que possa mensurar as atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos se faz necessário definir esses indicadores para o controle de resultado de modo a determinar se os benefícios foram alcançados, se foram prestados com qualidade e se atenderam às necessidades dos cidadãos.

Para garantir que o controle seja plenamente exercido necessário se faz que a Auditoria seja dotada de conhecimentos, treinamentos, recursos, metodologia e técnicas instrumentais, indicadores de desempenho que assegurem uma confiabilidade dos resultados nos trabalhos executados. Deve-se também possibilitar a auditoria de uma estrutura organizacional com funções claramente definidas e seus executores devidamente habilitados para desempenhar o seu papel com responsabilidade.

Cabe ao TC a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial sendo a auditoria operacional a que mais interessa a população pois é através dela que se buscará a eficiência, a economicidade, a eficácia e a efetividade na execução dos programas do governo.

Outro fator que também deu uma grande contribuição reforçando o trabalho das auditorias foi à implantação da LRF, na virada do século XX, quando os administradores foram responsabilizados pelos seus atos, perante a sociedade, dentre outros quando excediam as despesas com pessoal, quando contratavam deixando para o administrador posterior pagar, aumentando as despesas da máquina pública.

As auditorias colaboram com a sociedade quando esclarecem e conscientizam a população ao divulgar o resultado dos trabalhos realizados, de forma a propiciar um aumento do controle social. O cidadão é incentivado a participar, por meio de audiências públicas, da elaboração e discussão dos planos de governo.

É relevante que para medir os objetivos alcançados seja necessário conhecer o programa e seus objetivos e então quantificar os indicadores usados para melhor avaliar a efetividade. Neste sentido, para que uma ação governamental seja atuante além de implementar os controles necessários para medir a eficiência do programa, precisará implementar medidores de desempenho que servirão como base para correção do rumo. Esses medidores de desempenho, relacionados à eficiência do programa e à satisfação do cidadão, têm como objetivo avaliar se a estratégia da organização é adequada ou se precisa ser revista.

Amaral (2004b, p.90) comenta a importância dos medidores de desempenho:

Traduzir a missão e a estratégia da organização em um conjunto de medidores de desempenho relacionados aos processos-chave (estratégicos), que servirão como base para um sistema de gestão, medição e controle.

Com a exigência cada vez maior de serviço de qualidade e eficientes ações governamentais há uma crescente preocupação da Administração Pública no sentido de cada vez mais se modernizar, na expectativa de otimizar a aplicação dos recursos públicos e incrementar seu desempenho.

Segundo Souza (2007a, p.75):

Os programas bem sucedidos podem ser avaliados, pois, por maiores que sejam os seus resultados positivos, sempre existirá algum tipo de problema. Desta forma, mesmo os programas com bom desempenho podem ser aperfeiçoados e seus efeitos, ampliados. A identificação dos pontos positivos de um programa pode auxiliar o desempenho de outros programas similares.

Aqueles programas que estejam surtindo bons efeitos devem ser avaliados e verificados os pontos positivos para serem ampliados e indicados em outros programas. Um outro ponto positivo a considerar, das avaliações dos programas é saber como o público alvo está sendo beneficiado e se os resultados pretendidos foram ou não alcançados.

Souza (2007b, p.76) ainda salienta que:

Dessa forma, questionar como um programa está sendo implementado é indagar como está sendo conduzida a sua operacionalização, quais são os vínculos institucionais existentes, como o público-alvo está recebendo e avaliando o serviço e como estão sendo constituídas parcerias.

O foco nos resultados do programa pretende esclarecer as questões relativas às espécies de serviços concedidos aos beneficiários, ao grau de satisfação do público-alvo, bem como à compatibilidade entre os resultados alcançados (esperados ou não) e os pretendidos.

Ressalte-se o papel das auditorias principalmente a de natureza operacional que contribuem com suas avaliações para uma melhor utilização econômica dos recursos públicos gerando eficientes bens e serviços e conseqüentemente prestando relevantes resultados à comunidade.

5 CONCLUSÃO

O Brasil está no início de um caminho longo, onde os órgãos de controle estão em processo de desenvolvimento e modernização desempenhando importante papel nas relações Estado-Sociedade, contribuindo para a garantia do estado democrático e prevalecendo a supremacia do interesse público.

Com a inclusão do princípio da eficiência na Constituição Federal a administração pública passa a ser mais cobrada no desempenho das suas funções. A sociedade mais esclarecida e consciente de seus direitos passou a participar mais ativamente das decisões nas ações governamentais e a exigir serviços mais eficientes, com qualidade e em tempo hábil, capaz de se adequar às maiores exigências, voltadas ao aprimoramento, e visando um bom resultado.

Tal fato vem corroborar a necessidade de avaliar os resultados em níveis de efetividade dos gastos, com o objetivo de buscar evidências de melhorias e economias no processo. Sobre está ótica, os novos modelos de avaliação de resultado, dentro do setor público, devem buscar a construção de metodologia que permitam não apenas aos gestores mas também aos seus fiscalizadores (Tribunais de Contas e a própria sociedade), visualizar se a trajetória seguida é a desejada ou precisa ser corrigida. Diante desse panorama a busca pela eficiência e transparência nos atos e fatos administrativos com ênfase nos resultados e impactos das políticas públicas reforça-se mais ainda a priorização de definição dos indicadores de desempenho e aferição de metas que vem corroborar com a implantação da cultura gerencial de mudanças e melhorias nas práticas de gestão.

Os serviços prestados pela Auditoria promovem o ambiente ideal para o contexto da tomada de decisão pelos gestores, bem como asseguram aos (demais) usuários ou outros grupos de interesse, a confiança necessárias nas informações geradas pela administração, transparência e alto desempenho dos gestores e prestação das contas dos resultados alcançados.

Um outro ponto observado é que mesmo com o avanço nas técnicas de controle ainda falta muito caminho para ser avançado em busca de mecanismos e instrumentos para avaliar a efetividade das políticas públicas. Neste aspecto, o Brasil ainda tem muito caminho a percorrer apesar de alguns passos já ter sido dado com a criação de vários dispositivos, dentre outros a internet, a televisão, o rádio, o telefone, que fortalecem a participação popular no controle social.

Também, não é mais possível desprezar, no setor governamental, a necessidade de aprimoramento técnico, tecnologia de informação, inovação de ferramentas de gestão e entender que administrar é algo complexo. O grande desafio atual é uma gestão pública baseada no equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos. Onde o gestor público e sua equipe devem estar tecnicamente preparados para alcançar o “alto desempenho”, e acrescentar-se à busca pela eficácia e eficiência nos procedimentos, à procura pelo alcance de resultados efetivos e baseados nas demandas da sociedade. Isto só tem sentido se for direcionado para a solução daqueles problemas cuja satisfação vai se traduzir em melhoria da qualidade de vida do cidadão.

E diante dos fatos abordados a sociedade espera do Estado além de uma atuação de qualidade e eficiência também uma convivência harmoniosa entre os administradores e seus administrados, destarte de que a finalidade precípua do Estado é a satisfação do bem comum.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A Auditoria operacional e seus desafios: Um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

AMARAL JR, Geraldo Lemos. **Sistema Gerencial de Controle**. 1. ed. Rio de Janeiro: Papel Virtual, 2004.

ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

BRASIL. Constituição (1998). **Vade Mecum**. 7. ed. Coleção Saraiva de Legislação, 2009

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. Bahia: JusPODIVM, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CMRJ, **PARECER N° 04/99-SAFF do Procurador Sérgio Antônio Ferrari Filho** em 24.03.1999. Disponível em: <www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc>. Acessado em 25 de abril de 2009.

SIRAQUE, Vanderley. **Controle Social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. **Auditoria em programas governamentais: a experiência do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.** 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ABSTRACT

The objective of this article is to approach the importance of audit as a tool to control the efficiency in the actions of government. The justification for this study is to show the need to empower the organs of control mechanisms to carry out, effectively, the role of supervising the administration of public resources. Currently, the audits have evolved in order to try to measure not only aspects of management accounting, but also economic and social aspects. With the proposed new public managerialism controls will emphasize the results of government programs through the implementation and efficiency of services provided to population. Also contributes to the improved performance of the action of the government through recommendations towards the improvement of public management. The challenge today is a public management based on balance between flexibility and regulations. Where the public manager and his team must be technically prepared to meet the "high performance", adding the search for effectiveness and efficiency in the procedures, the scope of the search results based on effective and demands of society. This makes sense only if directed to solving those problems whose satisfaction will translate into improved quality of life of citizens.

Keywords: Audit. Control. Public Administration.