

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO EXECUTIVO**

**O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
DO ESPÍRITO SANTO E A AUDITORIA
DE DESEMPENHO**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

REGIS MATTOS TEIXEIRA
Rio de Janeiro 2001

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO EXECUTIVO

TÍTULO

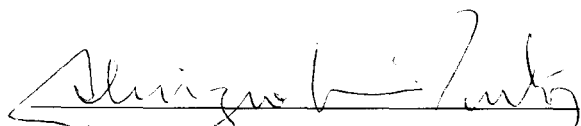
O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
E A AUDITORIA DE DESEMPENHO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA POR:
REGIS MATTOS TEIXEIRA

E

APROVADO EM 30 / 08 / 2001

PELA COMISSÃO EXAMINADORA



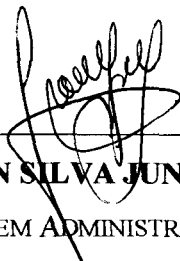
ALUIZIO LOUREIRO PINTO

PH.D EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



PAULO REIS VIEIRA

PH.D EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



GELSON SILVA JUNQUILHO

DOUTOR EM ADMINISTRAÇÃO

LISTA DE SIGLAS

ANAO - Australian National Audit Office

APP - Administração Pública progressiva

EFS - Entidade Fiscalizadora Superior

GAO - General Accounting Office

IFAC - International Federation of Accountants

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

ISC - Instituição Superior de Controle

NAO - National Audit Office

NAP - Nova Administração Pública

NPM - New public Management

OCDE - Organization for Cooperation and Development

SAI - Supreme Audit Institutions

TCEES - Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

TCU - Tribunal de Contas da União

TRT - Tribunal Regional do Trabalho

UE - União Européia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 CONTROLE	13
1.1 TIPOS DE CONTROLE	14
1.2 CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
1.1.1 <i>Controle Parlamentar</i>	19
1.1.2 <i>Controle do Tribunal de Contas</i>	22
1.1.3 <i>Cidadania e controle externo</i>	25
1.3 AS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLE NO BRASIL E NO MUNDO	27
1.4 O SISTEMA DE TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL	32
2 CONTROLE EXTERNO HOJE: DESAFIOS E PERSPECTIVAS.....	36
2.1 A "NOVA" ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	36
2.2 O PAPEL E A ATUAÇÃO DAS ISC	44
2.3 FORMAS DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE	55
3 O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO	58
3.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	60
3.2 INSTALAÇÃO E EVOLUÇÃO DO TCEES	64
3.3 O TCEES HOJE: FORÇAS E FRAQUEZAS	66
3.3.1 <i>Análise Ambiental</i>	68
3.4 O TCEES E AS RECOMENDAÇÕES PARA O CONTROLE EXTERNO	81
3.4.1 <i>Independência</i>	81
3.4.2 <i>Liberdade de investigação</i>	83
3.4.3 <i>Métodos de controle e procedimentos</i>	84
3.4.4 <i>Base constitucional das competências de controle</i>	85
3.5 DESAFIOS E PERSPECTIVAS	86
3.5.1 <i>Uma instituição em questão</i>	86
3.5.2 <i>Controle dos gastos "desorçamentados"</i>	88
3.5.3 <i>Combate à corrupção</i>	92
3.5.4 <i>Auditoria ambiental</i>	97
3.5.5 <i>Realização de auditoria de desempenho</i>	98
4 AUDITORIA DE DESEMPENHO	101
4.1 DEFINIÇÕES	101
4.2 DIFICULDADES	104
4.3 PRÉ-REQUISITOS PARA A IMPLANTAÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO NO TCEES	110
4.3.1 <i>Pessoal preparado</i>	112
4.3.2 <i>Iniciativa</i>	114
4.3.3 <i>Reorganização interna</i>	114
4.3.4 <i>Enfatizar a necessidade do controle interno</i>	115
4.3.5 <i>Desenvolver normas e políticas de auditoria de desempenho</i>	117
4.3.6 <i>Definição de Marco Legal</i>	118
4.3.7 <i>Providências Adicionais</i>	119
CONCLUSÃO.....	120
REFERÊNCIAS.....	125

RESUMO

A corrupção e a ineficiência estatais são problemas recorrentes da administração pública brasileira, sempre a ocupar espaço na imprensa. Diversas instituições, entre as quais a própria imprensa, se ocupam de buscar a melhoria da gestão dos recursos públicos, pelo combate à corrupção e ao desperdício. Mas há uma instituição, o Tribunal de Contas, que existe exatamente com a missão de garantir o bom uso dos recursos públicos. É uma árdua missão como demonstram as notícias de jornais, e que não vem sendo cumprida a contento. O controle exercido pelo Tribunal de Contas é efetuado quanto aos aspectos da regularidade e do mérito na arrecadação, guarda e aplicação dos recursos públicos. No complexo ambiente em que opera, o Tribunal de Contas só conseguirá exercer com plenitude seu papel se compreender este ambiente, formulando as estratégias adequadas para sua atuação. Isto inclui decidir sobre como exercer o controle e qual aspecto deve ser enfatizado. Este trabalho busca fornecer subsídios para esta compreensão, bem como sugestões para que o Tribunal possa melhor cumprir seu papel, de acordo com a natureza contemporânea de sua missão.

ABSTRACT

Corruption and inefficiency in the public sector are recurrent problems in the Brazilian Public Administration, always present in the media. Many institutions, like the media, are searching for ways to improve the public management practices, in almost all levels of Government, fighting unethical behaviour of politicians and public servants. But there are one institution, the *Tribunal de Contas* (court of accounts), that has precisely the mission to assure the good application of public resources. It is an arduous missions like is showed by the newspapers, and which has been not accomplished in a totally desired way. Auditing in the *Tribunal de Contas* is of two basic types: *compliance auditing* (that includes financial audits) and *performance auditing*. In the complex environment that the *Tribunal de Contas* operates, it will only fulfill its role through the understanding of the administrative and political culture to formulate effective strategies of action. This include the decision about how exercise the control and which feature should be emphasized. This work provide subsidy to this understanding and suggestions for a better role accomplishment, in accordance with the contemporaneous nature of the institution mission.

Introdução

Um requisito fundamental das sociedades democráticas é o controle da gestão dos recursos públicos. Este controle deve incidir sobre toda ação dos poderes públicos. A função de controle não é, entretanto, atribuição de um único ente ou organização. Ao contrário, para um controle eficaz, um conjunto de instituições, públicas e privadas, assim como a permanente vigilância dos cidadãos, são necessárias.

Existe, no entanto, uma instituição que desempenha um papel proeminente no controle da gestão dos recursos públicos no Estado brasileiro: O Tribunal de Contas. Um papel importante, mas não tão bem definido quanto seria desejável para a construção de uma instituição forte. Este papel, mutante e em renovação, constitui objeto do presente estudo.

O sistema nacional de controle externo constitui-se do Tribunal de Contas da União, dos Tribunais de Contas do Estado e dos Tribunais de Contas de Municípios¹. No caso do Espírito Santo, há somente o Tribunal de Contas do Estado, responsável pela fiscalização tanto das administrações estaduais como das administrações municipais.

A teoria e a prática das instituições de controle têm refletido a visão de que estas instituições devem realizar duas espécies de controle: controle de conformidade e controle de desempenho. Os tribunais de contas brasileiros, tradicionalmente, efetuam controles voltados a verificar a conformidade dos procedimentos e atos de

¹ No caso de TCM's, existem aqueles com jurisdição de um único município, e aqueles com jurisdição em todos os municípios do Estado.

gestão dos jurisdicionados² com as normas, leis e regulamentos à que estes estão sujeitos. Embora de maneira incipiente, diversos tribunais têm buscado implementar o controle do desempenho. O instrumento principal para isto é a auditoria de desempenho (*performance audit*).

No entanto, não é claro que esta espécie de controle contribua para a realização da missão destas instituições. Disto decorre a questão primordial a que se propõe responder neste estudo: até que ponto o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) deve implantar a auditoria de desempenho? Ou, dito de forma mais objetiva, o Tribunal deve implantar a auditoria de desempenho? Para dar solução a este problema, questões intermediárias devem ser respondidas. Destas, as principais são:

- Qual o papel das instituições de controle externo, e mais especificamente do Tribunal de Contas, no Estado contemporâneo?
- Porque o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo deve implantar a auditoria de desempenho?
- Quais os pré-requisitos para a implantação da auditoria de desempenho?
- Como (o que fazer para) implantar a auditoria de desempenho no TCEES?

Contextualização do Problema

Corrupção e desperdício de recursos públicos são males contemporâneos que têm rendido crescente destaque na mídia. Experiências internacionais indicam que a

² Jurisdicionados são os entes que gerem recursos públicos no âmbito da jurisdição do Tribunal e que, por isto, estão sujeitos a sua fiscalização. No caso do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo são os entes que arrecadam, guardam ou aplicam recursos dos cofres do Estado ou dos Municípios.

indignação com o tema não se limita ao Brasil. De fato, a organização Transparência Internacional, que estuda meios para o combate a corrupção e publica regularmente um índice que procura refletir o grau da corrupção³ em vários países, inclusive no Brasil, surgiu na Alemanha em 1993. Vê-se que este não é um problema exclusivo de países pobres ou em desenvolvimento.

Em relação ao desperdício ou à ineficiência na aplicação dos recursos públicos, há uma preocupação adicional no Brasil. Comparado a países de renda *per capita* similar, a carga tributária nacional é excessivamente grande. Por outro lado, os recursos ainda são insuficientes para atender aos direitos sociais e individuais mais básicos, como educação, saúde e segurança.

Isto implica dizer que não há mais espaço para aumentar a carga tributária sem deteriorar ainda mais as relações sociais entre os que lutam para reduzir, ou ao menos não aumentar, sua contribuição para a arrecadação fiscal. Assim, a única forma de melhor atender a sociedade é aumentando a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Compatível com este pensamento e, de qualquer forma, derivado da preocupação em melhor utilizar os recursos públicos em benefício da sociedade, desenvolve-se a partir da década de 80 estudos e reformas em direção ao que se convencionou chamar de "nova" administração pública, ou administração pública gerencial. Este modelo prevê, além de mudanças forma de gerir o Estado, também reformulações institucionais, como a criação de agências reguladoras e organizações sociais.

³ Este índice é denominado *Corruption Perceptions Index - CPI*, ou índice de percepções da corrupção.

O Tribunal de Contas, como instituição dotada do poder-dever de exercer o controle externo da administração pública, tem portanto uma série de desafios. Em primeiro lugar, atuar em uma área vista como problemática que está sob constante foco da sociedade. Em segundo lugar, acompanhar as mudanças que estão ocorrendo na administração pública, de forma a exercer com efetividade seu papel.

Como uma instituição conservadora, cujo passado conta uma história de apego às normas, às leis e aos regulamentos, o Tribunal de Contas só poderá superar esses desafios mediante o reconhecimento de que uma mudança importante nas suas estratégias de atuação é fundamental para o pleno exercício de sua missão.

Formulação do Problema

Até que ponto o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo deve implantar a auditoria de desempenho?

Objetivo final

Demonstrar que a implantação da auditoria de desempenho contribui para o fortalecimento do Tribunal de Contas e o reconhecimento de que seu papel é fundamental para a melhoria da gestão dos recursos públicos.

Objetivos Intermediários

- Demonstrar o papel desempenhado pelo TCEES, seus limites e suas possibilidades;
- Demonstrar o papel contemporâneo das instituições de controle externo da gestão de recursos públicos;

- Apresentar sugestões para que TCEES possa melhor cumprir sua missão;

Delimitação do estudo

Analisar de uma forma mais abrangente a atuação de uma entidade complexa como o Tribunal de Contas é um desafio que não pode ser vencido sem a indicação de alguns limites de estudo. A primeira limitação aqui colocada é disciplinar. Os Tribunais de Contas podem ser analisados sob múltiplos pontos de vista: jurídico, econômico, político, sociológico. Mas aqui, a análise limita-se ao ponto de vista da ciência da administração. Mesmo reconhecendo que, em alguns casos, seja necessário recorrer a autores do campo jurídico ou a definições originadas das ciências econômicas, isto será feito apenas subsidiariamente.

Uma outra limitação é de escopo. A atuação de um órgão pode ser descrita em termos de políticas, atividades, projetos. Mas se o que se quer é uma visão ampla, são as estratégias de atuação que nos interessam. Mais do que descrever o que é feito, embora esta compreensão seja importante, deseja-se apontar princípios e estratégias subjacentes a estas ações. Só assim será possível vislumbrar possíveis caminhos e tendências.

Relevância do Estudo

O mau uso dos recursos públicos é um dos grandes problemas das sociedades contemporâneas. Fraudes, abusos, subornos, ineficiência ou puro desperdício são alguns escoadouros por onde vertem indevidamente o dinheiro do Estado e, portanto, do povo. Casos recentes de corrupção, como o do TRT de São Paulo, fraudes no INSS do Rio de Janeiro, obras inacabadas em todo o Brasil são apenas alguns exemplos do que ocorre em todo o País e, por que não, no mundo.

Entre as diversas instituições públicas que procuram combater estes desvios na gestão dos recursos públicos, destacam-se as instituições de controle externo. Criadas exclusivamente para zelar pelo bom uso dos recursos públicos, os Tribunais de Contas são, no Brasil, os órgãos encarregados de exercer o Controle Externo da gestão destes recursos.

Assim, a relevância deste trabalho, que busca fornecer subsídios para o aprimoramento desta instituição, fundamenta-se em sua importância na configuração do Estado moderno, em um momento histórico em que a sociedade espera, cada vez mais, que os recursos públicos sejam usados não só com integridade, mas também com eficiência.

1 Controle

A definição do conceito de controle pode ser encontrada tanto no âmbito das ciências jurídicas quanto nas ciências administrativas. Na definição clássica, são quatro as funções administrativas: planejar, organizar, dirigir e controlar/avaliar. E como função administrativa, controle consiste na "definição de padrões para medir desempenho, corrigir desvios ou discrepâncias e garantir que o planejamento seja realizado" (Chiavenato, 1993).

Zymler (1998) segue a mesma linha, ao afirmar que "tem-se no controle o instrumental do qual se valem as organizações para avaliar suas ações e, ao final do processo, propor as medidas que se fizerem necessárias para correção de desvios na consecução dos objetivos organizacionais".

Meirelles (1993), explica que, em administração pública, controle é "a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".

Em um estudo considerado minucioso por Medauar (1993:14), Bergeron⁴ aponta seis acepções do termo controle, descritos a seguir de seu sentido mais forte ao mais fraco:

1. **Dominação**, a que se associam idéias de subordinação, centralização e monopolização e da qual originam-se, como corrupção, às idéias de força e abuso.

⁴ Bergeron *apud* Medauar, Odete. Controle da administração pública. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p.13.

2. **Direção**, significando ter a direção efetiva, associada às idéias de comando, gestão.
3. **Limitação**, com a idéia de regulamentação, proibição. Exemplo: controlar as importações, controlar o câmbio.
4. **Vigilância ou fiscalização**, associada às idéias de supervisão, inspeção, censura. Contém um sentido de continuidade.
5. **Verificação**, associada às idéias de exame, constatação, não trazendo por si a idéia de continuidade, mas sim vinculado a um objeto ou um conjunto de objetos precisos.
6. **Registro**, associada às idéias de identificação, equivalência, autenticação. Designa a mais fraca intensidade do controle e é seu sentido originário.

O conceito acentuado por Bergeron é o de verificação de conformidade a algo, a um modelo de comparação. Segundo Medauar, nesta mesma linha inserem-se Giannini⁵, Forti⁶ e Marcel Waline⁷. Há controle, portanto, quando o objeto do controle é confrontado, relacionado a um padrão que serve de escala de valor para efeito de apreciação.

1.1 Tipos de Controle

Diversos aspectos merecem ser considerados na análise desta instituição chamada controle. Sem pretender esgotar todas as classificações possíveis, os tipos

⁵ Giannini (1974) apud Medauar, op. Cit., p. 18.

⁶ Forti (1915) apud Medauar, op. Cit., p. 17.

⁷ Waline (1969) apud Medauar, op. Cit., p. 18.

apresentados a seguir são mais freqüentemente citados pelos estudiosos do tema (veja-se, por exemplo, Meirelles, 1986; Bergeron, apud Medauar, op. cit.; Medauar, 1993; Zymler, 1998) e, ao mesmo tempo, mais pertinentes no estudo aqui conduzido.

I) Quanto ao momento do controle:

- a) *A priori*, prévios, preventivos;
- b) Concomitantes ou simultâneo;
- c) *A posteriori*, consecutivos, subsequêntes, ou corretivos;

II) Quanto ao aspecto controlado:

- a) Legalidade:
 - i) Legalidade genérica;
 - ii) Contábil-financeira;
- b) Mérito;
 - i) De eficiência, eficácia e economicidade;
 - ii) De gestão;

III) Quanto à localização do órgão controlador:

- a) Controle interno;
- b) Controle externo;

Ressalte-se que os autores divergem em suas tipologias, mas as três categorias aparecem na maioria deles. A primeira categoria citada, referente ao momento em que ocorre o controle, tem, então, três possibilidades:

A priori, prévio, ou preventivo: quando ocorre antes da edição do ato e visa impedir que a administração cometa ilegalidade ou erro, que aja arbitrariamente ou cause dano. Pode ser encontrada ainda a distinção entre controle prévio e controle preventivo, sendo que o primeiro ocorre quando o ato é submetido ao órgão controlador antes de sua edição e o segundo quando não o ato em si, mas as condições para que este ocorra de acordo com a lei, são verificadas.

Concomitante ou simultâneo: quando ocorre ao mesmo tempo em que as atividades controladas são desempenhadas.

A posteriori ou subsequente: quando ocorre após a edição do ato ou tomada de decisão. É essencialmente corretivo e objetiva censurar os erros cometidos, eliminar ou reparar as consequências destes erros.

A segunda categoria refere-se ao aspecto controlado e pode ser:

De Legalidade (ou regularidade): o controle de legalidade significa conformidade à lei, em sentido amplo (Constituição, lei ordinária, regulamentos, decretos). Neste tipo enquadra-se uma categoria específica de controle de legalidade que é a regularidade contábil-financeira.

De Mérito: O controle do mérito, também chamado de controle de oportunidade ou conveniência⁸ por alguns autores, abrange a verificação da eficiência e/ou eficácia e/ou economicidade do órgão, programa ou atividade controlado.

Medauar, acrescenta uma terceira espécie em relação ao aspecto controlado, que é o "controle de boa administração". Para esta autora, mas não para outros autores⁹, que o consideram como parte do controle de mérito, o controle de boa administração é subdividido em controle da eficiência e controle de gestão, enquanto que o controle de mérito refere-se apenas à conveniência ou oportunidade. Controlar a eficiência significa controlar até que ponto os recursos (humanos, financeiros, materiais) disponíveis estão sendo bem empregados. Já no controle da gestão o foco estaria, principalmente, em verificar se os resultados alcançados estão de acordo com os objetivos do órgão. Embora o termo gestão abarque a totalidade das atividades e por conseguinte também aspectos relacionados a legalidade e eficiência, optou-se por mantê-lo separado para evidenciar-lhe a importância.

Esta classificação quanto ao aspecto controlado assume especial relevância neste trabalho, pois o instrumento principal para avaliar o mérito da gestão, especialmente quanto sua eficiência, eficácia e economicidade é a auditoria de desempenho, objeto central deste trabalho.

A terceira classificação de controle aqui relacionado diz respeito à localização do órgão controlador, que pode ser:

⁸ Esta denominação é menos abrangente do que a definição mais aceita, que não se preocupa apenas com a conveniência ou oportunidade, mas também com o resultado da ação.

⁹ Veja por exemplo Citadini, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1995. p. 18.

Controle interno: é aquele em que o órgão responsável pelo controle está inserido na mesma estrutura do órgão controlado.

Controle externo: é aquele exercido por unidades de outra organização, situando-se nesta espécie o controle realizado por instituições políticas, técnicas e/ou jurídicas. Nesta categoria insere-se o controle exercido pelos tribunais de contas, como será melhor examinado a seguir.

1.2 Controle Externo da Administração Pública

O conceito atual de controle externo abrange uma série de mecanismos e entidades que, apenas funcionando adequadamente e em conjunto, serão capazes de lidar com o desafio de garantir uma regular e efetiva gestão dos recursos públicos. Esta relação de mecanismos e entidades inicia-se com o parlamento, titular constitucional do controle externo, segue-se com o Tribunal de Contas, Ministério Público, ouvidorias e conselhos sociais e complementa-se com organismos da sociedade civil, tal como a Transparência Brasil¹⁰, com a imprensa, além dos mecanismos que procuram dar aos cidadãos oportunidades de exercer ou ao menos colaborar com o controle, tais como denúncias e audiências públicas. Esta lista não esgota as possibilidades de controle externo, mas apenas marginalmente se pode imaginar alguma forma de controle sobre a gestão pública fora dela.

Entretanto, é o Poder Legislativo que está formalmente encarregado de exercer o controle externo no Brasil e para isto conta com o auxílio dos Tribunais de Contas da

¹⁰ Transparência Brasil é uma ONG que, segundo seu estatuto, se destina a promover a defesa do interesse público, por meio do combate à corrupção, contribuindo para o aperfeiçoamento das instituições e do processo democrático.

União, dos Estados e dos Municípios, nas esferas federal, estadual e municipal, respectivamente. É sobre este controle institucional que se discorre a seguir.

1.1.1 Controle Parlamentar

O controle externo é aquele exercido por um poder sobre outro. Ou por um órgão de um poder sobre órgãos dos demais poderes. Contrasta com o controle interno, pois este é feito internamente, quando um órgão do poder executivo, por exemplo, fiscaliza as atividades dos ministérios.

Para Zymler (1998:22), controle externo exercido pelo Poder Legislativo desdobra-se em controle político e controle técnico. O primeiro é exercido diretamente pelas casas legislativas (Senado, Câmara Federal, Assembléias Legislativas e Câmaras Legislativas). O controle técnico é exercido pelos Tribunais de Contas.

Medauar (1993:87-88) pondera que a expressão controle político não é adequada, pois outras instituições de controle podem exercê-lo também sob o ponto de vista político. Rejeita também a expressão "controle legislativo" por dar a entender que seria o controle exercido pela lei.

Conclui que mais adequada é a expressão "controle parlamentar", ou ainda "controle pelo Poder Legislativo", que remete diretamente a idéia que se quer expressar, de controle exercido pelo parlamento. Ressalte-se que o controle exercido pelo Tribunal de Contas não está abrangido pelo termo "controle parlamentar".

Feder (1999:42) é taxativo: "O controle político é aquele que o parlamento exerce sobre o executivo ...". A natureza política deste controle adviria da argumentação de que as decisões tomadas pelo parlamento levam em conta os interesses superiores

do Estado e da sociedade. Direitos individuais poderiam ser feridos em prol do bem estar da comunidade. Exemplificando, em nome da "governabilidade" ou da "preservação das instituições democráticas" o parlamento poderia aprovar ou descartar o impedimento de um governante, mesmo contrariando eventuais evidências ou provas decorrentes de um processo de *impeachment*. Contra a utilização deste termo pesa o argumento de que o legislativo não é o único órgão a exercer controle político.

Ferreira Filho¹¹ e Silva¹² concordam ao afirmar que a função de fiscalização (ou controle) exercida pelo Poder Legislativo assume importância crescente, dado que a iniciativa legislativa cabe, por paradoxal que pareça, cada vez mais ao Poder Executivo.

A intensidade deste controle varia conforme o regime de governo, sendo, em geral, mais forte nos regimes parlamentaristas e mais fraco nos países de regime presidencialistas.

No Brasil alguns dos principais instrumentos¹³ disponíveis ao Poder Legislativo para o exercício do controle parlamentar são:

- Pedidos escritos de informação;
- Convocação para comparecimento;
- Comissões parlamentares de inquérito (as famosas CPI's);

¹¹ Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. Vol. I, 1977, p.244 *apud* Medauar, op. cit., p.89.

¹² Silva, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Saraiva, 19ª ed., 1992, p.140 *apud* Medauar, op. cit., p.89.

¹³ Zymler, Benjamin. **Questões de controle: controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 29, nº 76, pp. 15-42, 1998.

- Aprovações e autorizações de atos do executivo;
- Sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder de regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Contudo, a crença na efetividade deste controle é muito menor do que a importância que lhe é atribuída. Ramón Real¹⁴ afirma com propriedade que

"dado seu caráter político e a influência do regime de partidos, esse controle está falhando muito e nunca poderia abarcar, de forma sistemática, as necessidades de uma grande administração moderna, cuja complexidade e tecnicismo escapam à competência e possibilidades de trabalho dos parlamentares, absorvidos por sua atividade legislativa e política".

Pode-se citar um outro fator que concorre para a fragilidade do controle exercido diretamente pelo Poder Legislativo, a relação muitas vezes promíscua, a política do "é dando que se recebe", que acontece entre os poderes constituídos, em especial entre os integrantes do Executivo e do Legislativo. De tal fato decorre muitas vezes o pouco interesse em exercer uma fiscalização eficaz, que fica condicionada a acordos e negociações de interesse nem sempre público.

No controle parlamentar, o foco principal diz respeito à natureza política dos atos controlados. Importa mais saber se as ações e decisões fiscalizadas estão de acordo com o que o parlamento considera alinhados com as políticas (econômicas, sociais, de comércio exterior, de privatização, etc) da nação (ou do Estado, ou do município conforme o caso) do que aspectos legais e/ou técnicos. Não que estes últimos sejam desconsiderados nas ações de controle levadas a termo pelos parlamentos, mas não raro, aspectos políticos como manter a "governabilidade" são

¹⁴ Real, Ramón. El Control de la Administración. RDP 32/8, nov.-dez./1974 *apud* Medauar, op. cit. p.90.

levados em conta nas decisões tomadas pelo parlamento, que decorrem de CPI's, por exemplo.

De certa forma, o "controle técnico" complementa o controle exercido pelo Poder Legislativo. No controle exercido pelos Tribunais de Contas preponderam os aspectos legais e/ou técnicos nas ações de fiscalização.

1.1.2 Controle do Tribunal de Contas

Existe pois um controle que é externo mas não é parlamentar ou político. O controle exercido por aquelas que são conhecidas como instituições superiores de controle¹⁵ (ISC). Em quase todos os países democráticos com algum grau de desenvolvimento econômico pode-se encontrar uma Instituição de controle externo. Estas instituições apresentam características diferentes, porém com alguns traços em comum (Citadini, 1995; Zymler, 1998; Gualazzi, 1992; Medauar, 1993). Não há uma tipologia que possa ser considerada consensual em relação às ISC's. Podem ser classificadas, por exemplo, quanto ao momento do controle, em prévios, consecutivos ou posteriores. Podem também ser classificadas quanto ao Poder ao qual é vinculada: Executivo, Legislativo ou Judiciário.

O controle das finanças públicas, ou de forma mais completa, o controle da gestão dos recursos públicos, é exercido, quanto aos aspectos financeiro, contábil, orçamentário, patrimonial e operacional pelo Tribunal de Contas, em auxílio ao Congresso Nacional (ou a Assembléia Legislativa, ou a Câmara Municipal, conforme

¹⁵ Também é possível encontrar na literatura a denominação Entidades de Fiscalização Superior (EFS) para estas mesmas instituições.

a esfera do Poder), como está expresso na Constituição Federal, em seus artigos 70 e seguintes.

Esta vertente do controle, exercida pelo Tribunal de Contas, e seus congêneres em todo o mundo, é, em sentido estrito, denominada controle externo. E o papel fundamental que lhe reserva o ordenamento jurídico é o de zelar pela correta gestão dos recursos públicos. Entenda-se por isto garantir que os recursos serão arrecadados, guardados, geridos e aplicados conforme os princípios constitucionais (art. 37 da Constituição Federal, em vigor) que regem a administração pública, qual sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O controle externo exercido pelo Congresso Nacional fundamenta-se no artigo 70 da Constituição Federal, como segue:

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

Parágrafo único - prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelas quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

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

Quanto às competências do Tribunal de Contas, estas foram estabelecidas no artigo 71 da Constituição Federal, como segue:

"Art. 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 deram 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, qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento 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 estabeleceria, 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.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades"

As competências do Tribunal de Contas do Estado foram definidas pela Constituição do Estado do Espírito Santo, conforme o modelo emanado da Constituição Federal. A Lei Complementar Estadual nº 32 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas, detalha estas competências, mantendo as orientações originadas da constituição.

1.1.3 Cidadania e controle externo

Nas concepções de caráter histórico, o Estado pode ser explicado como a consequência de um processo histórico através do qual os grupos ou classes com maior poder institucionalizam esse poder, estabelecem a ordem na sociedade e garantem para si apropriação do excedente econômico. Nas teorias de natureza

lógico-dedutiva o estado pode ser visto como resultado de um contrato social entre os cidadãos ¹⁶.

Por analogia podemos entender a democracia no Brasil como um processo histórico pelo qual indivíduos ou grupos buscam garantir para si o respeito ao que consideram os seus direitos. Conseqüentemente, os direitos que constituem a cidadania são resultado de um processo histórico através do qual indivíduos, grupos e nações lutam por adquiri-los e fazê-los valer.

Nesta visão, a cidadania surge da interação entre três conquistas sociais: o estabelecimento da ordem, a garantia da liberdade e a manifestação da aspiração de justiça. Cidadão é, portanto, um membro do Estado dotado de direitos e capaz de interferir na produção do Direito. Na visão de Marshall (1950 *apud* Bresser Pereira, 1996:104), inicialmente foram definidos os direitos civis, a seguir os direitos políticos e por fim os direitos sociais.

Os direitos civis são aqueles através dos quais os cidadãos conquistaram o direito à liberdade e à propriedade. Através dos direitos políticos, conquistou-se o direito de votar e de ser votado. Os direitos sociais referem-se a conquistas como o direito à saúde, à educação, à cultura, à habitação, etc.

Bresser Pereira (1996:106), afirma que um quarto tipo de direitos está surgindo e que ele propõe chamar de direitos públicos ou de "direitos republicanos". Estes direitos seriam aqueles conferidos aos cidadãos contra aqueles que buscam apropriar-se privadamente de bens públicos. É o respeito e a garantia desses

¹⁶ Para uma discussão aprofundada a esse respeito, ver Bresser Pereira (1996:102).

direitos que confere ao indivíduo, membro do Estado, o *status* de cidadão. E é o exercício destes direitos pelo cidadão que constitui a cidadania.

É em relação a este último tipo de direitos, os direitos dos cidadãos de que o patrimônio público seja efetivamente de todos e para todos, que se verifica a atuação e as atribuições dos Tribunais de Contas.

Se o papel do Tribunal de Contas é exercer o controle externo da gestão dos recursos públicos, o atributo principal deste papel é garantir à sociedade que os recursos públicos são aplicados corretamente, em atenção aos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência¹⁷.

Bresser Pereira esclarece que "enquanto os direitos civis são direitos individuais, (...) os direitos republicanos são direitos coletivos, no sentido que protegem a coletividade, que seria capaz de agir coletiva e solidariamente em função do interesse comum ou público" (Bresser Pereira, 1996:109).

A importância do Tribunal de Contas na defesa da cidadania fica clara a partir deste conceito, pois é a entidade que tem a competência institucional para a defesa dos "direitos republicanos".

1.3 As instituições superiores de controle no Brasil e no Mundo

Os órgãos responsáveis pelo controle da gestão de recursos públicos, em nível federal, são conhecidos na literatura como Instituições Superiores de Controle - ISC (*Supreme Audit Institution - SAI*). Embora a missão delas seja semelhante, elas possuem diferentes características em cada um dos países em que existem. O

panorama apresentado a seguir fornece uma visão inicial das principais características das ISC's em alguns países selecionados por sua representatividade quanto a aspectos mais relevantes.

Um **primeiro aspecto** é o tipo de órgão responsável pelo controle externo (a partir daqui, por toda referência a controle externo entenda-se o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas ou instituições similares em outros países, exceto quando indicado o contrário). Estes órgãos podem ser colegiados, como no Brasil, ou singulares, como na Inglaterra.

Nos órgãos colegiados, as principais decisões são tomadas pelos membros da ISC (no Brasil, Ministros no nível federal e Conselheiros nos níveis estadual e municipal). Estes órgãos teriam sido criados, segundo Palomba (1996:86), com a função principal de realizar o controle da legalidade dos atos da administração pública. Esta origem deve-se, segundo o mesmo autor, à forte influência jurídica dos países que adotaram este modelo.

Nos órgãos singulares, as decisões são monocráticas, tomadas pelo auditor geral (ou controlador geral). Estes órgãos apareceram com a preocupação principal de fornecer informações acerca do mérito da gestão dos recursos públicos (Palomba, 1996:23).

Ainda para Palomba, o que se verifica hoje é que os Tribunais de Contas estão cada vez mais se preocupando com os resultados da gestão pública, avaliando sua eficiência e eficácia, ao passo que, em sentido inverso, os órgãos singulares estão se ocupando também de controles legais e formais. Em ambos os casos está

¹⁷ Estes princípios constam do art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, em vigor.

acontecendo uma ampliação do escopo de sua atuação, acrescentando novas competências sem abandonar as anteriores.

O **segundo aspecto** aqui considerado é o Poder ao qual está vinculada a instituição, se Executivo, Legislativo, Judiciário ou mesmo se a nenhum destes. No caso do Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) já passou por diversas situações: originalmente como órgão intermediário entre os poderes constituídos, depois constou no capítulo destinado ao Poder Judiciário e hoje atua em auxílio ao Poder Legislativo, mas não subordinado à este.

Internacionalmente, a vinculação ao parlamento é mais comum, acontecendo em países como Estados Unidos, Canadá, Alemanha, Inglaterra e Espanha. O Tribunal de Contas de Portugal faz parte do poder Judiciário, ao passo que apenas em países de organização estatal incipiente ou regimes ditatoriais o órgão de fiscalização mantém-se subordinado ao executivo¹⁸.

Um **terceiro aspecto** é a forma de fiscalização adotada, se o controle é prévio, concomitante ou posterior. O controle prévio encontra-se na origem da criação das instituições de controle financeiro. O Estado era menor, suas atividades menos complexas e o escopo do controle mais reduzido, o que tornava possível que o ato de gestão fosse submetido ao órgão de controle antes mesmo de sua edição.

A complexidade e o agigantamento do Estado moderno inviabilizou quase que totalmente esta forma de controle. Entre os poucos países que ainda adotam esta forma de controle, de maneira limitada, pôde-se citar¹⁹ Bélgica, Portugal, Itália e

¹⁸ CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1995. pgs. 25-26.

¹⁹ PALOMBA, Renato Carreri. **Controle externo: evolução e tendências**. Revista do Tribunal de contas do Distrito Federal, Brasília, 22: 79-104, 1996.

Grécia. O registro prévio das admissões e aposentadorias é uma das poucas atribuições do Tribunal de Contas em que o controle é efetuado previamente.

No controle posterior os atos de gestão são apreciados após consumados, com por exemplo no julgamento das contas dos administradores públicos. O controle concomitante ocorre durante a execução de um programa ou projeto. Inspeções e auditorias são os instrumentos de que dispõe as ISC's para a realização de controle concomitante. Nem toda auditoria é concomitante, entretanto. Uma auditoria²⁰ pode ser realizada durante ou após a construção de um prédio. Até mesmo na fase de elaboração do projeto e contratação dos prestadores de serviço/empreiteiros a ISC pode atuar, eventualmente evitando o mau uso dos recursos públicos, antes mesmo que se gaste um centavo.

De acordo com Muñoz Álvarez (1994:19 *apud* García-Alós 2000:38) os modelos de fiscalização de recursos públicos podem dividir-se em quatro sistemas:

- Sistema anglo-saxônico: Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda e Israel são exemplos de países onde a instituição de controle é um órgão monocrático designado pelo parlamento e pelo chefe do executivo. Seus resultados e atividades devem ser relatados ao parlamento, do qual depende.
- Sistema latino: É o caso de França, Itália, Grécia e Portugal, onde o órgão de controle desempenha tarefas jurisdicionais.
- Sistema Germânico: Na Alemanha e na Áustria, onde existem órgãos monocráticos de gestão, mas com estrutura funcional colegial no caso da

²⁰ Sobre este assunto voltar-se a falar no capítulo seguinte com maior profundidade.

Alemanha. Exercem funções de fiscalização a *posteriori* e funções consultivas, em relação ao governo e ao parlamento.

- Sistema escandinavo: semelhante ao sistema germânico, porém mais dependente do executivo, que designa seus membros. Possui função de fiscalização e assessoria em relação ao governo.

Um dos aspectos segundo o qual se avalia uma ISC é a relação existente entre o número de funcionários destas instituições e a população do país. Comparado com os países da União Européia vê-se que a situação do TCU é compatível com as instituições dos países de maior população (França, Alemanha, Itália e Reino Unido), não apresentando excesso ou insuficiência no número de funcionários.

País	População	Quadro de pessoal da ISC	Auditor por 100.000 habitantes
Áustria	8,2	330	4,02
Bélgica	10,3	620	6,02
Dinamarca	5,3	260	4,90
Finlândia	5,2	135	2,60
França	59,0	500	0,84
Alemanha	82,7	965	1,17
Grécia	10,6	760	7,16
Irlanda	3,7	140	3,78
Itália	57,5	854	1,48
Luxemburgo	0,4	40	10,00
Holanda	15,9	320	2,50
Portugal	9,8	590	6,02
Espanha	39,8	800	2,01
Suécia	8,9	300	3,37
Reino Unido	59,5	750	1,26
Brasil	169,8	2.041	1,20

Fontes: 1) Tribunal de Contas da União. **Relatório das atividades do TCU, 2º trimestre 2001**, Brasília, TCU, 2001.
2) Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo 2000, sinopse preliminar**. Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 19 mar. 2002.
3) National Audit Office. **State audit in the European Union**. NAO, United Kingdom, 2002.

O sistema brasileiro aproxima-se mais do sistema latino, pois confere aos Tribunais de Contas poderes jurisdicionais, embora não seja ligado ao Judiciário. A natureza e

eficácia das decisões dos Tribunais²¹ tem sido motivo, entretanto, de acalorados debates sem que uma posição definitiva tenha sido alcançada. Ou seja, possuem as decisões do Tribunal eficácia judicial ou meramente administrativa? Esta questão, na qual não se aprofundará, por estar fora do escopo deste trabalho, revela que, embora aproxime-se do modelo latino, a competência jurisdicional não é tão evidente no sistema brasileiro quanto neste.

1.4 O sistema de Tribunais de Contas do Brasil

O sistema brasileiro de Tribunais de Contas é composto pelo Tribunal de Contas da União - TCU, pelos Tribunais de Contas Estaduais - TCE's e pelos Tribunais de Contas Municipais - TCM's. Alguns Estados possuem apenas um Tribunal de Contas Estadual, que fiscaliza tanto Estado quanto municípios. Em outros, como é o caso de Ceará e Bahia existem dois Tribunais, um que fiscaliza o Estado e outro que fiscaliza todos os Municípios. Finalmente há o caso de São Paulo e Rio de Janeiro onde há um Tribunal apenas para a capital e um outro para o Estado e todos os demais municípios. O quadro a seguir explicita a jurisdição dos tribunais de contas brasileiros.

²¹ Ver, por exemplo, Affonso, Sebastião Baptista. **Decisões dos Tribunais de Contas: sua natureza e eficácia.** Revista do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, ano XXII, nº 4, p.306 - 322.

Estado	Tribunais	Esfera Jurisdicionada
Acre	Tribunal de Contas do Estado do Acre	Estado e Municípios
Alagoas	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Estado e Municípios
Amapá	Tribunal de Contas do Estado do Amapá	Estado e Municípios
Bahia	Tribunal de Contas do Estado da Bahia Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia	Estado Municípios
Ceará	Tribunal de Contas do Estado do Ceará Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará	Estado Municípios
Distrito Federal	Tribunal de Contas do Distrito Federal	Distrito Federal
Espírito Santo	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	Estado e Municípios
Goiás	Tribunal de Contas do Estado de Goiás Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás	Estado Municípios
Maranhão	Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	Estado e Municípios
Mato Grosso	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso	Estado e Municípios
Mato Grosso do Sul	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	Estado e Municípios
Minas Gerais	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	Estado e Municípios
Pará	Tribunal de Contas do Estado do Pará Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará	Estado Municípios
Paraná	Tribunal de Contas do Estado do Paraná	Estado e Municípios
Paraíba	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	Estado e Municípios
Pernambuco	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	Estado e Municípios
Piauí	Tribunal de Contas do Estado do Piauí	Estado e Municípios
Rio de Janeiro	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	Estado e Municípios(*) Capital do Estado
Rio Grande do Sul	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	Estado e Municípios
Rio Grande do Norte	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	Estado e Municípios
Rondônia	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	Estado e Municípios
Roraima	Tribunal de Contas do Estado de Roraima	Estado e Municípios
São Paulo	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo Tribunal de Contas do Município de São Paulo	Estado e Municípios(*) Capital do Estado
Santa Catarina	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Estado e Municípios
Sergipe	Tribunal de Contas do Estado de Sergipe	Estado e Municípios
Tocantins	Tribunal de Contas do Estado de Tocantins	Estado e Municípios

* Exceto a capital do Estado

Além dos recursos próprios do ente jurisdicionado, os Tribunais exercem fiscalização sobre os recursos repassados a outros entes. Assim, o TCU fiscaliza Estados e Municípios quando estes utilizam, em geral mediante convênios, acordos ou ajustes, recursos repassados pela União. Da mesma forma, os TCE's fiscalizam a aplicação de recursos repassados aos municípios por meio destes mesmos instrumentos.

Jurisdição dos Tribunais de Contas		
Esfera	Jurisdição	Fiscalização Complementar
União	TCU	
Estados	TCE	TCU (recursos federais)
Municípios (onde não há TCM)	TCE	TCU (recursos federais)
Municípios (onde há TCM)	TCM	TCU (recursos federais) TCE (recursos estaduais)

Todos estes Tribunais foram criados à imagem do TCU, preservando suas principais características, como colegiado com integrantes indicados pelo parlamento e pelo executivo, relação de auxílio com o legislativo, atribuição de emitir parecer nas contas do governo e de julgamento nas demais dos demais administradores públicos.

Speck (2000:83) cita os quatro tipos principais de processos, relacionados a uma função do TCU (que também são dos demais tribunais): nos processos de contratação e aposentadoria, a função do Tribunal é o registro; em relação às contas do governo, deve o tribunal emitir parecer prévio (o julgamento cabe ao parlamento); nas contas dos demais administradores, o tribunal deve julgar; e os atos e contratos da administração devem ser fiscalizados.

Depreende-se então, que o controle exercido pelos tribunais compreende as funções de registro, julgamento, emissão de parecer e fiscalização. Mas por quais critérios

devem ser exercidas essas funções? A própria Constituição fala em legalidade, legitimidade e economicidade. Na literatura encontramos uma divisão dicotômica: controle de legalidade e controle de mérito. Alguns autores (cf. Zymier, 1998) consideram um terceiro tipo, o controle da gestão. Para outros (e.g. Gualazzi, 1992), este tipo está contido no controle do mérito.

O controle de legalidade é a apreciação da aderência da conduta da administração às leis. Se no passado toda a forma do controle se restringia a verificar a legalidade dos atos de gestão, atualmente importa também a eficiência.

O controle do mérito presume um juízo sobre a oportunidade e a conveniência do ato administrativo. No entendimento de Gualazzi (op.cit.), também podem significar controle de mérito as expressões: a) controle de oportunidade; b) controle de economicidade; c) controle de gestão; d) controle de eficiência.

Importa neste momento apenas destacar, portanto, que o alargamento das atribuições dos tribunais de contas, o desenvolvimento das formas de controle, e a crescente complexidade do aparelho estatal tornam a missão destes órgãos extremamente desafiantes. Assim, somente superando heranças não só da tradição de uma instituição de natureza conservadora, mas também de um próprio modelo de Estado que já não existe como antes, será possível ao Tribunal exercer em sua plenitude o papel que lhe cabe no Estado democrático de direito, em defesa dos recursos públicos.

2 CONTROLE EXTERNO HOJE: Desafios e perspectivas

2.1 A "nova" administração pública

Gendron e Cooper (2000:281) apontam que as duas formas mais influentes de "operacionalização" da gestão pública são a Administração Pública Progressiva (APP) e a Nova Administração Pública (NAP).

Segundo estes autores, os defensores da **APP** acreditam que o objetivo principal da gestão pública é limitar a corrupção e os desvios e a incompetência nesta gestão. A ênfase é no controle através da observância de regras e regulamentos, como por exemplo ao assegurar que as despesas são realizadas para os propósitos autorizados e são devidamente aprovadas. A responsabilização (*accountability*) do executivo é essencialmente um processo formal, no qual, se os requisitos que dizem respeito às informações prestadas (*inputs*) são satisfeitos, os resultados desejados estão garantidos. Entre seus benefícios, a **APP** oferece consistência na formulação e confiabilidade na execução. Por outro lado, a **APP** limita a flexibilidade e desencoraja a iniciativa individual.

A **NAP** muda a ênfase de controle do processo para o controle por resultados. Não há uma definição consensual dos componentes e propósitos da **NAP**, mas seus defensores em geral advogam descentralização em unidades de negócio e outros arranjos organizacionais, e a atribuição de metas de desempenho que os gerentes devem atingir e pelas quais serão avaliados (Gendron e Cooper, 2000:281). Aos gerentes dá-se a autoridade discricionária para alcançar suas metas de desempenho. A responsabilização do executivo é consequência, de forma que os

resultados são monitorados para determinar se os benefícios pretendidos foram obtidos.

O conceito de "nova administração pública" - NAP (*new public management - NPM*) enfatiza a economia, a eficiência e a eficácia das organizações governamentais, dos programas públicos e de seus instrumentos. A **NAP** busca a melhoria da qualidade dos serviços governamentais. Dá menos atenção à obediência a prescrições formais de procedimentos, regras e processos. Objetivos complementares e interrelacionados da **NAP** são reduzir os controles sobre os gerentes operacionais, dando-lhes maior responsabilidade, flexibilidade e autonomia, para que possam efetivamente gerenciar, por meio da gestão de riscos e mensuração de desempenho.

A suposição de que existe uma "nova" administração pública revela o pressuposto de que há uma "velha" ou "antiga" administração pública. Assim, qualquer esforço para descrever uma nova administração pública seria inútil sem conhecer-se a forma anterior de gerir os recursos públicos.

Efetivamente, esta forma "velha" vêm sendo chamada, na realidade, de "administração pública tradicional" ou "burocrática". Orellana (2000:1), comentando Barzelay, afirma que nos EUA o paradigma burocrático tomou impulso na passagem de uma sociedade rural e descentralizada para uma urbana e industrializada. O objetivo da administração burocrática seria alcançar a eficiência, copiando a organização industrial. Este modelo se caracteriza pela definição de funções, estabelecimento de normas, aplicação uniforme de regras, orçamento definido e controle do gasto. No século XIX este movimento teria se denominado "Visão da Reforma Burocrática".

Bresser (1998) explica que a reforma burocrática vêm substituir a administração patrimonialista, típica dos estados pré-capitalistas. Neste tipo de administração o público se confunde ao privado, ao patrimônio do monarca. A administração burocrática, para Bresser, caracteriza-se por um serviço público profissional e normas rígidas de procedimentos administrativos. A reforma burocrática representou um grande avanço, rompendo com o patrimonialismo e estabelecendo as bases para a administração profissional.

A administração pública gerencial, ou "nova" administração pública apresenta uma evolução em relação ao modelo tradicional. Talvez a característica básica deste modelo seja a visão de que os serviços públicos devem orientar-se ao usuário. É a transposição da ênfase no cliente do setor privado para o setor público. Se o objetivo da administração burocrática era a eficiência nos procedimentos, na administração gerencial a ênfase passa a ser nos resultados. O quadro a seguir, adaptado de Orellana (2000), compara os dois modelos:

Burocrático	Pós-burocrático
Interesse público	Resultados que valorizam os cidadãos
Eficiência	Qualidade e Valor
Administração	Produção
Controle	Deixar o apego às normas
Especificar funções, autoridade e estrutura	Identificar missão, serviço, clientes e resultados
Justificar custos	Agregar valor
Implantar responsabilidades	Prestação de contas, fortalecer as relações de trabalho
Seguir regras e procedimentos	Entender e aplicar normas Identificar e solucionar problemas Melhorar continuamente os processos
Operar sistemas administrativos	Separar o serviço do controle
	Obter apoio para as normas
	Ampliar opções dos clientes
	Incentivar a ação coletiva
	Oferecer incentivos
	Enriquecer a retroalimentação

Para Bresser (op. Cit:110) a administração pública gerencial visa:

1. aumentar a eficiência e a efetividade dos órgãos e agências do Estado, por meio de:

- descentralização para unidades subnacionais e delegação das decisões para as agências executoras;
- separação dos órgãos formuladores de políticas (núcleo estratégico) das unidades autônomas, executoras dos serviços;
 - controle gerencial, por meio de controle de resultados, controle de custos, controle por meio do mercado (concorrência administrada) e controle social;
 - distinção de dois tipos de unidades descentralizadas: i) agências que realizam atividades exclusivas de Estado, e ii) serviços sociais e científicos de caráter competitivo;
 - transferência para o setor público não estatal dos serviços sociais e científicos competitivos;
 - terceirização de atividades auxiliares e de apoio;
 - fortalecimento da burocracia estatal, com competência técnica e capacidade política;

2. melhorar a qualidade das decisões estratégicas do governo e de sua burocracia;

3. assegurar o caráter democrático da administração pública, através da implantação de um serviço público:

- orientado para o cidadão-cliente;
- baseado na responsabilização do servidor público perante a sociedade, os políticos eleitos e os representantes formais e informais da sociedade;

Bresser cita ainda as características da "nova gestão pública" listadas por Hood (apud Bresser, 1998:109): administração profissional, indicadores de desempenho explícitos, maior ênfase no controle de resultados, divisão das organizações públicas em unidades menores, maior competição entre as unidades, ênfase no uso de práticas de gestão originadas do setor privado, e ênfase em maior disciplina e parcimônia no uso de recursos.

Embora a definição da "nova administração pública" não seja consensual, nem tão clara quanto o "tipo ideal" burocrático weberiano, algumas características comuns indicam que há uma direção mais ou menos clara na substituição da administração burocrática pela administração gerencial.

Os mecanismos organizacionais através dos quais os objetivos são alcançados são os seguintes:

- Estabelecimento de organizações não-governamentais quase autônomas e agências executivas funcionando como braços do governo central;

- Criação de quase-mercados: Estimular que agências semi-independentes compitam entre si ou com instituições privadas, por exemplo, escolas competindo por estudantes financiados pelo Estado.
- Privatização;
- Parcerias entre os setores público e privado;
- Redes políticas, através das quais grupos de pressão, especialistas independentes e consultores, atuando com o governo, tentam definir e alcançar metas políticas.

Os partidários da NAP acreditam que por meio destes mecanismos organizacionais o governo será mais enxuto, mais rápido, mais eficiente e mais eficaz.

Os controles exercidos sobre a administração pública são de diversas naturezas. Os controles clássicos ou burocráticos podem ser verticais ou horizontais. Os controles verticais são aqueles que obedecem a ordem hierárquica, como o que o chefe exerce sobre o subordinado, mas também referem-se ao ordenamento legal e a sujeição do administrador público aos ditames legais. O controle legal de procedimentos é o exemplo mais acabado de controle burocrático.

Os controles horizontais referem-se ao sistema de *checks and balances*, pesos e contrapesos, à busca do equilíbrio no controle por organismos internos e externos à administração. Sua ênfase é na garantia da regularidade formal e no combate a corrupção.

Na administração pública gerencial estes controles não desaparecem, mas são acrescidos de novas formas, em especial no controle de resultados contratados

previamente e no controle social exercido por instituições como imprensa, oposição, mecanismos de transparência, conselhos sociais e organizações do terceiro setor.

Para gerenciar e controlar um Estado maior e mais complexo torna-se necessária a introdução de novos mecanismos de controle e gerenciamento. À medida em que o escopo e o custo dos serviços públicos aumentam, o público deseja cada vez mais garantias razoáveis de que estes serviços públicos estão sob controle, no que diz respeito a desvios, ineficiência e abusos financeiros. Se pelo lado da gestão, a administração gerencial é o caminho apontado como adequado²², pelo lado do controle externo, a introdução do controle de resultados, por meio de auditorias de desempenho ou operacionais, é a resposta das instituições fiscalizadoras.

Este é, no entanto, um caminho longo e difícil, já que apenas definindo com maior precisão indicadores de desempenho relacionados aos objetivos e metas determinados, será possível controlar resultados.

Leeuw (1996:93) aponta três razões pelas quais as iniciativas da **NAP** devem ser objeto de auditorias e as possíveis conseqüências da ação de controle:

1. Se os objetivos da Nova Administração Pública são claros, não é tão evidente que eles serão alcançados. Conseqüências desejadas e indesejadas, previstas e não previstas, ocorrem quando se realizam mudanças e correm-se riscos. O controle externo, por meio de auditorias de desempenho, torna possível distinguir as ambições e intenções das realizações.

²² Para uma análise profunda reforma gerencial no Brasil ver BRESSER PEREIRA, Luis Carlos **Reforma do Estado para a cidadania: Reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998.

2. A implementação da NAP corre o risco de que ocorram conseqüências imprevistas e indesejadas que sejam contraproducentes em relação às metas formuladas. O controle pode identificar e evitar estas conseqüências. Por exemplo, provedores de serviço de saúde podem tentar se livrar de pacientes mais caros, pessoas com doenças crônicas ou com distúrbios mentais. Assim, os serviços não alcançarão quem mais precisa. Este exemplo demonstra a importância de se ter indicadores de desempenho claros.
3. Inovações como a NAP correm o risco de ser mero arremedo do original. Ou seja, as organizações precursoras podem implantar a filosofia na prática alcançando o sucesso. Organizações seguidoras podem tentar imitar o sucesso sem alcançar os mesmos resultados. A diferença deriva de que, embora a forma seja a mesma, falta substância aos imitadores. A auditoria pode perceber estes diferentes aspectos na adoção e implementação da NAP.

Para estar em linha com as mudanças na gestão pública e também lidar com os problemas decorrentes do maior escopo e custo dos serviços públicos, as Instituições de controle preocupam-se crescentemente em implementar alguma forma de controle do desempenho, onde os critérios de eficiência, eficácia e economicidade guiam o exercício da realização das auditorias.

Para Barzelay (1997) a Nova Administração Pública provê a razão fundamental para ampliar as competências das instituições de controle externo a fim de abranger as auditorias de desempenho.

2.2 O papel e a atuação das ISC

O papel contemporâneo das instituições de controle, como visto anteriormente, pode ser desdobrado em duas vertentes, de acordo com o objetivo a ser perseguido: i) desempenho (a eficiência, a economicidade e a eficácia ou controle de gestão ou de mérito); e ii) a integridade na administração dos recursos públicos (controle de regularidade ou legalidade, aqui inclusa a auditoria das demonstrações financeiras).

Citadini (1995:106) é enfático ao afirmar:

Os órgãos de controle externo (controladorias ou tribunais) devem reciclar-se para exercer, de forma cada vez mais eficiente, o controle econômico e de mérito da Administração, ao mesmo tempo em que se tornarão instrumento de incentivo de práticas novas e modernizadoras de toda a máquina administrativa.

Normaton (1966:403 *apud* Gendron and Cooper, 2001:284) argumenta que a independência do auditor²³ é provavelmente a melhor defesa dos cidadãos contra o uso indevido do dinheiro público, de forma que, quando um auditor independente examina a administração pública, o legislativo e o público têm uma garantia razoável de que desvios, ineficiências e abusos financeiros mais sérios serão descobertos.

O exercício pleno do papel que lhe é conferido é um desafio para as ISC's em todo o mundo. A compreensão de quais os pré-requisitos para que isto aconteça é objeto de estudo e recomendações há várias décadas. Neste sentido, o documento que provavelmente obteve maior repercussão no seio das ISC's, foi a "*Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización*"²⁴. Esta declaração foi

²³ Normaton refere-se à instituição responsável pela auditoria externa da administração pública, que, na tradição anglo-saxônica, é comumente conhecida como auditor geral (general auditor) e, no Brasil, como Tribunal de Contas.

²⁴ International Organization of Supreme Audit Institutions. **Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización**. Congress of INTOSAI, 9., 1977, Lima.

apresentada como resultado do congresso realizado pela INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) em Lima, Peru no ano de 1977. Os trechos apresentados a seguir referem-se a estes requisitos que supõe-se necessários para que as ISC's cumpram adequadamente com sua missão.

II. Independencia

Art. 5 Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.
2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.
3. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.

Art. 6 Independencia de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y representarlas, bajo su responsabilidad, en el exterior, es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el Director de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente.
2. La Constitución tiene que garantizar también la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución y que tienen que determinarse también en la Constitución.

3. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.

Art. 7 Independencia financiera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Hay que poner a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores los medios financieros necesarios para el cumplimiento de las funciones que les incumben.

2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que poseer la facultad, llegado el caso, de solicitar directamente del organismo encargado del presupuesto estatal los medios financieros que estimen necesarios.

3. Los medios financieros puestos a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en una sección especial del presupuesto tienen que ser administrados por ellas bajo su propia responsabilidad.

III. Relación con Parlamento, Gobierno y Administración

Art. 8 Relación con el Parlamento

La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.

Art. 9 Relación con el Gobierno y la Administración

La actividad del Gobierno, de las Autoridades Administrativas subordinadas y las demás instituciones dependientes, es objeto de control por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior. De ello no se deduce ninguna subordinación del Gobierno a la Entidad Fiscalizadora Superior. En particular, el Gobierno asume la plena y exclusiva responsabilidad de las operaciones realizadas por él y de sus omisiones y no puede remitirse a operaciones de control y dictámenes de la Entidad Fiscalizadora Superior para su descargo - siempre que no se hayan dictado en forma de resoluciones judiciales ejecutables y firmes.

IV. Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Art. 10 Facultad de investigación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.
2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.
3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.
2. Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

Art. 12 (...)

V. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias

Art. 13 Métodos de control y procedimientos

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma.
2. Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que limitarse, en general, al procedimiento de muestreo. Este, sin embargo,

debe realizarse en base a un programa dado y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.

3. (...).

4. (...).

Art. 14 Personal de control

1. Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior tienen que tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.

2. (...).

3. (...).

4. Para garantizar una alta cualificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración concorde con las especiales exigencias profesionales.

5. (...).

Art. 15 Intercambio internacional de experiencias

1. (...).

2. (...).

3. (...).

VI. Rendición de informes

Art. 16 Rendición de informes al Parlamento y al público

1. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

2. (...).

3. (...).

Art. 17 Redacción de los informes

1. (...).

2. La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada.

VII. Competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Art. 18 Base constitucional de las competencias de control; control de las operaciones estatales

1. Las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales, los detalles pueden regularse por Ley.

2. La formulación concreta de las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores depende de las circunstancias y necesidades de cada país.

3. Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de que se refleje, o no, en el presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.

4. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben orientar su control hacia una clasificación presupuestaria adecuada y un sistema de cálculo lo más simple y claro posible.

Este assunto não esgotou-se, no entanto, no referido congresso. Ao contrário, continua sendo objeto de pesquisas e discussões, provavelmente pelo fato de que estas instituições não alcançaram, ao menos em alguns países como é o caso do Brasil, a confiança da sociedade e de outras instituições, em especial da imprensa. Artigo recente de Jonh Bourn²⁵, controlador-geral do NAO (*National Audit Office*),

²⁵Jonh Bourn KCB. **A independência da auditoria pública no Reino Unido**. Revista do Tribunal de Contas de Portugal. Nº 34 - julho a dezembro de 2000. Pg. 37-48.

ISC do Reino Unido aponta os seguintes "pilares" que protegem a independência dos auditores estatais do poder executivo, legislativo e judicial:

I) Posição constitucional transparente

A existência, a liberdade básica e as funções da entidade fiscalizadora devem estar definidas no seu estatuto, não podendo ser facilmente alteradas pelo executivo.

II) Autoridade independente

O responsável pela entidade fiscalizadora deverá ter credibilidade perante o parlamento e gozar de sua confiança.

III) Garantia de exercício

O cargo do responsável pelo ISC deve estar suficientemente garantido de modo a não se encontrar desafios injustificáveis por partes em conflito.

IV) Independência financeira e orçamentária

Os recursos financeiros da entidade deverão ser independentes do Executivo, para que o financiamento não possa ser utilizado como uma restrição potencial ao seu trabalho.

V) Imunidade legal

Embora uma entidade fiscalizadora deva atuar no âmbito da lei, deve a mesma estar protegida contra conflitos legais desnecessários, que possam ser utilizados para tentar restringir ou obstruir a sua liberdade e independência.

VI) Liberdade para determinar seu programa de trabalho

A independência operacional dos auditores constitui a chave para o escrutínio efetivo das contas públicas.

VII) Alta qualidade e pessoal qualificado adequado

O trabalho dos auditores requer uma alta qualidade, sendo necessário pessoal qualificado para a realização de tarefas técnicas e complexas.

VIII) Acesso completo a registros e informações

Os auditores necessitam acesso completo e livre aos registros e informações, já que as restrições aqui representam uma verdadeira ameaça à independência.

IX) Relatório não restrito

Para que seu trabalho tenha impacto, os auditores devem ter a liberdade de informar o parlamento sobre os resultados de suas auditorias.

X) Acompanhamento das recomendações

A liberdade de acompanhamento do trabalho é uma característica importante da independência de um auditor. As recomendações efetuadas por meio do relatório de auditoria deverão ser monitoradas quanto as ações e respostas do auditado a cada uma delas

Veja que a opinião de Jonh Bourn não difere muito das conclusões expostas na declaração de Lima, mesmo tendo passado mais de 20 anos.

Em outra publicação recente, o relatório final do grupo de trabalho formado com o objetivo de definir os principais critérios para convergência das ISC da Europa Central e do Leste e do Tribunal de Contas Europeu no contexto de adesão à UE (União Européia), apresentou um conjunto de recomendações.

Essas recomendações visam, segundo o referido grupo à "ser utilizadas pelas ISC's, preparando-as, assim, para a integração no ambiente europeu e fortalecendo-as como instituições eficazes, capazes de satisfazerem os melhores níveis de atuação europeus e internacionais"²⁶.

Com a ressalva de que as recomendações deverão ser consideradas e interpretadas tendo em conta a situação específica de cada ISC, o grupo apresentou-as como segue:

Recomendação 1: As Instituições superiores de controle deverão possuir uma base legal sólida, estável e com aplicabilidade, que esteja consagrada na Constituição e na lei e que seja complementada por regulamentos, normas e procedimentos;

Recomendação 2: As Instituições superiores de controle deverão ter a independência funcional, organizacional, operacional e financeira necessária para desempenhar as suas tarefas de forma objetiva e eficaz;

Recomendação 3: As Instituições superiores de controle deverão ter poderes e meios claramente suportados na Constituição e na lei, para auditarem todos os fundos, recursos e atividades públicas, independente de estarem ou não refletidos no orçamento nacional e de quem recebe ou gere esses fundos, recursos e atividades públicas;

Recomendação 4: As Instituições superiores de controle deverão assumir toda a área de auditoria externa do setor público, abrangendo tanto auditorias de regularidade como de desempenho;

²⁶ Recomendações sobre o funcionamento das instituições superiores de controlo no contexto da integração europeia. Revista do Tribunal de Contas de Portugal, n. 33, jan.-jun. 2000, p. 145-216

Recomendação 5: As Instituições superiores de controle devem poder reportar de forma livre e sem restrições os resultados de sua atividade. Os relatórios deverão ser apresentados ao Parlamento e deverão ser tornados públicos;

Recomendação 6: As Instituições superiores de controle, reconhecendo a experiência nacional existente, deverão formalmente adotar, promulgar e divulgar políticas e normas de auditoria, que respeitem as normas de auditoria da INTOSAI, as linhas orientadoras europeias de implementação das normas de auditoria da INTOSAI e outras normas relevantes de auditoria do setor público emitidas pelo IFAC e aceitas na UE. As normas de auditoria deverão ser aplicadas de forma consistente e confiável nos trabalhos da ISC, de forma a garantir que esse trabalho de auditoria possui uma qualidade e uma competência aceitáveis. As ISC's deverão, assim, desenvolver manuais de auditoria e guias técnicos detalhados, de forma a ajudar a promover a utilização prática e a observância dessas normas;

Recomendação 7: As Instituições superiores de controle deverão garantir que os seus recursos humanos e financeiros são utilizados da forma mais eficaz para garantir um exercício efetivo de suas atribuições. Para este efeito, a gestão da ISC necessita de desenvolver e instituir as políticas e os procedimentos adequados de forma a garantir que a ISC é organizada de forma competente para produzir trabalhos e relatórios de auditoria eficazes e de alta qualidade;

Recomendação 8: As Instituições superiores de controle deverão desenvolver sua organização interna como uma estrutura de apoio para a realização adequada das atividades relacionadas com os requisitos do período de pré-adesão;

Recomendação 9: As Instituições superiores de controle deverão garantir que o seu pessoal é competente, capaz e empenhado, por forma a garantir que é produzido um trabalho de auditoria eficaz, em conformidade com as normas internacionais e as boas práticas europeias;

Recomendação 10: As Instituições superiores de controle deverão desenvolver a qualificação técnica e profissional dos seus funcionários através de formação e qualificação;

Recomendação 11: As Instituições superiores de controle deverão concentrar-se no desenvolvimento pelas entidades controladas de sistemas de controle interno (de gestão) de alta qualidade e eficácia;

Os três exemplos citados acima demonstram que há convergência entre aquelas que se acreditam ser características desejáveis nos organismos responsáveis pelo controle externo. Destas características, podem se extrair algumas que, em seu conjunto, e a exemplo do "tipo ideal" da burocracia descrito por Weber, definem um quadro teórico, não a ser fielmente seguido, mas a servir de modelo, que deve ser aprimorado e adaptado a cada país e instituição subnacional. A concepção atual destas instituições de controle indica, portanto, as seguintes características desejáveis para que possam desempenhar efetivamente seu papel em um estado democrático de direito:

1. Independência

- a) Independência funcional e organizacional;
- b) Independência de seus membros e funcionários;
- c) Independência financeira e orçamentária;

2. Liberdade de investigação

- a) Livre acesso a documentos, registros e relatórios;
- b) Oportunidade para conduzir a investigação *in-loco* ou na própria entidade de controle;
- c) Prazos e condições fixados em lei ou pela própria entidade fiscalizadora para que o órgão fiscalizado responda às determinações ou recomendações;

3. Métodos de controle e procedimentos

- a) A instituição fiscalizadora deve elaborar seu próprio programa de trabalho, preservando-se o direito de certos órgãos estatais de exigir (no caso brasileiro, o parlamento) a realização de determinadas verificações.
- b) Os resultados dos trabalhos devem ser livremente divulgados, ao parlamento e ao público;
- c) A instituição deverá desenvolver manuais e guias técnicos para a promover a utilização prática e observância de normas de auditoria;

4. Base constitucional das competências de controle

- a) A competência de controle deve estar descrita na constituição;
- b) O controle deve abranger todos os recursos públicos, mesmo que não constem no orçamento;

2.3 *Formas de fiscalização e controle*

Até aqui tem sido exposto que a fiscalização exercida pelas ISC's podem ser, quanto ao objeto, de dois tipos: de regularidade (legalidade e conformidade) e de desempenho, a despeito das diversas denominações já citadas e que, por este autor, são consideradas sinônimos destas duas. Esta seção objetiva descrever o que são cada um destes tipos de controle e esclarecer porquê devem ser exercidas pela instituição de controle e, em particular, pelo Tribunal de Contas.

Embora seja praticamente consenso a conclusão de que os Tribunais devam realizar auditorias de regularidade e de desempenho, a prática, ao menos nos Tribunais Estaduais do Brasil ainda é incipiente. Diversos fatores concorrem para isto: culturais

(tradição, formalismo), organizacionais, tecnológicos e relativos à recursos humanos, por exemplo. Barros (2000) demonstrou que poucos Tribunais realizam auditorias de desempenho. E, mesmo nestes, as iniciativas são quase que embrionárias. Fatores como recursos humanos sem a formação e capacitação adequadas, falta de base de dados (indicadores de desempenho) nas unidades auditadas que possibilitem a avaliação de desempenho, definição obscura de propósitos e metas, entre outros, são apontados como dificultadores até mesmo pelos tribunais que realizam auditorias de desempenho.

Fernando Moutinho Ramalho²⁷ considera a auditoria como o "instrumento fundamental nas mãos das ISC ..." (p.51). E preceitua a necessidade de realizar auditorias de desempenho, como segue:

"No âmbito deste acréscimo de importância das ISC, a evolução da auditoria enquanto disciplina tem dado passos tão grandes como o de diminuir a condição estrita de técnica contabilista/financeira destinada a verificar se os documentos contabilísticos e financeiros transmitem a imagem fiel do património e da situação financeira da entidade fiscalizada e chegar a um conceito bastante mais amplo. A auditoria governamental não pode mais limitar-se a determinar se os estados financeiros (globais ou parciais) apresentam adequada ou razoavelmente a situação económica e patrimonial da entidade pública e se a mesma tem respeitado as leis e regulamentos aplicáveis nas suas transações financeiras. A responsabilidade²⁸ requer outros tipos de auditoria (para além da auditoria financeira, como é evidente), que habitualmente se designam auditorias de *performance* ou de gestão." (p.51 e 52)

Estudo efetuado por Gomes (2002) demonstrou que as políticas de gerenciamento público de auditoria e avaliação vêm refletindo a doutrina de que as organizações de

²⁷ Bittencourt, Fernando Moutinho Ramalho. **A missão das ISC e a auditoria operacional**. Revista do Tribunal de Contas de Portugal. Nº 34 - julho a dezembro de 2000. Pg. 49-54.

²⁸ N.A.: Correspondendo à tradução do termo em inglês *accountability*.

controle externo devem balancear duas espécies de controle: controle de resultados e controle de desempenho.

Embora não haja registro de ISC que tenha abandonado o papel mais tradicional de verificação de legalidade e conformidade na gestão dos recursos públicos, é evidente o crescimento da utilização de auditorias de desempenho (e suas variações) na avaliação, revisão e pesquisa dos resultados alcançados por entidades, políticas, programas, projetos e atividades dos órgãos governamentais.

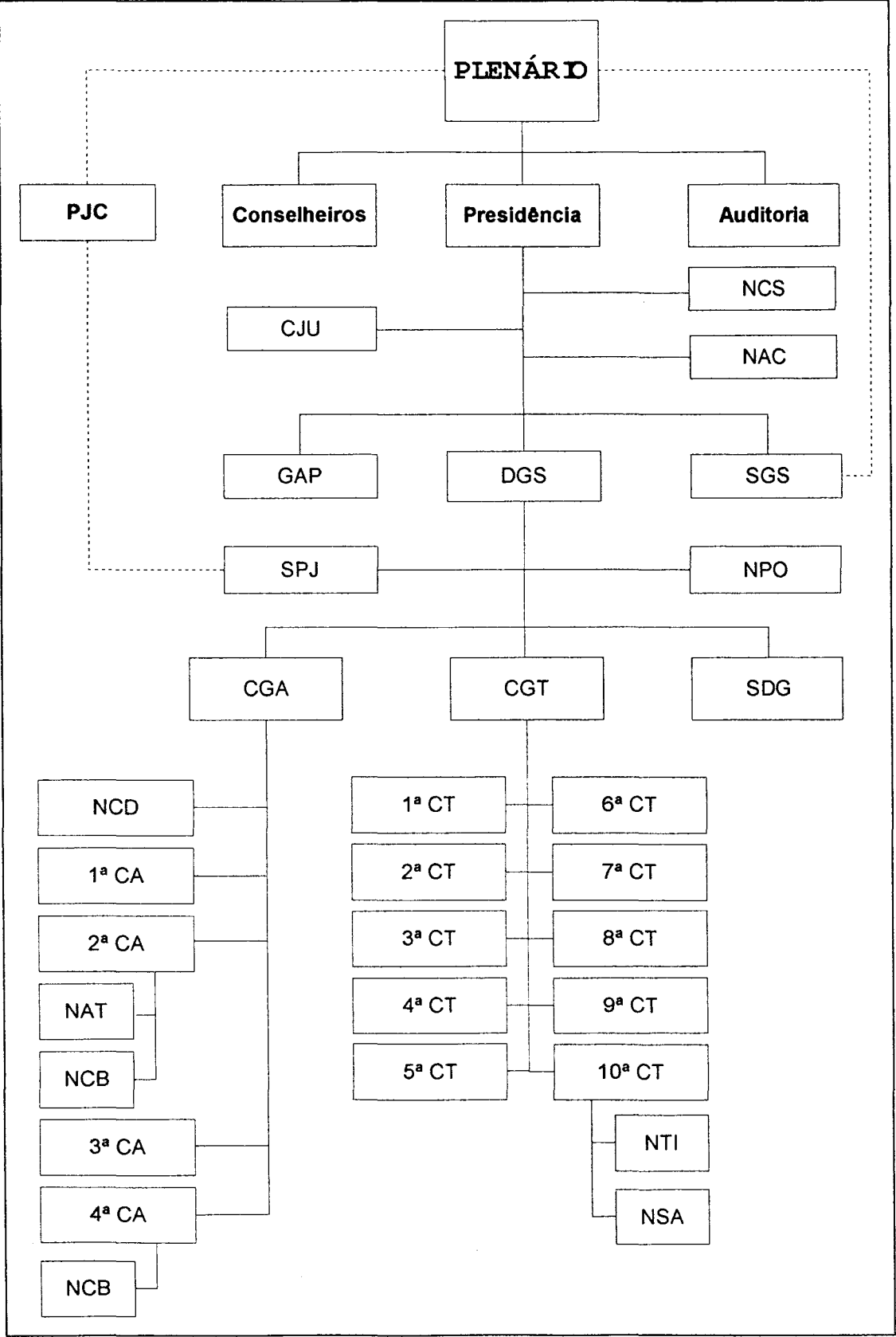
Diversas são as implicações da adoção da auditoria de desempenho nas organizações públicas de controle externo. As características específicas de cada uma delas, suas indiosincrasias, sua cultura, o ambiente sócio-econômico, seu aparato tecnológico, são alguns dos fatores que irão interferir na aplicação da auditoria de desempenho. Precisa-se portanto conhecer a fundo a instituição para que se possa avaliar as implicações da decisão de implantar a auditoria de desempenho. É o que se faz a seguir em relação ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

3 O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) é uma instituição independente, autônoma e não sujeita a supervisão política. Sua jurisdição alcança os órgãos do Estado e dos Municípios do Espírito Santo. Suas competências principais estão especificadas na Constituição Estadual e, assim como sua estrutura, detalhadas em sua Lei Orgânica e Regimento Interno. O Tribunal conta com um quadro de 412 servidores e um Plenário formado por 7 Conselheiros, que elegem entre si o Presidente e o Vice-Presidente.

A estrutura (veja na figura I o organograma completo) comporta ainda um Diretor Geral (DGS), sob o qual encontram-se a Controladoria Geral Administrativa (CGA), responsável por coordenar as atividades das unidades responsáveis pelos serviços de recursos humanos, contabilidade e finanças, e demais serviços administrativos, e a Controladoria Geral Técnica (CGT), responsável por coordenar as atividades das Controladorias Técnicas, que fiscalizam os órgãos jurisdicionados.

Figura 1



3.1 Antecedentes Históricos

As instituições responsáveis pelo controle financeiro da administração pública têm uma longa tradição. Em todos os sistemas políticos modernos, encontra-se alguma forma de instituição destinada ao controle da gestão dos recursos públicos. Muitas destas instituições têm uma longa tradição, remontando ao século XIX, para não mencionar registros históricos que referem-se às primeiras iniciativas no sentido de sistematizar o controle da administração pública.

Speck (2001:1) cita a *General-Rechen-Kammer*, instituída em 1714 na Prússia, como provavelmente a mais antiga destas instituições. Mas mesmo nas sociedades medievais, instituições como "Cortes Gerais" preocupavam-se em como os monarcas usavam os dinheiros arrecadados, e a medida em que os recursos públicos aumentavam, as Cortes que criaram comissões especiais para fiscalizar a conformidade dos gastos reais com os regulamentos.

Durante o século XIX a maioria das repúblicas e das monarquias constitucionais implantaram alguma instituição destinada a realizar o controle dos gastos públicos. Países como a França (1807), Holanda (1814), Bélgica (1830), Portugal (1842). Itália (1862), Inglaterra (1866), e Brasil (1891) criaram suas instituições de controle externo no século dezenove, ao passo que Irlanda, Suécia e Estados Unidos criaram-nas em 1921.

No Brasil, os primeiros passos para a implementação de um controle efetivo dos orçamentos e contas públicas deram-se com a criação do Tesouro Nacional²⁹, em 1824, com características de Tribunal.

Já em 1826 surgiram as primeiras propostas no sentido de criar um Tribunal de Contas. Os senadores do império Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena e José Inácio Borges apresentaram um projeto de Lei propondo a criação de um "Tribunal Revisor de Contas". Opositores a tal idéia, argumentando que o Tesouro Nacional já realizava as atribuições propostas, conseguiram impedir o intento.

Em 1831, por meio da Lei 657, criou-se o Tribunal do Tesouro Público Nacional, órgão presidido pelo Ministro da Fazenda, com mais três membros com função consultiva. Embora fosse órgão do executivo, representava o embrião do que viria a ser o Tribunal de Contas, e nos sessenta anos seguintes várias outras propostas foram apresentadas para sua criação. Mas viu-se a monarquia terminar sem que isto ocorresse.

A primeira Constituição Republicana (1891) finalmente introduziu o Tribunal de Contas no Brasil, dispondo em seu artigo 89:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros desse tribunal serão nomeados pelo presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão seus lugares por sentença.

Muitos entendem que foi através do Decreto 966-A, publicado em 7 de novembro de 1890, redigido por Rui Barbosa, que o Tribunal foi criado, mas este decreto não

²⁹ PALMA, Inácia Nogueira de e LEIBEL, Sheila (1998).

chegou a ser regulamentado. Posteriormente, o próprio Rui Barbosa introduziu no texto da Constituição o supra citado artigo.

Somente em 30 de outubro de 1891, através da Lei nº 23, institucionalizou-se o Tribunal de Contas da União (TCU). Posteriormente, o decreto nº 1166, de 12 de dezembro de 1892, regulamentou a citada lei, organizando o TCU. Finalmente, em 17 de janeiro de 1893, instalou-se no Edifício do Tesouro, na cidade do Rio de Janeiro, o Tribunal de Contas da União, sob a Presidência de Manoel Francisco Corrêa.

Inovações importantes ocorreram ao longo do século XX nas atribuições do TCU, embora sua configuração inicial tenha exercido um impacto profundo na evolução da instituição ao longo de seus mais de 100 anos de existência. Com efeito, é comum encontrar referência à exposição de motivos³⁰ de Rui Barbosa, defendendo a criação de um Tribunal de Contas no Brasil e ao decreto nº 966-A, já citado, nos trabalhos acadêmicos que abordam a instituição Tribunal de Contas no Brasil.

Dentre as principais características do TCU (cf. Speck, 2000), merecem ser citadas:

1) Seus membros eram indicados pelo Presidente e confirmados pelo Congresso; 2) O Tribunal manteria uma posição intermediária entre os poderes; 3) As decisões seriam tomadas de forma colegiada; 4) O Tribunal julgaria as contas dos administradores; e, 5) O Tribunal teria a função de registrar previamente a despesa, para que esta se tornasse efetiva. Por mais de 50 anos estas características básicas foram mantidas, exceto por sua posição entre os poderes, já que na Constituição de

³⁰ Barbosa, Rui. Exposição de Motivos sobre a criação do Tribunal de Contas, 7 de novembro de 1890. (in) Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v. 25, nº 62, p. 180-190, 1994.

1937 ele é inserido no Poder Judiciário. Em 1946 e em todas as Constituições que se seguiram, passa a constar do capítulo destinado ao Poder Legislativo.

A Constituição de 1967 introduziu duas importantes modificações: o fim do controle prévio e a possibilidade de realizar inspeções *in-loco*. O fim do controle prévio, visto por muitos à época como um retrocesso, constituiu-se, em conjunto com a introdução das inspeções entre as atribuições do Tribunal, em um passo em direção ao modelo anglo-saxão. Esse modelo valoriza as auditorias, em detrimento do julgamento de contas e registro de despesas.

Evidentemente, tratou-se também de uma manobra para reduzir o poder do Legislativo em relação ao Executivo, como em geral ocorre em ditaduras. Outras "novidades" da Constituição de 1967 também contribuíram para reduzir o poder do TCU, como a possibilidade do veto a despesa ser contrariado pelo Presidente da República, *ad referendum* do Congresso Nacional. O fortalecimento do Executivo teve por consequência, também, dificultar na prática a realização das inspeções previstas na Constituição (cf. Speck, 2001:72-73).

A Constituição de 1988 trouxe importantes inovações ao Tribunal de Contas. A herança autoritária, como o poder de cancelar vetos atribuído ao Presidente da República, foi retirada. A forma de indicação de seus membros foi alterada, passando a prevalecer a indicação pelo Congresso. No modelo atual, dos membros do TCU (nove no total), seis são indicados pelo Congresso e três pelo chefe do Executivo. Destes três, dois são escolhidos entre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal.

A abrangência da atuação do TCU foi também ampliada. A Constituição incluiu, explicitamente, toda entidade, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre recursos públicos, no rol daqueles obrigados a prestar contas. O poder de julgar as contas dos administradores e responsáveis por recursos públicos incluiu também entidades da administração direta ou indireta, independentemente de constarem ou não estes recursos no orçamento.

Outra importante inovação foi a introdução da auditoria operacional entre os tipos de fiscalização realizados pelo Tribunal. Até então, o controle exercido pelo Tribunal de Contas era quase que estritamente sobre a legalidade, embora o próprio TCU e o Tribunal de Contas do Estado da Bahia tenham, já na década de 80, realizado algumas experiências relacionadas a auditorias que visavam avaliar o desempenho, e não meramente a legalidade das ações do estado. A introdução da auditoria operacional reacendeu o debate sobre o papel dos órgãos de controle externo no Brasil voltando, mais uma vez, os olhos para o modelo anglo-saxão.

3.2 Instalação e evolução do TCEES

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo foi criado pela Lei nº 1.287, de 24 de setembro de 1957, no Governo de Francisco Lacerda de Aguiar, mas seus trabalhos se iniciaram de fato em 7 de junho de 1958. A Lei³¹ que criou o TCEES estabeleceu em seus artigos 1º, 2º, 3º e 4º:

Art. 1º - Fica instituído o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, com sede em Vitória e jurisdição em todo o território do Estado, com a função de exercer a fiscalização da administração financeira estadual.

³¹ Estado do Espírito Santo, Lei nº 1287, de 24 de setembro de 1957.

Art. 2º - Compete a este órgão acompanhar, diretamente ou por delegação, a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens estaduais e das entidades autárquicas ou paraestaduais, os contratos de concessão de serviços públicos, bem como os que ao Estado estejam vinculados com obrigações que envolvam dinheiro ou bens de sua propriedade.

Art. 3º - O Tribunal de Contas se comporá de 7 (sete) membros e 1 (um) Procurador, maiores de 30 (trinta) anos, de reconhecida idoneidade moral e capacidade intelectual e 3 (três) pelo menos bacharéis em ciências jurídicas e sociais.

§ 1º - Os membros do tribunal e o Procurador serão nomeados pelo Governador do Estado entre brasileiros natos.

§ 2º - A nomeação do Procurador deverá recair entre bacharéis em direito com mais de 10 (dez) anos em prática forense.

Art. 4º - Os membros do Tribunal de Contas terão a denominação de Juízes e gozarão dos mesmos direitos, garantias e prerrogativas atribuídas aos membros do Poder Judiciário.

A atuação do TCEES limitava-se à fiscalização financeira dos recursos do Estado. Estavam excluídos do alcance de sua fiscalização, portanto, os recursos públicos dos municípios.

O primeiro Regimento Interno do Tribunal, datado de 3 de julho de 1958, e publicado no Diário Oficial do Estado de 27 de maio de 1959, estabelecia que o pessoal do TCEES seria distribuído em quatro grupos distintos:

1. CORPO DELIBERATIVO, que compreende o Tribunal propriamente dito, com as funções de decidir e julgar, compondo-se de sete membros;
2. CORPO ESPECIAL, composto pelos auditores, e por "delegados" do Tribunal indicados pelo Presidente para atuar junto a qualquer repartição do Estado;

3. PROCURADORIA, composto por um Procurador representante da Fazenda Pública Estadual;
4. CORPO INSTRUTIVO, constituído por uma secretaria e formado por funcionários do quadro de pessoal próprio do Tribunal, sendo encarregado do expediente e instrução de processos, da contabilidade e da tomada de contas.

Ao longo de seus 44 anos, o TCEES passou por várias modificações. No período militar, viu sua capacidade de interromper a execução de contratos ser radicalmente reduzida. Por outro lado, foi neste mesmo período que introduziu-se a possibilidade de realizar-se inspeções *in-loco*, já que até então o Tribunal apenas analisava documentos que lhe eram remetidos.

Outra importante modificação foi a substituição da Representação da Fazenda Pública Estadual, prevista na Lei de sua criação, por um Ministério Público atuando junto ao Tribunal de Contas, conforme previsto na Constituição Federal, em vigor, na Lei Orgânica do TCEES e em seu Regimento Interno.

3.3 O TCEES hoje: forças e fraquezas

Atualmente, o TCEES conta com um total de 412 servidores, distribuídos entre suas áreas técnica, administrativa e de Direção Geral, apoio a Gabinetes de Conselheiro e ao Plenário. Na chamada área técnica do TCEES, representada no organograma, demonstrado no quadro a seguir, pela CGT (Controladoria Geral Técnica) e unidades subordinadas, denominadas CT's (Controladorias Técnicas), são realizadas as auditorias e demais atividades de fiscalização.

Na configuração atual, as seis primeiras controladorias técnicas (1ª à 6ª CT's) são responsáveis pela realização inspeções e auditorias, tanto em órgãos estaduais quanto em órgãos municipais. A 7ª CT é responsável pela análise e instrução dos atos relativos a pessoal (admissão, aposentadoria, reforma e pensão) destes mesmos órgãos. A 8ª CT responde às consultas formuladas pelos entes jurisdicionados, bem como instrui os recursos apresentados às decisões do Plenário. A 9ª Controladoria realiza inspeções e auditorias de natureza especial. Finalmente, a 10ª CT corresponde a divisão de informática, realizando também auditorias em sistemas informatizados.

Diversos trabalhos foram realizados internamente no Tribunal de Contas com o propósito de diagnosticar sua situação, apontando problemas e oportunidades, desafios e ameaças. Dentre estes, destacam-se o Plano Estratégico 1999-2002³², a pesquisa de clima organizacional³³ e o Diagnóstico Estratégico do TCEES³⁴. A análise destes documentos, a luz da literatura pertinente³⁵, permite apontar questões indicadas pela própria instituição como relevantes para o desempenho das atividades e para seu futuro.

Os principais fatores apontados como motivadores para a elaboração dos documentos citados foram a velocidade das mudanças, o processo de globalização, a flexibilização dos processos de trabalho e a valorização da cidadania, que segundo estes documentos, provocam um impacto profundo em todas organizações, públicas ou privadas.

³² Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Plano Estratégico 1999-2002**. Vitória, 1999.

³³ Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Relatório de Pesquisa de Clima Organizacional**. Vitória, 2000.

³⁴ Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Diagnóstico Estratégico do TCEES**. Vitória, 2000.

³⁵ Giacobbo (1997), Vianna(1996) e Porter (1984).

Considerou-se, no Diagnóstico Estratégico (Tribunal de Contas, 2000:3) que:

Obrigados a lidar com consumidores cada vez mais informados e exigentes, as empresas privadas se vêem compelidas a buscar novas formas de incrementar a qualidade dos produtos e serviços, a renovar-se continuamente a fim de atender a estes "novos consumidores".

De forma análoga, as organizações públicas são forçadas a prestar serviços em níveis de excelência compatíveis com o grau de exigência dos "novos cidadãos".

Para que isto seja possível, as organizações precisam estar atentas ao que acontece no ambiente externo. É necessário ouvir nossos "clientes cidadãos" para saber o que pensam e esperam do Tribunal de Contas; é necessário realizar pesquisas em busca de tecnologias adequadas que nos permitam realizar com maior agilidade, eficiência e competência os trabalhos que sejam essenciais para satisfazer as expectativas do "cliente cidadão".

Estes documentos propiciam uma visão dos aspectos internos e externos relacionados ao TCEES, que permitem a determinação de seus principais pontos fortes e fracos e das ameaças e oportunidades derivadas do ambiente externo, bem como uma análise da estrutura do setor de controle externo. São apresentadas aqui, de forma sintética, as análises e conclusões derivadas dos estudos condensados nos referidos documentos.

3.3.1 Análise Ambiental

As organizações, públicas ou privadas, interagem continuamente no mundo real, afetam e são afetadas pelas decisões e ações uma das outras. O futuro das organizações é, portanto, resultado de suas próprias decisões, mas também das decisões tomadas externamente. A complexidade crescente nas relações inter e intra organizacionais e a "aceleração" nos mecanismos de troca, em especial, mas

não só, dos mecanismos financeiros, torna as organizações mais dependentes do mundo externo.

A complexidade e a velocidade em que ocorrem transações comerciais, financeiras e informacionais não permitem que a organização se considere imune aos fatores ambientais. Por isso, as organizações devem fazer revisões e avaliações estratégicas periódicas com objetivo de identificar as ameaças e oportunidades decorrentes do ambiente externo e os pontos fortes e fracos encontrados no ambiente interno. É disso que trata este item e que será visto abaixo.

3.3.1.1 Ambiente Externo

A análise do ambiente externo tem como objetivo estudar a relação existente entre a organização e seu ambiente em termos de oportunidades e ameaças. As oportunidades são forças ambientais incontroláveis pela organização que podem favorecer a sua ação estratégica, desde que reconhecidas e aproveitadas satisfatoriamente enquanto perduram. As ameaças são as forças ambientais incontroláveis pela organização que criam obstáculos a sua estratégia, mas que poderão ser evitadas ou minimizadas em seu efeito sobre a organização, desde que reconhecidas em tempo hábil.

3.3.1.1.1 Oportunidades

Os estudos referidos acima identificaram diversas oportunidades que, se devidamente aproveitadas pelo Tribunal, concorrerão para gerar melhores resultados em benefício da sociedade, no escopo de suas missão, e fortalecer sua imagem perante a opinião pública. São as seguintes:

1. **Ampliação das competências legais:** Os Tribunais de Contas vem assistindo ao aumento de suas atribuições desde a Constituição de 1988. A última grande incorporação de atribuições está inserida na Lei Complementar nº 101 (popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal) promulgada em maio de 2000. Os Tribunais de Contas assumem as principais responsabilidades fiscalizadoras decorrentes da Lei.
2. **Mudança na cultura da administração pública:** O esforço descrito anteriormente para implantar o que Bresser Pereira se referiu como Administração Pública Gerencial e que na literatura é conhecido como Nova Administração Pública, não é apenas uma mudança técnica ou metodológica, mas também, e talvez principalmente, uma mudança cultural. Não é difícil perceber a mudança de cultura da administração pública nos últimos anos, que está deixando de lado apenas o controle dos processos para um foco mais voltado para resultados e transparência, buscando melhorar a eficiência, eficácia e economicidade dos serviços públicos, em benefício da sociedade.
3. **Inexistência de concorrência direta:** Os Tribunais de Contas exercem praticamente sozinhos³⁶ a função do controle externo dos recursos públicos. A ausência de concorrência direta pode ser usada de forma positiva ou negativa pela instituição. Um comportamento positivo seria usar este preceito legal como instrumento de diferenciação do produto, isto é, fortalecer a marca TCEES estabelecendo um sentimento de lealdade com seus clientes (sociedade). Um

36 A função de outras instituições, como Ministério Público, Imprensa, organizações não governamentais e do próprio legislativo foi discutida anteriormente. O que se enfatiza aqui é que dentro de suas atribuições, definidas com bastante clareza na Constituição, não existem muitos conflitos de competência, mas principalmente complementaridade.

comportamento negativo seria este monopólio como instrumento de *rent seeking*³⁷, de baixa produtividade e de descaso com a boa gestão pública.

4. **Valorização da cidadania e participação popular:** A consolidação do regime democrático é um processo que tem como uma das consequências principais a valorização da cidadania. Eleições diretas, livre imprensa e liberdade de expressão são instrumentos poderosos a serviço da sociedade, oferecendo a ela um papel mais ativo nas decisões do país. Uma sociedade mais atenta, informada, questionadora e exigente, faz com que o futuro dos órgãos públicos e, por consequência, a sua sobrevivência, esteja vinculada à sua capacidade de justificar e cumprir adequadamente seu papel.
5. **Facilidades de acesso a novas tecnologias e informações:** O Tribunal de Contas pode dar um salto tecnológico que o torne ainda mais competitivo e eficiente. A diferença entre o quadro tecnológico potencial e a atual situação do TCEES é grande. É dentro deste intervalo que se deve realizar um esforço maior e onde se pode conseguir novas conquistas. Para isso, deve-se investir pesadamente na obtenção de tecnologias de conhecimento e informação.

3.3.1.1.2 Ameaças

Assim como as oportunidades, se aproveitadas, podem contribuir para a melhoria do Tribunal, as ameaças podem dificultar os avanços e minar sua credibilidade.

1. **Indicação dos Conselheiros:** Este é um problema bastante discutido e controverso. Não há um consenso quanto à melhor maneira de escolha dos

³⁷ Significando a busca por maiores rendimentos, não necessariamente ilegais, aproveitando cargo ou função pública.

Conselheiros e, em cada país do mundo, encontraremos variações na forma como os membros das ISC's são escolhidos. Iniciativas do Legislativo Federal, no sentido de alterar a forma vigente de escolha dos Conselheiros, parecem indicar que o modelo vigente está enfraquecido.

2. **Maior eficiência das empresas de auditoria externa:** Ainda que os Tribunais de Contas gozem do monopólio constitucional das atividades de controle externo, a cobrança da sociedade e a percepção de que as auditorias privadas seriam mais eficientes no trabalho, pode levar ao aprofundamento dessa discussão, colocando em dúvida a necessidade da manutenção do quadro monopolista desta atividade.
3. **Mudança no sistema de controle externo:** O controle externo, hoje exercido pelo Tribunal de Contas é de competência originária do Poder Legislativo. Diversas propostas de mudança no sistema vigente vem sendo discutidos, como por exemplo: extinção dos TCs; mudanças na forma de indicação dos conselheiros; transformação dos TCs num modelo de auditoria geral (modelo anglo-saxão). O impacto possível destas mudanças deve ser avaliado para que estejamos preparados para uma transição, de forma a minimizar seus efeitos negativos, e até mesmo influenciar nas mudanças.
4. **Baixo grau de reconhecimento pela sociedade:** O baixo grau de conhecimento pela sociedade sobre as funções e atribuições dos órgãos de controle externo é um problema sério e que deve ser olhado com bastante preocupação. Pesquisa conduzida recentemente pelo Instituto Futura, a pedido do TCEES mostrou que menos de 10% dos entrevistados relacionam o Tribunal ao Poder Legislativo, e que mais de 60% alegam desconhecer sua função (confirmar dados; citar fonte).

A sociedade que ignora a importância de um determinado serviço ou instituição pública pode, legitimamente, ainda que de maneira equivocada, exercer pressão pela sua extinção.

3.3.1.2 Ambiente Interno

A análise do ambiente interno tem por finalidade explicitar as qualidades e deficiências da organização, ou seja, expor os pontos fortes e fracos. Os pontos fortes são as vantagens estruturais controláveis pela organização e que a favorecem perante as oportunidades e ameaças do ambiente. Os pontos fracos, por sua vez, são as desvantagens estruturais controláveis pela organização que a desfavorecem perante as oportunidades e ameaças do meio ambiente.

3.3.1.2.1 Pontos Fortes

Adequadamente utilizados, os pontos fortes podem maximizar as oportunidades ou minimizar as ameaças.

1. **Conhecimento e acesso aos Jurisdicionados:** A política de maior proximidade com os jurisdicionados que vem sendo realizada nos últimos anos pelo Tribunal de Contas é um fator positivo e uma característica que favorece a competitividade em uma eventual abertura do mercado de controle externo à participação de empresas de auditoria privadas. A experiência adquirida ao longo do tempo permite ao TC maior capacidade e sensibilidade de identificar os problemas e reconhecer as necessidades dos jurisdicionados, possibilitando a adoção de soluções mais adequadas.

2. **Programa de qualidade e planejamento estratégico:** A utilização de instrumentos de administração mais comumente encontrados no setor privado indica que a preocupação com a eficiência e eficácia não só está presente no TCEES como são adotadas medidas efetivas para alcançá-las.
3. **Capacidade Técnica:** O TCEES possui um corpo de funcionários tecnicamente capacitados a exercer suas atribuições, recrutados por meio de concursos públicos de provas e títulos. A variedade na origem e na formação dos servidores, a preocupação com sua constante atualização e desenvolvimento profissional concorrem para o fortalecimento técnico da instituição.
4. **Remuneração:** A remuneração é um atrativo que pode ser usado pela administração na busca de pessoas qualificadas. A comparação com o mercado privado mostra que o TC é competitivo neste quesito, possibilitando a atração e manutenção de bons profissionais em seus quadros.
5. **Qualidade das Instalações Físicas:** O TCEES disponibiliza ao seu corpo de funcionários uma boa estrutura física que facilita o desenvolvimento do trabalho pessoal, de atividades internas, e de eventos com a presença do público externo. O TC possui auditório - que é inclusive utilizado por outras instituições - banco e restaurante dentro de suas dependências. Além disso, é válido ressaltar que a sua localização é de fácil acesso para a maioria dos funcionários e visitantes.
6. **Pluralismo Cultural:** Há no TCEES um amplo espectro cultural motivado pela diferenciação das origens profissionais, educacionais, sociais, étnicos de seus funcionários, que possuem experiências vividas tanto no setor privado quanto no setor público. Isto é um fator positivo e que agrega valor em qualquer instituição

que saiba aproveitar o conhecimento e experiência, que uma vez disseminados dentro da instituição, farão crescer o "estoque de conhecimento" da organização.

3.3.1.2.2 Pontos Fracos

Os pontos fracos podem dificultar o aproveitamento das oportunidades, impedir que as ameaças sejam repelidas e minar a capacidade da organização interagir com o ambiente. Se não se buscar superar essas limitações, pouco se poderá avançar.

1. **Concentração do poder decisório:** A estrutura organizacional do TC não tem perfil fortemente hierarquizado. No entanto, sua estrutura interna tem uma forte concepção de centralização decisória, característica muito comum no setor público. A forte concentração das decisões nas chefias superiores acarreta sobrecarga de trabalho para as mesmas, além de cercear a capacidade de iniciativa e inovação dos servidores.
2. **Falta de padronização dos principais procedimentos operacionais:** Em que pese a capacidade técnica referida anteriormente, o TCEES não tem sido capaz de registrar o conhecimento existente de forma a ser disseminado, a facilitar o treinamento e aplicação desta capacidade. A padronização é um meio eficaz de registro do conhecimento técnico da organização, além de proporcionar a melhoria contínua da produtividade, evitando o retrabalho e perda de tempo.
3. **Pouca divulgação interna das ações:** Qualquer instituição deve se preocupar com a disseminação ou democratização de suas atividades e resultados. Mantendo o corpo de funcionários bem informado e conscientizado das ações da instituição, previne-se a ocorrência de insatisfações desnecessárias e a proliferação da "indústria de boatos".

4. Insuficiente participação dos Conselheiros nas questões administrativas:

Não existem instrumentos gerenciais e de administração que tenham sucesso sem o respaldo da alta administração. Os funcionários precisam perceber que os processos de mudança são apoiados pela cúpula da instituição e que vale à pena o esforço de se engajar nas mudanças promovidas pela instituição.

5. Decisões com pouca fundamentação técnica: A ocorrência de decisões com pouca fundamentação técnica no Plenário deixa o Tribunal exposto críticas que afetam a confiança e credibilidade da sociedade em sua atuação.

6. Cargos Comissionados: O corpo de funcionários comissionados atinge cerca de 50% do total de servidores do TCEES³⁸, o que justifica a discussão de sua importância e o seu papel na instituição. O setor responsável pela gestão de recursos humanos deve dedicar especial atenção a este aspecto, tendo vista a ausência de instrumentos de estímulo para esses cargos. Além disso, o TC deve discutir a forma de admissão de pessoal sem concurso público. A falta de um critério objetivo e transparente para admissão, característica dos cargos comissionados, não é um fator positivo internamente, pois estimula cada vez mais a divisão entre efetivos e comissionados e permite a admissão de servidores de capacidade insuficiente para o desempenho das atribuições. Externamente, é um aspecto negativo para a imagem do TC, já que cargos comissionados estão sujeitos ao nepotismo e à troca de favores.

7. Desnível de competência técnica: É importante que o TC incentive a homogeneização cada vez maior da competência técnica dos seus funcionários.

O trabalho em equipe é melhor realizado quando os seus componentes têm pouco desnível técnico, contribuindo para que o resultado do trabalho tenha qualidade superior.

8. **Ausência de lideranças:** A ausência de lideranças dentro de uma instituição fortalece e provoca a centralização decisória, desestimulando a criatividade dos funcionários não pertencentes à alta administração. O processo decisório tende a ser marcado por um fluxo vertical com baixa utilização de comunicações horizontais e diagonais, não favorecendo o aparecimento de lideranças. Este círculo vicioso precisa ser rompido para que novas lideranças possam conduzir o TCEES às mudanças necessárias.
9. **Paternalismo e patrimonialismo:** O paternalismo e o patrimonialismo (Prates e Barros, 1999) são sistemas bastante generalizados na administração pública e que persistem no TCEES, em que pesem as mudanças dos últimos anos. O paternalismo é uma característica cultural brasileira que, nas relações de trabalho, não estimula a avaliação de desempenho do funcionário, mas que coloca em primeiro plano as relações pessoais. O exercício da liderança é caracterizado pela concentração de poder e pelo personalismo. A síntese destes traços é o paternalismo na relação líder - liderado, chefe - subordinado, patrão - empregado, etc. O patrimonialismo, isto é, o uso dos recursos públicos em benefício pessoal, é um sistema pouco afeito às mudanças e que dificulta bastante a incorporação de sistemas gerenciais modernos. Estes sempre

³⁸ Segundo o relatório **Quadro de Servidores do TCEES (2002)**, em março de 2002 o Tribunal contava com 175 servidores efetivos, 32 estabilizados por força de dispositivo contitucional, e 207 comissionados, de um total de 414 servidores.

representarão o risco de perda de poder daqueles que só buscam manter sua posição, contribuindo para a perpetuação do *status quo*.

3.3.1.3 Análise Estrutural

Um dos principais autores nos temas relacionados à estratégia das organizações é Michael Porter. Para este autor, a vantagem competitiva de uma organização é alcançada quando ela detém uma posição única no mercado. A essência da formulação de uma estratégia competitiva é, portanto, relacionar uma organização ao seu meio ambiente a fim de favorecer o alcance desta posição. Este capítulo trata de identificar as características estruturais básicas do setor responsável pelo controle externo e tentar encontrar uma posição de modo a se defender contra as forças competitivas ou influenciá-las em seu favor. Com base no modelo de Porter, três forças competitivas serão abordadas: ameaça de entrada, intensidade da rivalidade entre concorrentes e poder de negociação dos clientes.

3.3.1.3.1 Concorrentes - Ameaça de Entrada

O Controle Externo da Gestão Pública é exercido pelos Tribunais de Contas desde a sua criação. No caso do TCEES, desde 1958. Não obstante, os Tribunais não ergueram muita barreiras significativas à entrada de novos concorrentes. De fato, a única barreira forte à entrada é a existência de uma legislação que torna o controle externo inacessível ao setor privado.

Não obstante, algumas barreiras fracas merecem ser citadas, como a oferta de um serviço diferenciado, que envolve não só a fiscalização propriamente dita como

também a busca por orientar os gestores públicos. O amplo conhecimento e acesso aos jurisdicionados também é uma vantagem do TCEES.

Por outro lado, não existem barreiras quanto a economias de escala, necessidades de capital e custos de mudança. Empresas privadas de auditoria poderiam, sem grandes esforços, entrar no mercado, hoje cativo dos TC's, se a legislação permitisse.

Não é por outro motivo que estas instituições privadas esforçam-se para conseguir mudança na legislação que lhes possibilite o ingresso, mesmo que em pequenos nichos, neste que lhe parece um promissor e lucrativo negócio.

3.3.1.3.2 Intensidade da Rivalidade entre Concorrentes

Quanto à concorrência no setor de Controle Externo da Gestão Pública, destacam-se as seguintes características:

- Concorrência atual virtualmente inexistente, com algumas ações isoladas do Ministério Público, das Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais - esta com as CPI's - e tentativas de incursões de auditorias privadas;
- Crescimento das atribuições maior que o crescimento vegetativo do setor;
- Custos fixos altos, no caso dos TC's. No caso de uma entrada de empresas de Auditoria, estas contam com custos fixos substancialmente mais baixos beneficiadas por economias de escala;
- Serviço diferenciado em relação a possíveis entrantes;

- Grandes interesses estratégicos, com um mercado que no Brasil ultrapassa; facilmente US\$ 1 bilhão/ano (soma dos orçamentos do TCU, dos TCE's e dos TCM's);
- Barreiras elevadíssimas à saída³⁹, o que faz com que os TC's defendam o seu mercado de forma muito forte;

3.3.1.3.3 Poder de Negociação dos Clientes

O Ambiente Externo imediato ao TCEES apresenta três grandes grupos de interesse, muita vezes conflitantes, em relação a atuação do Controle Externo.

A Sociedade, nosso principal cliente, que deseja que os recursos públicos sejam aplicados corretamente, e, quando não o forem, que os responsáveis sejam punidos.

Os Legislativos, estadual e municipal, que esperam receber pareceres e decisões do TC que subsidiem sua atuação de controle externo da administração pública.

Os Jurisdicionados, que desejam ver suas contas aprovadas e ainda desejam ser orientados na gestão dos recursos públicos.

Todos os três são grupos poderosos, com diferentes formas de pressão e de negociação. Compreender os mais profundos desejos e interesses de cada um, fazendo uma leitura à luz do papel que nos cabe, é a chave para vencer com legitimidade o desafio de atender estes grupos e, por consequência, conquistar o seu apoio.

³⁹ Barreiras de saída são fatores econômicos, estratégicos e emocionais que mantêm as instituições numa determinada atividade mesmo que estejam obtendo retornos baixos, ou até negativos, sobre seus investimentos.

Não é demais lembrar também o relevante papel desempenhado pela imprensa nos últimos anos. Sem a divulgação de casos de corrupção e assemelhados e o insistente incômodo que tem sido a imprensa para os maus políticos e administradores públicos, as organizações que atuam como "cães de guarda" do dinheiro público teriam pouco apoio dos cidadãos. O TCEES deve estabelecer um bom trabalho de relacionamento com a mídia, o que resultará no aumento de sua reputação de competência, independência e integridade.

3.4 O TCEES e as recomendações para o Controle Externo

À luz da análise apresentada na sessão anterior e das recomendações para as instituições de controle discutidas na sessão 2.2, faz-se a seguir uma apreciação da distância entre o existente e o desejável no TCEES.

3.4.1 Independência

As recomendações apresentadas pela INTOSAI, pelo Controlador Geral do NAO e pelo grupo de trabalho formado com o objetivo de definir os principais critérios para convergência das ISC da Europa Central e do Leste e do Tribunal de Contas Europeu no contexto de adesão à UE (União Européia), apontam em uma direção similar para três tipos de independência necessária à instituição de controle: a independência funcional e organizacional, a independência de seus membros e funcionários e a independência financeira e orçamentária.

A independência funcional e organizacional é caracterizada pela capacidade da instituição em recrutar e formar seus próprios funcionários, em dispor sobre sua

organização interna e seus serviços auxiliares. Neste sentido, as determinações legais, constitucionais e infraconstitucionais, garantem ao TCEES esta independência necessária.

Para que sejam independentes, os membros da instituição devem gozar da credibilidade e confiança perante o parlamento, e ter a segurança que suas posições não serão ameaçadas em função de suas decisões. Os funcionários devem gozar também da segurança de que seus cargos não serão sujeitos à influências, para que suas decisões sejam objetivas e independentes. As carreiras devem ser totalmente independentes das demais carreiras dos poderes públicos.

Neste caso, dois problemas emergem no TCEES. Um derivado da Constituição Federal, que é a forma de indicação de conselheiros, feita pelo chefe do Executivo e pelo Legislativo. O modelo desenhado causou uma distorção que é a indicação de políticos para uma instituição que se espera técnica. Um segundo problema decorre do excesso de cargos comissionados, apontado como ponto fraco anteriormente, e que, por serem estes cargos de livre nomeação e exoneração, não têm a necessária autonomia e independência de que se necessita para os trabalhos de auditoria.

Por outro lado, a vitaliciedade dos conselheiros, as garantias legais que lhe são conferidas, como fórum privilegiado, conferem aos membros dos Tribunais de Contas as condições necessárias para a tomada de decisões independentes. É de se registrar também, como aspecto positivo, o fato de que as carreiras dos servidores efetivos do TCEES são próprias, totalmente desvinculadas de outros órgãos.

O terceiro tipo de independência, a independência financeira e orçamentária também é garantida aos Tribunais de Contas, por meio de legislação e demais normas aplicáveis. A proposta orçamentária do Tribunal é elaborada por ele, e embora seja consolidada pelo Executivo, onde pode sofrer alterações, é enviada ao Legislativo, de forma que eventuais retaliações do Executivo possam ser corrigidas no Legislativo. Os recursos financeiros, uma vez repassados⁴⁰, são livremente geridos pelo próprio Tribunal.

De forma geral, portanto, o TCEES dispõe da independência necessária ao bom desempenho de suas atribuições, embora alguns aspectos mereçam atenção e possam ser aperfeiçoados.

3.4.2 Liberdade de investigação

A liberdade de informação também envolve três aspectos: o livre acesso a documentos, relatórios e registros, a oportunidade de conduzir a investigação *in-loco* ou na própria instituição e a possibilidade de fixar prazo, ou que estes constem em lei, para que o órgão fiscalizado responda às determinações e recomendações.

Em geral o acesso a documentos, relatórios e registros é livre ao Tribunal de Contas, podendo o órgão tomar medidas que considere adequadas caso ocorra sonegação de informação ou documento.

Quanto à liberdade de decidir quando e onde realizar auditorias e inspeções, ou seja, se *in-loco* ou na instituição, não há qualquer restrição. Os gestores de recursos públicos têm a obrigação constitucional de prestar contas e, a seu próprio critério, o

⁴⁰ Deve-se salientar que mandamento constitucional garante o repasse de recursos financeiros, na forma de duodécimos, pelo Executivo,

TCEES pode decidir se deve ou não realizar auditoria *in-loco* caso queira uma opinião mais fundamentada sobre a gestão da entidade controlada.

Também é constitucional a garantia de "assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada irregularidade", conforme disposto no inciso IX do mesmo artigo. Além disto, leis específicas, como a Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), fixam prazos para o cumprimento de diversos mandamentos legais, relacionados a suas obrigações que são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas. Ou seja, neste aspecto o TCEES já dispõe dos instrumentos necessários para bem cumprir suas atribuições.

3.4.3 Métodos de controle e procedimentos

A competência para elaborar seu próprio programa de trabalho está garantida constitucionalmente, mais especificamente no inciso IV do artigo 71 da Constituição Federal, que dispõe entre as competências do Tribunal "IV - realizar, por iniciativa própria, (...) inspeções e auditorias (...)". Preserva-se, no entanto, o direito do Legislativo, de requerer a realização de auditorias e inspeções.

Não há qualquer restrição quanto à liberdade para divulgar seu trabalho ao público e ao Legislativo. No entanto, como apontado entre os pontos fracos do TCEES, não há divulgação efetiva de seus resultados e atividades.

Outra recomendação neste aspecto é para desenvolvimento de manuais e guias técnicos. Mais uma vez, este é um ponto fraco do TCEES, que, em que pese a

reconhecida necessidade de desenvolver tais documentos, não logrou êxito em produzi-los.

3.4.4 Base constitucional das competências de controle

Neste item, dois aspectos fundamentais são ressaltados: 1) a competência de controle deve estar descrita na constituição; e 2) o controle deve abranger todos os recursos públicos, mesmo que não constem do orçamento.

A Constituição brasileira é pródiga em descrever as competências do Tribunal de Contas. Neste sentido, não há do que reclamar, constituindo-se uma garantia fundamental para a continuidade e planejamento adequado de seus trabalhos.

A abrangência da fiscalização também é garantida na Constituição, não havendo restrição quanto à fiscalização de recursos públicos não orçamentários. O artigo 70 estabelece, em seu parágrafo único, que "prestará conta qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens ou valores públicos (...)".

Em sentido contrário, no entanto, decidiu recentemente o Supremo Tribunal Federal⁴¹. Analisando um processo que tratava de auditoria do TCU no Banco do Brasil, entendeu o ministro relator, que não está no escopo de atuação do TCU auditorias em empresas de economia mista. Esta decisão não só vai contra as recomendações para um bom controle da gestão dos recursos públicos, como também não encontra fundamento técnico consistente, já que o argumento que subsidiou a decisão baseia-se no conceito de que tais entidades, empresas estatais

⁴¹ Porteira Aberta 1. VEJA, São Paulo, edição 1743, 20 de março de 2002.

de economia mista, operam multinacionalmente e são tão grandes que tornam impossível sua fiscalização. Ora, existem técnicas específicas de auditoria que permitem avaliar riscos e tomar decisões adequadas a respeito do que, quando e onde auditar. E se tamanho fosse impedimento para auditar, como auditar o Executivo Federal, com centenas de milhares de funcionários públicos, órgãos espalhados por todo o país e no exterior, operando com complexidade crescente?

3.5 Desafios e Perspectivas

Nas seções anteriores, apontou-se um diagnóstico que reflete a situação atual do Tribunal de Contas e o *gap* existente entre esta situação e as recomendações para boas práticas no controle da gestão dos recursos públicos. O objetivo principal deste capítulo é discutir as dificuldades e desafios com os quais o Tribunal de Contas se defronta, em grande parte derivados dos fatores apontados anteriormente, para realizar sua missão de garantir o melhor uso dos recursos públicos, e as perspectivas de como estes desafios podem ser superados.

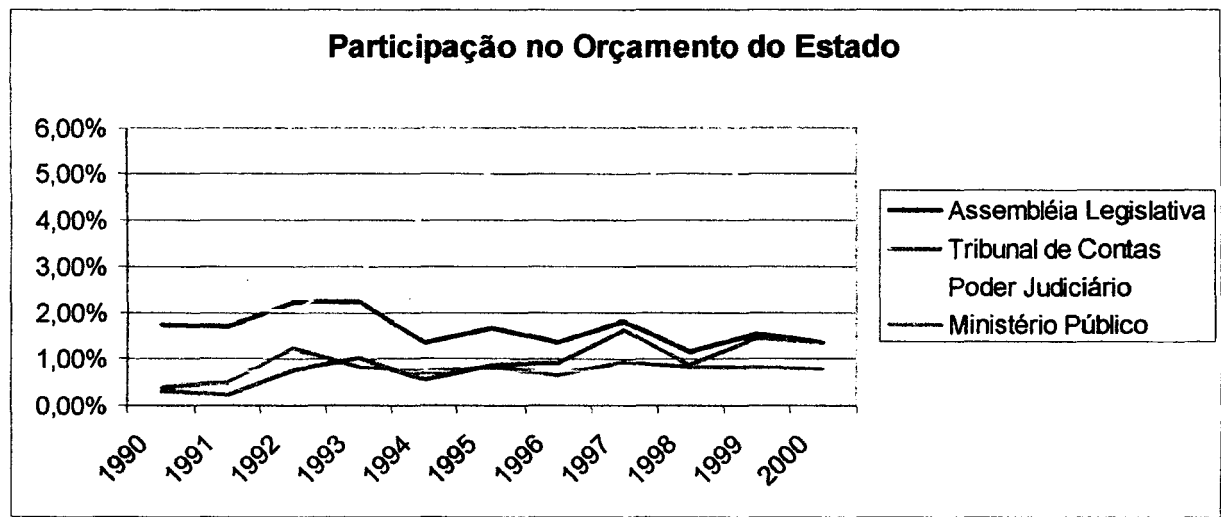
Sem a pretensão de esgotar o assunto, os desafios apresentados a seguir são sem dúvida de alta relevância para as Cortes de Contas do Brasil e, em especial, para o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

3.5.1 Uma instituição em questão

A constituição de 1988 trouxe inovações para diversas instituições no âmbito do setor público. Duas instituições em particular, o Ministério Público e o Tribunal de Contas, viram alargar suas competências, aumentar sua independência e crescer

seus poderes. Não obstante, parece o Ministério Público ter alcançado muito mais sucesso, ao menos aos olhos do público, no desempenho de suas atividades.

Um dos sintomas do prestígio crescente do Ministério Público (MP) em relação ao Tribunal de Contas é o volume de recursos públicos destinado a cada uma destas instituições. O orçamento de 1990 foi o primeiro elaborado totalmente na vigência da Constituição Federal de 1988⁴². No caso do Estado do Espírito Santo, o orçamento do MP era inferior ao do Tribunal de Contas no início da década de 90. O crescimento anual do orçamento do MPES foi, no entanto, muito maior que o do TCEES, chegando ao ano de 2000 com quase o dobro do valor destinado ao TCEES. O gráfico a seguir demonstra a evolução, em termos percentuais, dos orçamentos dos Poderes e Órgãos autônomos no Espírito Santo.



Fonte: Espírito Santo (Estado). **Lei Orçamentária Anual**, 1990-2000.

Veja-se que o orçamento do Ministério Público não só ultrapassa o orçamento do Tribunal de Contas como também aproxima-se do orçamento destinado à Assembleia Legislativa a partir da segunda metade da década de 90. Enquanto isso,

os valores destinados ao Poder Judiciário do Espírito Santo, que representavam pouco mais de 2% do orçamento estadual no início da década de 90, mais que dobraram, e agora já são mais de 5%.

Outro sintoma relevante é a existência de propostas para alteração nos artigos da Constituição Federal que tratam do Tribunal de Contas. Chegou, inclusive, a ser proposta a extinção dos Tribunais de Contas. Mesmo sendo uma instituição centenária (o TCU foi criado em 1890), os TC's não conseguiram afirmar a imprescindibilidade de sua existência para a sociedade. As iniciativas relacionadas ao controle da gestão pública, tomadas pelo Poder Legislativo por um lado, em especial através das CPI, e pelo Ministério Público por outro, obtém maior visibilidade pública e aparentam ser mais eficazes.

O desafio que aqui se impõe ao Tribunal de Contas é afirmar seu espaço na democracia brasileira, conquistando a credibilidade e a confiança da sociedade. Para isto, os Tribunais terão que (re)definir com clareza seu papel no controle da gestão dos recursos públicos. O auto exame necessário para isto é uma tarefa urgente.

3.5.2 Controle dos gastos "desorçamentados"

Se por um lado as instituições responsáveis pelo controle procuram atentar para todos os gastos públicos, mantendo-os sob vigilância e fiscalização, por outro o Poder Executivo procura meios de implementar com maior eficácia, agilidade e eficiência suas políticas. E em algumas ocasiões o controle é visto como uma

⁴² O processo orçamentário inicia-se ainda no primeiro semestre, quando o Executivo envia ao Legislativo o projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Logo, o processo de elaboração do orçamento de 1989 iniciou-se no primeiro semestre de 1988, antes da promulgação da Constituição.

barreira burocrática a retardar a execução de programas e projetos. Este fato concorre para que o fenômeno da "desorçamentação", ou seja, a efetivação de despesas públicas sem que estas constem do orçamento, assumam proporções crescentes.

Um dos princípios fundamentais dos orçamentos públicos é o princípio da universalidade, segundo o qual todas as receitas e todas as despesas públicas devem constar do orçamento. Mas a existência de gastos públicos não orçamentários é uma realidade antiga. Há uma série de razões para se crer que o controle deve alcançar todas as transações que envolvam recursos públicos.

Vitor Bento (2000) argumenta que os governantes têm uma tendência a esgotar as restrições orçamentárias, gastando no presente para pagar no futuro (por outros governantes), constituindo *déficits* e acumulando dívidas. As diversas implicações decorrentes disto, para Bento, já justificam que o "registro das contas públicas seja completo, exaustivo e transparente".

Não obstante a existência de princípios indicadores da necessidade da universalidade do orçamento e dos benefícios óbvios de se conferir maior transparência aos negócios do Estado, a desorçamentação é uma realidade e deve ser encarada como tal. Vitor Bento (op.cit.) apresenta exemplos desta prática, aos quais aqui se acrescentam outros.

- 1) investimentos em obras de infra-estrutura recorrendo à *project finance*. A criação de consórcios empresariais para a realização investimentos e execução de projetos, a princípio auto-financeáveis. Bento vê dois problemas neste mecanismo. O primeiro, quando os recursos que garantirão a receita futura são

de origem orçamentária. Neste caso trata-se de uma forma disfarçada de assunção de dívida pública, sem que esta conste dos registros próprios. O **segundo**, quando o risco de insuficiências financeiras do projeto é assumido pelo Estado.

- 2) Constituição de empresas públicas destinadas a realizar atividades de política social, a prestar serviço para o próprio estado ou a constituir infra-estruturas públicas, e apenas aparentemente de finalidade empresarial. Empresas deste tipo são quase sempre deficitárias, recorrendo ao mercado para financiar-se, e, em última instância, ao Estado que faz seguidos aportes de capital. Empresas como COHAB's, empresas de saneamento, empresas de processamento de dados, são exemplos típicos deste comportamento.
- 3) Dívidas do Estado decorrentes de decisões judiciais que sistematicamente não são integralmente registradas contabilmente. Os assim chamados precatórios judiciais avolumam-se em grande parte dos estados e municípios sem que se definam procedimentos contábeis e financeiros adequados para seu regular registro e pagamento.
- 4) Troca de créditos fiscais do Estado *vis-a-vis* grandes empresas pagadoras de impostos, por obras de infra-estrutura ou prestação de serviços públicos. Tal prática tem sido comum no Espírito Santo, e empresas como Samarco, Escelsa, CST realizam serviços públicos com recursos próprios, que são previamente ou posteriormente deduzidos do valor dos impostos a pagar.

Estes são alguns exemplos, sem a pretensão de exaurir as possibilidades, de "desorçamentação" que ocorrem e que têm as seguintes conseqüências para efeito

do controle: 1) Precatórios, *project finance* e empresas públicas e de economia mista deficitárias aumentam a dívida pública sem que isto apareça registrado nos demonstrativos contábeis, comprometendo as gerações futuras e restringindo o controle sobre as ações (no caso de *project finance*); 2) Realização de obras e serviços públicos por empresas que posteriormente abatem das despesas dos impostos a pagar, simplesmente eliminam qualquer possibilidade de controle, uma vez que os recursos não chegam a entrar no tesouro.

Um outro mecanismo consiste no financiamento de empresas privadas com parte do imposto gerado por estas mesmas empresas, com juros subsidiados, o que resulta em transferência líquida de recursos públicos. O FUNDAP, Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias, financia até cerca de 70% do ICMS pago por empresas importadoras e exportadoras, sem correção monetária e com juros muito abaixo do mercado. Estas empresas têm ainda a possibilidade de "comprar" a dívida por, no mínimo, 10% de seu valor de face. Como apenas as próprias empresas financiadas têm interesse em comprar suas dívidas, quando se interessam por recomprar a dívida isto ocorre pelo valor mínimo.

O desafio, não só para os Tribunais de Contas, mas também para o Legislativo, consiste em: i) manter suas prerrogativas de controle do gasto público, restringindo a transferência para o setor privado de competências nítidas do Estado e que serão, em última instância, pagos por este, como no caso de troca de créditos fiscais citado acima ou exigir a orçamentação e controle público destes gastos; ii) conhecer e reconhecer como dívida pública aquelas decorrentes de precatórios e de empresas públicas, registrando-as adequadamente.

3.5.3 Combate à corrupção

O papel reservado ao Tribunal de Contas pela Constituição leva à conclusão clara e objetiva de que o combate à corrupção deve estar na mira das intenções destas instituições, que dispõem de diversos instrumentos adequados para tanto.

O fenômeno da corrupção é, sem dúvida, mundial e intertemporal, mas atinge de forma mais aguda alguns países de que outros. Sem a intenção de apontar causas deste fenômeno, pode-se entretanto, deduzir-se que o grau de desenvolvimento econômico e social guarda próxima relação com o grau de corrupção de cada país.

A organização Transparência Internacional (*International Transparency - IT*) com sede em Berlim, realiza anualmente pesquisas com o intuito de conhecer a percepção que as pessoas têm da corrupção em diversos países, e divulga os resultados destas pesquisas na forma de um índice de percepções de corrupção (*Corruption Perceptions Index - CPI*).

Percebe-se, no quadro a seguir, que os chamados países desenvolvidos são, quase sempre, menos corruptos que os países desenvolvidos. No entanto, a posição de países como Chile (18º mais "limpo"), Botswana (26º) e Namíbia (30º) provam que mesmo países de renda mais baixa podem alcançar bons resultados na construção de uma sociedade mais íntegra. O quadro a seguir demonstra, para alguns países selecionados, estes índices apurados pela Transparência Internacional, sendo que quanto mais próximo de 10, mais "limpo" é o país.

Índice de Percepção da Corrupção: países selecionados

País	2001		2000		1999		1998	
	Posição	CPI	Posição	CPI	Posição	CPI	Posição	CPI
Finlândia	1	9.9	1	10,0	2	9,8	2	9.6
Dinamarca	2	9.5	2	9,8	1	10,0	1	10.0
Nova Zelândia	3	9.4	3	9,4	3	9,4	4	9.4
Islândia	4	9.2	6	9,1	5	9,2	5	9.3
Singapura	4	9.2	6	9,1	7	9,1	7	9.1
Suécia	6	9.0	3	9,4	3	9,4	3	9.5
Canadá	7	8.9	5	9,2	5	9,2	6	9.2
Holanda	8	8.8	9	8,9	8	9,0	8	9.0
Luxemburgo	9	8.7	11	8,6	11	8,8	11	8.7
Noruega	10	8.6	6	9,1	9	8,9	9	9.0
EUA	17	7.6	14	7,8	18	7,5	17	7.5
Chile	18	7.5	18	7,4	19	6,9	20	6.8
Japão	21	7.1	23	6,4	25	6,0	25	5.8
Espanha	22	7.0	20	7,0	22	6,6	23	6.1
França	23	6.7	21	6,7	22	6,6	21	6.7
Portugal	25	6.3	23	6,4	21	6,7	22	6.5
Botswana	26	6.0	26	6,0	24	6,1	23	6.1
Namíbia	30	5.4	30	5,4	30	5,3	29	5.3
Peru	44	4.1	41	4,4	40	4,5	41	4.5
Brasil	46	4.0	49	3,9	45	4,1	46	4.0
Colômbia	50	3.8	60	3,2	72	2,9	79	2.2
México	51	3.7	59	3,3	58	3,4	55	3.3
Argentina	57	3.5	52	3,5	71	3,0	61	3.0
Rússia	79	2.3	82	2,1	82	2,4	76	2.4
Nigéria	90	1.0	90	1,2	98	1,6	81	1.9

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de **The 2001 Corruption Perceptions Index**, Disponível em <<http://www.transparency.org/cpi/2001/cpi2001.html>>, acesso em 25/03/2002; e **Corruption Perceptions Index, 1998, 1999 e 2000**, disponível em <<http://www.gwdg.de/~uwwv/>>; acesso em 25/03/2002.

É possível também avançar no combate a corrupção. Embora o Brasil tenha permanecido praticamente com o mesmo índice entre 1998 e 2001, a Colômbia melhorou significativamente, passando da 79ª posição em 1998 para a 50ª posição em 2001. Seu índice passou de 2,2 para 3,8, aproximando-se do Brasil. Em sentido contrário, a Nigéria viu seu índice cair de 1,9 para 1 neste mesmo período.

Definir corrupção não é tarefa trivial, mas também não é objetivo deste trabalho. Para não alongar muito uma discussão que é importante, mas foge ao escopo aqui proposto, basta por hora a definição de Gonzáles Pérez (1996, apud García-Alós, 2000:26), para o qual corrupção consiste:

no uso de poderes públicos para interesses particulares, qualquer que seja a forma que reveste, quer para benefício próprio ou de terceiro (...), quer por motivos de amizade, de dinheiro ou por outros motivos. (...) as modalidades são infinitas.

E conclui Gonzáles Pérez:

Infelizmente, existe uma certa impunidade, apesar de alguns atos poderem ser classificados como delitos de suborno, de desvio de fundos ou prevaricação e de outros delitos novos se terem acrescentado aos delitos clássicos, tais como tráfico de influências.

Ribeiro (2001) aponta para a existência de uma relação entre a formação patrimonialista dos Estados latino-americanos e a dificuldade em combater-se a corrupção. A falta de definição de limites claros entre o público e o privado, característica principal do patrimonialismo, somada a fatores como relacionamento da prática de corrupção com o poder, baixa participação popular nos processos políticos (exceto eleições), entre outros, acentua ainda mais as dificuldades inerentes ao combate ao crime organizado.

O combate à corrupção é, indubitavelmente, não tarefa para uma instituição, mas para um conjunto de instituições, públicas e privadas, organizações da sociedade civil e cidadãos. Ribeiro (op.cit) acredita que apenas operando em rede estas instituições serão capazes de obter êxito no combate à corrupção. Entretanto, o Tribunal de Contas possui um papel relevante, quer seja por suas competências legais, quer seja pela natureza intrínseca destas instituições. E é este papel específico que se quer ressaltar.

Não constitui novidade o fato de que, nas sociedades democráticas, o controle dos recursos públicos constitui requisito fundamental. Neste sentido, a Constituição Federal em vigor mostrou-se alinhada com os princípios internacionais de controle,

sugeridos por entidades como INTOSAI e OLACEFS, segundo os quais toda ação dos poderes públicos deve sujeitar-se ao controle. A CF estabelece pois, que tanto os entes das administrações direta e indireta, incluídos fundos e fundações, bem como sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, estão sujeitas a fiscalização do Tribunal de Contas⁴³.

Segundo García-Alós (2000:40) nos sistemas em que a fiscalização e o processo de julgamento de contas são duas faces de uma mesma moeda, e desempenhados pela mesma instituição, como é o caso espanhol (e também o caso brasileiro), o papel do Tribunal de Contas no combate à corrupção assume especial importância. Ao acumular simultaneamente estas duas funções, aumenta não só a garantia jurídica de suas decisões, como sua própria eficácia.

Em que pese a relevância de seu papel no combate à corrupção e a existência de instrumentos e competências legais que permitem sua atuação neste combate, os Tribunais de Contas não têm obtido êxito considerável neste intento. Apenas para ficar em um exemplo, o caso do TRT (Tribunal Regional do Trabalho) de São Paulo, cujos desvios comandados pelo Juiz Nicolau dos Santos Neto foram estimados em mais de R\$ 100 milhões de Reais, é modelar de que as respostas do TCU foram intempestivas e pouco eficazes. Medidas só foram tomadas após milhões terem sido desviados por anos a fio.

A resposta a este desafio talvez seja focar a atenção, quando da realização de auditorias de regularidade (ou legalidade) menos em aspectos formais, e mais em

⁴³ Decisão recente do Supremo Tribunal, segundo a revista Veja, vão de encontro a este entendimento quase consensual em todo o mundo, por entender que o TCU não teria condições de fiscalizar todas as empresas, inclusive entidades transnacionais (como a Petrobrás e Banco do Brasil). O ministro responsável pela decisão demonstrou não entender de controle externo, uma vez que as técnicas de auditoria aplicáveis permitem selecionar o objeto de auditoria segundo diversos fatores.

aspectos que possam representar riscos efetivos de fraude, desvios, subornos, enfim, de corrupção, na gestão de recursos públicos.

Neste sentido, um tipo específico de auditoria, nomeado de "auditoria de probidade", pode desempenhar uma função importante. Probidade significa integridade, honradez, honestidade. A auditoria da probidade objetiva, portanto, verificar e relatar se a gestão dos recursos públicos está sendo conduzida segundo estes princípios. Geralmente está associada à avaliação de projetos especiais, terceirização, compras e privatizações, que envolvam grande volume de recursos financeiros, para assegurar a consistência com regulamentos, diretrizes e princípios de publicidade e transparência.

Segundo Ng e Ryan (2001:69) a principal tarefa do auditor durante uma auditoria de probidade é examinar e avaliar informações e processos, para fornecer conselhos no tocante a temas referentes à probidade que podem surgir, e elaborar relatório, fazendo recomendações à administração pública ou ao parlamento.

As reformas recentes que visam conferir maior eficiência e eficácia ao setor público, ao mesmo tempo que reduzem o custo do serviço prestado têm, entre seus efeitos colaterais, um aumento do relacionamento entre os setores público e privado, por meio de processos de concessão, terceirização e privatização, entre outros. Se por um lado isto propicia (as evidências não são claras, mas isto é outro assunto) realmente maior eficiência, por outro aumenta a vulnerabilidade à corrupção, ao expor mais pessoas (funcionários públicos) e mais recursos a processos de contratação, em tese mais sujeitos a corrupção.

Ng e Ryam (op.cit., p.70) argumentam que as auditorias de probidade devem ser mais a exceção do que a regra, e devem ser utilizadas em circunstâncias particulares em que a integridade do programa ou projeto esteja sendo questionada, ou que o projeto seja visto como politicamente sensível e vulnerável a controvérsias, ou ainda, quando o valor em jogo seja alto para os licitantes. Para estes autores, o elemento crucial que deve ser assumido é a decisão de que a auditoria de probidade seja realizada antes da ocorrência do evento (isto é, antes da privatização, ou da conclusão do procedimento licitatório, etc). Este tipo particular é referido como auditoria *real-time* (auditoria em tempo real). Isto não exclui a possibilidade da realização da auditoria após a ocorrência do evento, embora as vantagens neste caso sejam reduzidas.

3.5.4 Auditoria ambiental

A deterioração do meio ambiente remonta há vários séculos, mas tornou-se preocupante no século XX. De fato, só recentemente o problema, do qual destruição de florestas, buraco na camada de ozônio e elevação dos níveis das marés são apenas pequenas partes mais visíveis, ascendeu à agenda das lideranças mundiais, em especial de instituições multilaterais como o ONU. A realização da ECO 92, no Rio de Janeiro, foi um marco importante no avanço das questões relativas à preocupação com a deterioração do meio ambiente.

Se o problema é grave e complexo, a busca de soluções não é menos urgente e importante. Não há dúvidas de que o esforço necessário para garantir o desenvolvimento sustentável, que proporcione a proteção do meio ambiente para as futuras gerações é tarefa para todos, governo e governantes, empresas e

empresários, sociedade e cidadãos. O Tribunal de Contas tem uma importante contribuição a dar e não pode se furtar a ela.

A realização de auditoria ambiental pelo Tribunal de Contas envolve três objetos específicos e distintos entre si, embora complementares. Primeiro a auditoria de gestão (ou de desempenho) no órgão responsável pela regulamentação e preservação ambiental, como é o caso das Secretarias de Meio Ambiente e do Instituto Brasileiro de Meio Ambiente. Segundo, auditoria operacional, com ênfase nos aspectos ambientais, nos programas e projetos governamentais de grande impacto ambiental, como a construção de hidrovias, ferrovias e rodovias. Terceiro, auditoria ambiental em órgãos e, especialmente, empresas estatais nas quais o processo produtivo geram impacto significativo no meio ambiente, como a Petrobrás.

O grande desafio para o Tribunal de Contas é implantar adequadamente a realização de auditorias ambientais, considerando que diversos aspectos⁴⁴ devem ser tomados em conjunto na análise dos auditores. Isto é, aspectos econômicos, sociais, jurídicos não devem ser subestimados *vis-a-vis* os aspectos ambientais.

3.5.5 Realização de auditoria de desempenho

Viu-se que, em todo o mundo, as instituições de controle realizam basicamente dois tipos de controle em relação ao aspecto controlado: controle de regularidade e controle de mérito (com todos os "quase" sinônimos já citados). Os Tribunais de Contas têm uma tradição antiga em realizar controle de regularidade (ou legalidade), mas a realização de controle de mérito é relativamente recente.

⁴⁴ Neste sentido ver Tribunal de Contas de Portugal, **Auditoria ambiental**, 2000

O instrumento principal para realizar-se controle do mérito é a auditoria de desempenho, que visa avaliar a eficiência, eficácia e economicidade de entidades, programas, projetos ou atividades. Qual seria, no entanto, a importância de se realizar auditorias de desempenho?

Em primeiro lugar, a existência de recomendações das organizações internacionais, tais como a INTOSAI, que sugerem que as instituições de controle deve assumir toda a auditoria externa do setor público, tanto de regularidade quanto de desempenho. As normas de auditoria da INTOSAI salientam que a importância deste tipo de auditoria consiste em ser um meio para alcançar resultados, quer seja reduzindo a ineficiência, quer seja aumentando a receita. Entre seus objetivos está também o aumento da eficácia dos programas, redundando em maior proteção social ao cidadão.

Em segundo lugar, a relevância pública de temas relacionados a ineficiência, desperdícios e ineficácia na gestão pública. A sociedade espera mais serviços públicos, mas não parece concordar com aumentos na carga tributária, que cresceu ao longo de praticamente todo o século XX.

Um terceiro aspecto a ser considerado é o avanço de outras instituições, como o Ministério Público e o próprio legislativo (sobretudo por meio de CPI's), sobre funções relacionadas ao controle da legalidade. Dispondo de instrumentos mais ágeis e eficazes do que aqueles à disposição do Tribunal de Contas, estas instituições colocam o Tribunal em uma posição secundária em relação ao controle da legalidade. A auditoria de desempenho constitui, neste aspecto, uma oportunidade para o Tribunal, já que apenas ele detém a competência constitucional e técnica para realizar este tipo de tarefa.

Em quarto, a emergência da "nova administração pública", cuja ênfase desloca-se do processo, da aderência a normas e procedimentos, para os resultados. Logo o foco do controle deve-se deslocar também da aderência à aspectos formais, para a avaliação em relação a indicadores de desempenho e outros padrões de desempenho estabelecidos.

O quinto aspecto refere-se ao mandamento constitucional, que diz ser competência do Tribunal de Contas a realização de auditorias e inspeções de natureza operacional (que, como visto, é sinônimo de auditoria de desempenho) nas entidades que gerenciam recursos públicos.

Estes motivos não são exaustivos. Sem dúvida outros podem ser acrescentados, mas são suficientes para perceber-se a premência da implantação da auditoria de desempenho no TCEES. Estudo conduzido por Barros (2000) mostrou que, de 20 Tribunais pesquisados, 40 % realizam alguma forma de auditoria de desempenho. Sua implantação, portanto, é mera questão de tempo, uma vez que sua importância já está demonstrada e que a competência constitucional está determinada.

4 Auditoria de Desempenho

A expressão "auditoria de desempenho" consagrou-se na literatura para designar um tipo específico de auditoria que não se refere a aspectos formais, típicos da tradicional auditoria de demonstrações financeiras, por exemplo. Este tipo específico de auditoria objetiva avaliar a economia, eficiência e eficácia de uma organização ou de um programa, atividade ou projeto. Embora o termo "auditoria operacional" tenha sido adotado na legislação brasileira, optou-se por manter a expressão mais comumente utilizada na literatura, por sua maior abrangência e aceitação.

4.1 Definições

Não existe apenas uma definição do que vem a ser auditoria de desempenho. As definições utilizadas por diversas instituições e autores prestam-se a estabelecer os limites de abrangência da disciplina no contexto em que atual, seja ele teórico ou prático. Herbert (apud O'Leary, 1996:14) descreveu a auditoria de desempenho como o processo de auditar o desempenho de uma organização e comentar o quanto eficientemente, eficazmente e economicamente seus recursos estão sendo gerenciados. Outras denominações, como por exemplo "auditoria operacional", "*value-for-money auditing*", "auditoria de otimização de recursos" e "auditoria de gestão" são também utilizadas para designar este tipo de auditoria.

O padrão *Australian Audit Standard AUP 33 - Performance auditing*, estabelecido pelo *Australian Auditing Standard Board* em agosto de 1992 define auditoria de desempenho como (O'Leary, 1996:14):

an independent and systematic examination of all or part of an entity's programmes, operations or activities to assess economy and/of efficiency and/or effectiveness

Ou seja, um exame independente e sistemático de programas, operações ou atividades de uma entidade, tomados em sua totalidade ou em parte, para avaliar sua economia e/ou eficiência e/ou eficácia. As três palavras chave, economia, eficiência e eficácia são definidas como:

Economia (em português é comum a utilização do termo economicidade): significa a aquisição nas quantidades e qualidades apropriadas, de recursos financeiros, humanos e materiais no momento certo e ao menor custo;

Eficiência significa que os bens/serviços produzidos como resultado da aplicação de recursos financeiros, humanos e materiais é maximizado para um dado conjunto de recursos utilizados, ou os recursos são minimizados para uma dada quantidade e qualidade de bens/serviços produzidos.

Eficácia significa o alcance de objetivos e outros efeitos desejados dos programas, operações e atividades.

Na Holanda, a auditoria de desempenho a ser realizada pela *Netherlands Court of Audit*, foi definida através do Budget and Accounting Act (BBA), como auditoria da eficácia e da eficiência. Os objetivos do trabalho desta auditoria foram especificados como segue (Leeuw 1996:95, tradução do autor):

A auditoria de eficácia e eficiência inclui:

(a) auditar a eficácia e a eficiência da gestão, o que inclui todos os possíveis aspectos da administração interna nos departamentos do serviço público;

(a) auditar a eficácia e a eficiência da organização departamental;

(b) auditar a eficácia e a eficiência das políticas implementadas;

Para realizar este trabalho, 30% do pessoal da Corte de Auditoria da Holanda tem graduação em ciências sociais, comportamentais ou econômicas.

Para o GAO (*General Accounting Office*, 1994 apud Barros, 2000:21-22), ISC norte-americana, auditoria de desempenho consiste no:

Exame sistemático e objetivo de evidências com o propósito de fornecer uma avaliação independente do desempenho de uma organização governamental, seus programas, atividades ou funções, para prover informações que aperfeiçoem a *accountability* e facilitem a tomada de decisão dos responsáveis pela supervisão ou pela iniciativa de ações corretivas. A auditoria de desempenho inclui auditoria de economia e eficiência bem como auditoria de programas.

Estes são apenas exemplos parciais de definições para auditoria de desempenho, que não esgotam, e nem tampouco tem esta pretensão, as possibilidades de definição para o conceito. Gomes (2001), por exemplo, cita definições de Michael Barzelay, Christopher Pollit e da INTOSAI. Esta profusão de definições ocorre porque a auditoria de desempenho constitui uma disciplina relativamente nova, que surgiu na segunda metade do século XX, tendo sido adotada na década de 60 pelo GAO e na década de 70 pelo ANAO (*Australian National Audit Office*), para ficar em apenas dois exemplos. Na opinião de Hamburger (1989:05) a auditoria de desempenho é uma disciplina emergente, em um controverso processo de crescimento e mudança.

As muitas definições, no entanto, não são contraditórias entre si. Muitas das definições são complementares, quando não, dizem a mesma coisa com palavras

diferentes. Em boa parte das vezes, as discussões envolvidas em torno destas diferenças são quase que semânticas.

4.2 Dificuldades

Com a nova administração pública, o controle externo assume um papel fundamental em analisar e revisar suas consequências. E a NAP necessita de auditores capacitados, a fim de verificar se as informações são adequadas para mensurar o que se espera do governo. Estas informações podem ser usadas para comparar as metas estabelecidas com os resultados alcançados. Aparentemente, portanto, os objetivos dos auditores públicos e da NAP são convergentes. Leeuw (1996: 96-98) aponta, no entanto, algumas dificuldades:

1. O foco dos auditores sobre os procedimentos pode ser muito limitado para que tenha valor para a melhoria do desempenho;
2. A busca por evidências de não conformidades ou erros pode degenerar-se para a intolerância;
3. A ausência de sugestões construtivas por parte do auditor pode dificultar seu relacionamento com a NAP;
4. Smith (1995: 299 apud Leeuw, 1996) aponta o perigo de *ossificação*: a paralisia organizacional decorrente de um sistema excessivamente rígido de mensuração, inibindo a inovação. Algumas vezes o comprometimento e motivação das pessoas diminui, principalmente quando as evidências apontadas pelos auditores relatam apenas aspectos negativos da organização.

5. Auditores gostam de padrões, o que não é um problema em si, mas estabelecer padrões capazes de contribuir para a melhoria do desempenho é uma tarefa desafiante. A grande importância conferida aos padrões pode levar a uma excessiva atenção sobre a aderência formal a estes padrões.
6. A ênfase sobre aspectos quantificáveis do desempenho, às custas de aspectos não quantificáveis pode levar ao efeito de "visão de túnel". Por exemplo, pode-se reduzir a repetência escolar (quantificável) ao custo de aprovar alunos não preparados (difícil quantificar), gerando um problema para o próprio aluno em algum momento futuro, onde vai ser exigida uma competência que ele devia ter adquirido no passado.

O'Leary (1996:16-17) também aponta três problemas para a implementação de auditorias de desempenho:

- 1) Independência do auditor: deve ser assegurada ao auditor que seus trabalhos serão conduzidos com a independência necessária para garantir que o desempenho de sua função será completamente objetivo;
- 2) Custo/Benefício: A condução de auditorias de desempenho envolve tempo, recursos e esforço razoáveis, por isso sua realização deve ser precedida de uma demonstração de sua viabilidade.
- 3) Estabelecimento de critérios de mensuração: para O'Leary, comentar sobre a eficiência, economicidade ou eficácia obviamente não é tão claro quanto opinar sobre valores e resultados financeiros. Avaliações de desempenho podem ser altamente subjetivas, a menos que diretrizes e

padrões adequados sejam estabelecidos, a fim de que o desempenho possa ser valorado objetivamente.

Para O'Leary, os dois primeiros problemas são mais facilmente superados, mas o terceiro precisa de um trabalho persistente de implantação.

Estes exemplos de conseqüências imprevistas e indesejadas refletem a dificuldade de desenvolver bons indicadores de desempenho. Dadas estas dificuldades, Leeuw (1996:98-99) aponta três desafios para a auditoria de desempenho na busca pela melhoria do desempenho do governo:

1. Como desenvolver e ajudar a implementar esquemas de mensuração de desempenho que não corram os riscos mencionados acima e não identifiquem de forma inadequada as medidas de desempenho? A sugestão de Smith (1995 *apud* Leeuw 1996) é envolver o pessoal de todos os níveis no desenvolvimento e implementação de sistemas de mensuração de desempenho.
2. Paradoxo do desempenho (*performance paradox*) refere-se a fenômeno de que a proliferação de indicadores de desempenho não guarda correlação com a melhoria do desempenho. Uma organização que busca salvaguardar seu desempenho através da aplicação de instrumentos de mensuração de desempenho não é necessariamente uma organização efetiva. Reduzir o foco na padronização de medidas e aumentar no pensamento estratégico e no diálogo entre auditores e auditados, em assuntos como o paradoxo do desempenho e outras conseqüências indesejadas é o segundo desafio na NAP.

3. O terceiro desafio é aplicar a teoria da aprendizagem organizacional, em substituição à teoria do *feedback*⁴⁵, de forma aperfeiçoar o trabalho do auditor, que poderá contribuir substancialmente para a melhoria do desempenho. Estudo efetuado por Leeuw et al. (1994 apud Leeuw, 1996:100) mostra que a auditoria de programa, por exemplo, permite o aprendizado em *single loop*⁴⁶ e *double loop*⁴⁷.

Uma questão importante à qual refere-se Leeuw (1996:101) é se há um conflito inerente entre a melhoria da *accountability* e a melhoria do desempenho. A esta questão o autor responde negativamente, uma vez que os objetivos últimos são os mesmos, mas adverte que existem conflitos entre auditoria de desempenho, por um lado, e melhoria do desempenho, por outro, e receita⁴⁸:

Um diálogo mais aberto, menos focado em procedimentos, regras e padrões, pode ser uma solução para reduzir os conflitos. Auditores e auditados precisam revisar (e discutir) seus esquemas de mensuração e suas medidas. Como sugerido anteriormente, o comprometimento dos auditores e dos administradores públicos com a idéia de que suas teorias implícitas podem estar corretas, mas também podem estar equivocadas, irá reduzir a probabilidade de conflitos improdutivos entre estes grupos de profissionais

Para Chong (2000:15, tradução nossa) a respeito da implantação de padrões de auditoria na China, "Mensurar a eficiência econômica e o desempenho de todas as unidades governamentais pode parecer difícil, mas é necessário para incutir a idéia da existência de sistemas de controles orçamentários apropriados".

⁴⁵ A teoria do *feedback* pode se resumida em cinco passos: (1) o auditor informa o auditado quando os padrões ou as metas não são alcançados ou o são de forma ineficiente; (2) O auditado recebe o *feedback*; (3) e a seguir toma ações corretivas; (4) que permitirão o alcance das metas formais; e (5) isto não acarretará em efeitos indesejáveis.

⁴⁶ Um aprendizado tipo *single loop* ocorre quando a resolução de um problema permite à organização conduzir melhor suas políticas e alcançar seus objetivos.

⁴⁷ No caso de aprendizado tipo *double loop* os pressupostos subjacentes às políticas e metas dos programas são questionados, levando à possibilidade de soluções inovadoras e permanentes para o problema.

⁴⁸ Leeuw, 1996:101, tradução livre nossa.

Mas talvez a mais relevante e expressiva dificuldade seja a apontada por Gendron e Cooper (2000:279), quando admite que o "auditor público corre o risco de desafiar as políticas públicas, dada a dificuldade de distinguir entre a eficácia de alcançar determinada meta de uma política e a questão de que se a política vale à pena". E conclui neste ponto que este é um tema clássico em ciência política - decidir os limites entre a administração pública e a formulação de políticas.

No mesmo sentido, Grasso e Sharkansky (2001) realizaram pesquisa sobre as atividades de auditoria do GAO (*General Accounting Office*) e do *Israel's State Comptroller*. O resultado demonstrou a ocorrência de pressões sobre as instituições de auditoria para examinar temas politicamente delicados e para entrar em disputas pessoais e partidárias entre administradores eleitos. Os autores concluem que uma concepção purista de independência das instituições de auditoria aparenta ser obsoleta.

Um argumento contrário à realização de auditoria de desempenho pelos Tribunais de Contas no Brasil parte de Speck (2001). Para Speck, mais investimentos na área de controle de legalidade podem fortalecer o TCU, uma vez que o veredicto final sobre as contas está nas mãos do próprio TCU. Por outro lado, Speck acredita que as chances de tornar os achados na área da eficácia e eficiência relevantes para as políticas públicas não são claras. Finalmente, acentua o caráter complementar dos sistemas de controle externo e interno e questiona: Se o novo sistema de controle interno foi estruturado para detectar falta de eficiência no alcance dos objetivos, deve realmente o TCU insistir em repetir esta tarefa ou seria mais apropriado fazer um trabalho complementar orientado pelo critério tradicional de conformidade legal?

Em que pese o amplo conhecimento de Speck, um dos poucos cientistas sociais⁴⁹ a se dedicar ao estudo dos Tribunais de Contas no Brasil, seus argumentos merecem contra razões. Em primeiro lugar, a escolha entre controle da legalidade e auditoria de desempenho é uma falsa dicotomia. Não é necessário abandonar as auditorias de desempenho para fortalecer o controle da legalidade. As fragilidades do controle da gestão dos recursos públicos, como ficou demonstrado neste trabalho, não decorrem da falta de profissionais de controle (auditores), e sim de outros problemas, alguns internos e outros externos, e, portanto, disponibilizar mais pessoas para auditorias de legalidade pouco ajudaria.

Em segundo lugar, de fato o processo de obter efeitos práticos a partir dos resultados das auditorias de desempenho não é automático, fácil ou óbvio. Ao contrário, conforme demonstraram as experiências de outros países, como a Austrália, o Canadá e a Holanda, que adotaram a auditoria de desempenho, são necessários anos de esforço e persistência para que resultados expressivos sejam alcançados.

Quanto à complementaridade dos sistemas de controle interno e externo, não parece razoável supor que devam se especializar em diferentes tipos de controle, embora possam enfatizar mais um que outro tipo. Seus públicos são distintos. Enquanto o controle interno relata ao ministro ou ao presidente, produzindo um relatório para consumo e avaliação interna, o Tribunal de Contas relata ao Legislativo e a Sociedade, tomando públicas suas avaliações, recomendações e decisões. Não seria importante assegurar à sociedade a possibilidade de receber

⁴⁹ Curiosamente Speck, não é brasileiro, e sim alemão. A maioria das pesquisas referentes aos Tribunais de Contas são realizadas por membros ou servidores destas Cortes, e em geral provenientes das ciências jurídicas ou administrativas. Bruno Wilmhem Speck é cientista social, professor na Unicamp e faz parte da

uma avaliação isenta acerca do desempenho das entidades públicas? Somente o controle externo teria condições de cumprir com esta tarefa.

Parafraseando O'Leary (1996:17), os problemas associados com a auditoria de desempenho não são insuperáveis. Com cuidadoso planejamento, monitoração e implementação eles podem ser vencidos.

4.3 *Pré-requisitos para a implantação de auditorias de desempenho no TCEES*

Em que pese a importância da realização de auditorias de desempenho para a melhoria do gestão pública, sua implementação não é fácil. Ao contrário, diversas são as barreiras para que isto ocorra. No artigo com o sugestivo título *Executive coercion and state auditing*, onde faz uma análise do processo de implementação da auditoria de desempenho no ANAO, Funnell (1998) identificou as seguintes fases:

FASE 1, abertura: formação da divisão de auditoria de desempenho e a ascensão de auditores não-contadores: por iniciativa do controlador geral do ANAO e sob a influência da experiência do GAO, foi criada uma divisão específica para realizar auditorias de desempenho. Esta divisão contava com auditores de diversas formações, ao contrário das tradicionais auditorias de conformidade, que requeria quase que exclusivamente auditores-contadores.

FASE 2, crise: as primeiras auditorias de desempenho e a divisão de auditoria de desempenho sob fogo cerrado: diversas críticas a divisão de auditoria foram efetuadas, entre as quais: a qualidade do trabalho de auditoria, a ingenuidade e

insuficiência dos achados, a apresentação dos relatórios de auditoria, o tempo gasto, ao menos no início, para completar e relatar uma auditoria de desempenho, a ausência de recomendações de melhoria, a tendência à avançar sobre questões políticas e a falta de procedimentos ou trabalho para monitorar a implementação das recomendações.

FASE 3, retrocesso: recuo do controlador geral na implementação da auditoria de desempenho: em resposta as ameaças e pressões do executivo, o controlador geral do ANAO minimizou as diferenças entre a auditoria de desempenho e outras formas de auditoria menos "conflitivas". A mudança de posicionamento do controlador do ANAO resultou na absorção da divisão de auditoria de desempenho pela divisão de auditoria financeira.

FASE 4, reintegração: O movimento para auditoria integrada e o fechamento da divisão de auditoria de desempenho: controvérsias internas acerca da definição de auditoria de desempenho, em conjunto com as pressões externas culminaram com o fechamento da divisão de auditoria de desempenho. Seu fechamento não foi abrupto, no entanto. Lentamente os auditores foram sendo transferidos, sem autorização do gerente da divisão e sem reposição. A nova abordagem unia a auditoria de conformidade e a auditoria de desempenho como elementos de um "programa integrado de auditoria" (*comprehensive auditing*).

Esta análise descreve a ascensão e queda da auditoria de desempenho no ANAO, e em conjunto com os problemas existentes no TCEES e as dificuldades apontadas anteriormente para a implementação de auditorias de desempenho, permite apontar alguns quais são os caminhos que devem ser seguidos pelo TCEES para que a implantação ocorra com sucesso.

Sem a pretensão de ser exaustivos, os itens apontados a seguir são fundamentais para que a implantação da auditoria de desempenho possa ocorrer com sucesso. São, inobstante, a base para uma discussão que deve ser aprofundada, de forma que, ao fim da qual, o que aqui é uma proposta, se torne um objetivo da instituição.

4.3.1 Pessoal preparado

Um dos pré-requisitos fundamentais para a implantação de auditorias de desempenho é a existência de um corpo de servidores - auditores qualificado e com formação apropriada. Por formação apropriada entenda-se graduação não só nos cursos de contabilidade e direito, indispensáveis à realização de auditorias de regularidade, mas principalmente, em ciências econômicas e sociais aplicadas, como economia, sociologia e administração. Pesquisa realizada por Barros (2000) nos Tribunais de Contas Estaduais⁵⁰ apontou para o seguinte quadro de formação básica dos auditores:

Formação da Básica dos profissionais dos Tribunais de Contas do Brasil

Formação	Percentual
Ciências Contábeis	32%
Direito	25%
Administração	15%
Economia	12%
Engenharia	8%
Outros	8%

Fonte: Barros, 2000:165.

Este quadro permite concluir que, embora mais de 50% dos auditores sejam formados em contabilidade e direito, uma grande parcela tem formação compatível

⁵⁰ Segundo a autora, foram enviados questionários aos 27 TCE's, sendo que 20, ou 74,1%, retornaram os questionários devidamente preenchidos.

da desejável para auditoria de desempenho. NO TCEES a situação não é muito diferente, como demonstrado no quadro a seguir.

Formação da Básica dos profissionais do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Formação	Percentual
Ciências Contábeis	33,6 %
Direito	29,2 %
Administração	9,5 %
Economia	9,5 %
Engenharia	7,3 %
Informática	5,8 %
Outros	5,1 %

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Quadro de Pessoal do TCEES**. 2002.

O recrutamento dos servidores possui importância fundamental. Assegurar que as pessoas recrutadas tenham qualificações adequadas, com conhecimento acima da média, preferencialmente com experiência profissional relevante e que o processo de recrutamento seja aberto e transparente, com regras e critérios definidos, deve ser objetivo do TCEES em seus concursos públicos. Por outro lado, a contratação de servidores por motivação política e/ou pessoal deve ser evitada.

Mas a graduação universitária não é suficiente para que se tenha quadros preparados para a realização da auditoria de desempenho. Também é necessário especializar os auditores para que as auditorias sejam realizadas com a qualidade desejável.

Neste sentido, o TCEES deverá proporcionar uma formação adequada, cuidadosamente planejada, com a flexibilidade necessária a permitir a atualização periódica dos servidores. A avaliação das necessidades de atualização deve estar baseada nas necessidades da organização, de determinados grupos e dos indivíduos.

A formação deverá abranger diversas áreas, tais como auditoria, finanças e orçamento, economia, direito, línguas, formação de instrutores, gestão, comunicação, informática e outras áreas específicas. O tempo adequado para atualização deve estar previsto nas políticas de recursos humanos.

4.3.2 Iniciativa

A determinação, o comprometimento, e o desejo da alta cúpula para com a implementação da auditoria de desempenho são fundamentais para que a iniciativa ocorra com sucesso. Se estes pré-requisitos não existem, o corpo técnico deve buscar convencer a alta cúpula da importância da implantação da auditoria de desempenho.

Antes que este convencimento surta efeito, qualquer iniciativa estará fadada ao fracasso. Se os conselheiros não compreenderem a importância e a validade de uma auditoria de desempenho, nada farão para que as recomendações decorrentes desta sejam implementadas pelos jurisdicionados e todo esforço terá sido em vão. Esta deve ser, portanto, a primeira etapa a ser vencida para a efetiva implementação da auditoria de desempenho no TCEES.

4.3.3 Reorganização interna

A especialização dos auditores em auditoria de desempenho é indispensável. O grau de conhecimento, de habilidades e de experiência requeridos para a realização deste tipo de auditoria inviabiliza que sejam os mesmos a realizar também auditorias de regularidade. Neste sentido, a criação de um setor também especializado é altamente recomendável, favorecendo uma mais fácil e rápida troca de

conhecimentos e experiências. Deve-se, portanto, proceder a um estudo visando adequar sua estrutura organizacional tendo, em vista a implementação da auditoria de desempenho.

A definição pela criação de um setor especializado deve ser, no entanto, precedida de uma cuidadosa definição de métodos, conceitos e práticas a serem adotadas, visando resguarda-lo dos problemas decorrentes da realização das auditorias, tal como ocorreu no *Australian National Audit Office - ANAO*.

4.3.4 Enfatizar a necessidade do controle interno

Existe uma determinação Constitucional (artigo 74) de que os Poderes públicos deverão manter um sistema de controle interno, com a finalidade de:

- Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres;
- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

O artigo 31 da Constituição Federal prevê o estabelecimento de sistema de controle interno também nos municípios. No entanto, são poucos os municípios no Espírito

Santo que têm um sistema ao menos razoável de controle interno, o que sobrecarrega o próprio Tribunal de Contas.

O Tribunal deve, portanto, estimular o desenvolvimento de sistemas de controle interno nas entidades públicas de sua jurisdição, avaliando-o, efetuando recomendações pertinentes ao aperfeiçoamento deste sistema e acompanhando a implementação destas recomendações.

Sistemas eficazes de controle interno concorrerão para antecipar e evitar erros, omissões, fraudes e irregularidades antes do controle externo, e melhorar a eficácia e eficiência da entidade.

Mecanismos específicos de que o Tribunal pode valer-se para conseguir a melhoria dos sistemas de controle interno dos jurisdicionados são:

- Realizar auditoria nos sistemas de controle interno focando a qualidade do sistema e não em transações individuais;
- Incluir nos relatórios recomendações explícitas para implementação e melhoria dos controles internos e dos órgãos de auditoria interna dos jurisdicionados;
- Implementar uma forma mais cooperativa de auditorias, que inclua a discussão com os jurisdicionados a respeito de suas normas de controle interno;
- Regular a implementação do sistema de controle interno, estabelecendo a responsabilidade do jurisdicionado pela criação, manutenção e desenvolvimento de um sistema eficaz de controle interno;

- Colaborar com os trabalhos de desenvolvimento do sistema de controle interno, tal como produção de normas e manuais e desenvolvimento de programa de formação para auditores internos;
- Garantir seu próprio acesso aos relatórios dos órgãos de controle interno, tal como preconizado na constituição;
- Enfatizar aos gestores públicos, em especial os administradores eleitos, os benefícios decorrentes de um sistema eficaz de controle interno;

O estabelecimento de um sistema eficaz de controle interno contribui para uma melhor gestão dos recursos públicos, o que vem ao encontro da missão do Tribunal de Contas. A harmonia entre os controles internos e externo não só facilita o trabalho do Tribunal, como libera parte de equipe para trabalhos de maior complexidade, nomeadamente auditorias de desempenho, que, graças a um pessoal que possui alta qualificação, pode ser desenvolvido pelo TCEES.

4.3.5 Desenvolver normas e políticas de auditoria de desempenho

É necessário desenvolver um conjunto estruturado de manuais, políticas, diretrizes e normas de auditoria de desempenho, alinhadas com as políticas e normas aceitas internacionalmente. Procedendo desta forma, a pesquisa e atualização dos procedimentos fica facilitada pela coerência entre as normas locais e mundiais. É claro que o alinhamento às normas internacionais não impede que as normas locais sejam adaptadas à base jurídica, à organização e à cultura local.

A qualidade dos trabalhos de auditoria dependem não só da elaboração e divulgação de políticas e normas de auditoria, mas também de uma aplicação

consistente, de uma revisão contínua e de sua atualização. Além de políticas e normas gerais, devem ser desenvolvidos manuais e padrões técnicos específicos e detalhados para os procedimentos de auditoria.

4.3.6 Definição de Marco Legal

A implementação efetiva da auditoria de desempenho pressupõe a tomada de várias providências legislativas. Enquanto que o exame de regularidade, realizado pelos Tribunais desde sua criação, está bem definido na Legislação Constitucional e infraconstitucional e nas normas e regulamentos internos destas Cortes, prevendo consequências para seus resultados, é praticamente inexistente qualquer regulamentação a respeito de auditorias de desempenho.

Do mesmo modo que seria pouco efetiva uma auditoria de regularidade caso, encontradas e relatadas irregularidades, não houvesse qualquer sanção ou apenamento para os transgressores, também será bastante improvável tornar efetiva uma auditoria de desempenho se não houver previsão legal de consequências para os resultados identificados.

Neste sentido, é necessário que a Lei (ou regulamento) defina os tipos de auditoria e suas consequências, tais como: o que fazer com o resultado de uma auditoria de desempenho? Rejeitar contas; efetuar e acompanhar recomendações; aplicar sanções se não obedecidas as recomendações? Em termos práticos consiste em definir: Auditorias de regularidade e de desempenho, relatórios, opiniões, recomendações, responsabilidades, pareceres e decisões sobre contas apreciadas e julgadas, poderes jurisdicionais, publicidade, e outras consideradas necessárias.

Considerando que a realização de auditoria de desempenho envolve, em muitos casos, áreas de conhecimento que não são de domínio dos auditores, convém que a lei faculte ao Tribunal a possibilidade de consultar/contratar especialistas externos, tal como em universidades e empresas, para auxiliar sua realização.

4.3.7 Providências Adicionais

A experiência do ANAO, descrita por Funnell (op.cit), demonstra que a implantação da auditoria de desempenho apresenta não só dificuldades implícitas, decorrentes de complexidade teórica e operacional, como também barreiras externas. Vencer estas barreiras requer, como já citado, cuidadosos planejamento, monitoração e implementação.

Uma recomendação adicional, baseada na experiência internacional, é que a implementação seja feita lentamente, de forma que as entidades e natureza das atividades e projetos auditados inicialmente sejam menos sujeitas a conflitos e polêmicas. Até que a auditoria de desempenho se estabeleça e seja aceita pelos jurisdicionados como parte integrante e indissociável da missão do Tribunal de Contas, convém evitar conflitos que ponham em dúvida a competência legal e a capacidade técnica do Tribunal para sua realização.

CONCLUSÃO

A proposta central deste trabalho foi responder à questão "até que ponto o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) deve implantar a auditoria de desempenho?". Para obter uma resposta adequada, discutiu-se o papel contemporâneo das instituições de controle, as razões que justificariam a implantação da auditoria de desempenho, os pré-requisitos necessários à implantação e o que fazer para levar a efeito a implantação.

Esta investigação permitiu afirmar positivamente em relação ao problema central que conduziu a pesquisa, baseando-se em três aspectos fundamentais, embora não sejam somente estes:

- 1) o Tribunal de Contas detém a competência (no sentido mais forte da palavra, de dever a ser cumprido) constitucional para realizar auditoria de desempenho. De fato, o artigo 71, inciso IV, da Constituição Federal estabelece que:

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

(...)

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e **auditorias de natureza** contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, ... (*grifo nosso*).

- 2) o Tribunal de Contas detém a competência técnica para a realização de auditorias de desempenho. Dentre todas as instituições que realizam,

direta ou indiretamente, alguma forma de controle externo sobre a gestão dos recursos públicos, o Tribunal de Contas é a única que possui as condições técnicas (ou seja, que dispõe de auditores) para a realização de auditorias de desempenho.

- 3) A avaliação do desempenho possui uma grande complementaridade com a avaliação da regularidade da gestão além de, se realizada pelo Tribunal de Contas, possibilitar uma avaliação isenta do desempenho de uma organização, programa, projeto ou atividade governamental.

Entre o Ministério Público de um lado, que, no desempenho de seu papel constitucional, também realiza ações de controle da legalidade do gasto público, e o Poder Legislativo de outro, que enfatiza aspectos político-legais no controle de sua competência, somente o Tribunal possui as duas competências citadas acima.

Recomendações ao Sistema de Tribunais de Contas do Brasil

Sabe-se que o funcionamento dos Tribunais de Contas não alcançou a eficiência e eficácia desejadas pela sociedade. Críticas à instituição ocorrem com certa frequência na mídia. Em que pese, como demonstrado anteriormente, os Tribunais de Contas brasileiros contarem com os principais atributos que podem ser considerados como fatores de sucesso para uma instituição de controle, permanecem alguns aspectos que podem ser aperfeiçoados.

Um aspecto que pode ameaçar a independência da instituição é o excessivo número de membros nomeados pelo parlamento sem critérios técnicos definidos. A tradição no Brasil é de que as nomeações livres assumam em geral um caráter político,

comprometendo a possibilidade de julgamento técnico e apartidário que se espera de uma instituição de controle.

Neste sentido, recomenda-se que se busque equilibrar a composição do Tribunal de Contas, entre membros técnicos e não técnicos. Hoje, apenas dois em nove no caso do TCU e um em sete no caso do TCEES provém necessariamente de carreiras técnicas.

Por outro lado, ao contrário do que prevê proposta do Executivo Federal para mudar algumas regras do controle externo, a vitaliciedade dos membros é uma característica positiva no que se refere à garantia de independência aos membros dos Tribunais de Contas. A recomendação aqui é para manter a vitaliciedade dos membros dos TC's.

Recomendações ao TCEES

Embora o objetivo deste estudo esteja voltado para auditoria de desempenho, a pesquisa realizada evidenciou alguns achados a respeito do TCEES que permitem algumas recomendações.

1. Recrutamento de pessoal via cargos comissionados, que hoje compõe uma parcela representativa do quadro de pessoal do TCEES, não é realizado segundo critérios técnicos, importante para garantir uma adequada formação e qualificação aos servidores que atuam em trabalhos de auditoria. Assim recomenda-se restringir a utilização desta via de recrutamento de pessoal e, quando necessário, introduzir critérios mais rígidos para o recrutamento por este meio.

2. A atual estrutura do TCEES é anti-funcional, na medida em que não há especialização entre as unidades técnicas. Ou seja, elas realizam os mesmos tipos de auditoria. A complexidade atual, com a variedade de objetos, tipos e modalidades de auditorias, não justifica auditor faz-tudo. Ao contrário, é altamente recomendável não só a especialização de auditores como também das unidades técnicas, segundo tipos e modalidades de auditoria.

Além destas recomendações de caráter mais geral, existem aquelas especificamente relacionadas a auditorias de desempenho, objeto principal deste trabalho.

1. A recomendação central é de que o TCEES deve implantar a auditoria de desempenho. Além da competência legal e técnica, a implantação da auditoria de desempenho permitirá uma melhor realização de sua missão, de zelar pela correta gestão dos recursos públicos, ao buscar garantir não só a regularidade formal, mas também a evitar desperdícios e ineficiência.
2. Decorrente da anterior, recomenda-se que a implantação seja cuidadosamente planejada, visando minimizar as dificuldades, pressões e ameaças que certamente advindirão da realização deste tipo de auditoria. Sua implementação deve ser monitorada continuamente, de forma que pequenos tropeços não se transformem em barreiras intransponíveis.
3. Devem ser observados os aspectos relacionados no capítulo 4, quanto aos pré-requisitos para a implantação bem sucedida da auditoria de desempenho, qual sejam: pessoal preparado, iniciativa da alta direção, reorganização interna,

incentivo a implementação do controle interno, desenvolvimento de manuais e normas e definição de marco legal.

Referências

AFFONSO, Sebastião Baptista. **Decisões dos Tribunais de Contas: sua natureza e eficácia.** Revista do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, ano XXII, nº 4, p.306 - 322.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **O controle dos atos de gestão e seus fundamentos básicos.** Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v.30, nº 80, p.17-50, 1999.

BARBOSA, Livia. **Igualdade e Meritocracia: a ética do desempenho nas sociedades modernas.** Rio de Janeiro: FGV, 2000.

BARROS, Elizabeth Ferraz. **Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros: uma pesquisa exploratória.** São Luís, 2000.

BARZELAY, M. **Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD.** Governance, vol. 10, nº 3, 1997, pp. 235-260.

BENTO, Vitor. **A desorçamentação das despesas públicas.** Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 34, p.23-36, jul-dez 2000.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **A missão das ISC e a auditoria operacional.** Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 34, p.49-54, jul-dez 2000.

BOURN KCB, John. **A independência da auditoria pública no Reino Unido.** Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 34, p.37-48, jul-dez 2000.

BRASIL. Constituição (1988): Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 22/99 e Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, 1999.

BRESSER PEREIRA, Luís Carlos. A sociedade estatal e a tecnoburocracia. São Paulo, Brasiliense, 1981.

BRESSER PEREIRA, Luís Carlos. Cidadania e "res publica": a emergência dos direitos republicanos. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo, Ed. Malheiros, nº 16, 1996. Pgs. 100-129.

BRESSER PEREIRA, Luís Carlos. Reforma do Estado para a cidadania: Reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998.

BUGARIN, Bento José. O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v.31, n. 86, p.338-363, 2000.

CASTELLO BRANCO, Elvia Lordello. A importância do TCU no combate a corrupção. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v.28, n. 72, p.33-42, 1997.

CITADINI, Antonio Roque. O controle externo da administração pública. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1995.

CHONG, Gin. Auditing framawork in the People's Republic of China and the international auditing guidelines: some comparisons. Managerial Finance, v. 26, nº 5, p. 12-20, 2000.

DITTENHOFER, Mort. **Performance auditing in governments**. Managerial Auditing Journal, 16/8, p.438-442, 2001.

DITTENHOFER, Mort. **Analytical auditing and risk analysis in governments**. Managerial Auditing Journal, 16/8, p.469-475, 2001.

DYE, Kenneth M. and STAPENHURST, Rick. **Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption**. International Bank for Reconstruction and Development, 1997.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei Complementar nº 32**. Vitória, 1993.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Resolução TC nº 137**. Vitória, 1997.

EXPOSIÇÃO de Motivos de 07/10/1890. In Revista do TCU, nº 46, comemorativa do 1º centenário, pgs. 199-213.

FEDÉR, João. **Erário: o dinheiro de ninguém**. Curitiba: Tribunal de contas do Estado do Paraná, 1997.

FEDÉR, João. **Vertentes do dinheiro público**. Curitiba: Tribunal de contas do Estado do Paraná, 1999.

FRANCISCO, Denise Pinheiro. **Auditoria ambiental: instrumento de controle para a gestão ambiental**. Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 34, p.61-69, jul-dez 2000.

FUNNELL, Warwick. **Executive coercion and state audit: A processual analysis of the responses of the Australian audit office to the dilemmas of efficiency**

auditing 1978-84. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 11, nº 4, 1998, pp. 436-458.

GARCÍA-ALÓS, Luís Vacas. **Os instrumentos específicos da jurisdição do Tribunal de Contas contra a corrupção.** Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 33, jan-junh 2000.

GENDRON, Yves and COOPER, David J. **In the name of accountability: state auditing, independence and new public management.** Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 14, nº 3, 2001, pp. 278-310.

GIACOBBO, Mauro. **O desafio da implementação do planejamento estratégico nas organizações públicas.** Revista do Tribunal de Contas da União, v. 28, nº 74, pp.73-107. Out-dez 1997.

GOMES, Marcelo Barros. **Auditoria de desempenho: uma análise de política de gerenciamento público acerca do papel de entidades fiscalizadoras superiores.** Disponível em <<http://www.auditar.org.br/artigos/artigos.asp>>. Acesso em: 15 abr. 2002.

GRASSO, P. G. e SHARKANSKY, I. **The auditing of public policy and the politics of auditing: the U.S. GAO and Israel's State Comptroller.** Governance, vol. 14, nº1, 2001, pp. 1-21.

HAMBURGER, Peter. **Efficiency auditing by Australian Audit Office: reform and reaction under three auditors-general.** Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 2, nº 3, 1989, pp. 3-21.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo 2000, sinopse preliminar**. Disponível em <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 19 mar. 2002.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización**. In: Congress of International Organization of Supreme Audit Institutions, 9., 1977, Lima. Disponível em: <www.intosai.org/2_LIMADs.html>. Acesso em: 15 jan. 2002.

LEEuw, Frans L. **Performance audit, new public management and performance improvement: questions and answers**. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 9, nº 2, 1996, pp. 92-102.

MARINOT, Márcio Batista. **A influência do controle externo exercido pelo TCEES na aplicação dos recursos municipais do FUNDEF**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública, 2001.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

MORAES, Senithes Gomes. **Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo: 38 anos de história**. Vitória: TCEES, 1995.

NAGEL, José. **A fisionomia distorcida do controle externo**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v.31, n. 86, p.21-40, 2000.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. **Auditoria Financeira versus auditoria operacional: uma ampliação do escopo da auditoria tradicional**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 32, nº 88, pp.86-91. abr-jun 2001.

NATIONAL AUDIT OFFICE. **State audit in the European Union**. NAO, United Kingdon, 2002.

NETHERLANDS COURT OF AUDIT. **Manual Performance Audit**. Netherlands, 1996.

NG, Chew e RYAN, Christine. **The practice of probity audits in one Australian jurisdiction**. Managerial Auditing Journal, 16/2, p.69-75, 2001.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA. **Auditing of Efficiency**. October 1995.

O'LEARY, Conor. **Performance audits: could they become mandatory for public companies?** Managerial Auditing Journal, 11/1, p.14-18, 1996.

ORELLANA, Patricio. (resenha de "**Atravessando la burocracia, una nueva perspectiva de la administración pública**" de Michael Barzelay com la colaboracion de Babak J. Armajani). Revista Chilena de Administración Pública, octubre 2000.

PALMA, Inácia Nogueira de e LEIBEL, Sheila. **A missão institucional do Tribunal de Contas do Espírito Santo**. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, Vitória, n. 1, p. 40-80, jul./dez. 1998.

PALOMBA, Renato Carreri. **Controle externo: evolução e tendências**. Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Brasília, 22: 79-104, 1996.

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1984.

PRATES, Marco Aurélio Spyer e BARROS, Betania Tanure de. **O Estilo Brasileiro de Administrar**: sumário de um modelo de ação cultural brasileiro com base na gestão empresarial. In MOTTA, Fernando C. Prestes e CALDAS, Miguel P. (orgs). **Cultura Organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Possibilidades de combate à corrupção pelo Estado burocrático/patrimonialista na América Latina em contexto de cenário de sociedade informacional**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 32, nº 88, pp. 75-85. abr-jun 2001.

SANTOS, Homero. **O controle da administração pública**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, v.29, n. 75, p.61-70, 1998.

SILVA, Glauco Lessa de Abreu. **A evolução histórica do Tribunal de Contas e o moderno conceito de sistema de controle externo**. (falta completar referências)

SPECK, Bruno Wilhem. **Inovação e Rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SPECK, Bruno Wilhem. **O papel das instituições superiores de controle financeiro-patrimonial nos sistemas políticos modernos - pressupostos para uma análise dos Tribunais de Contas no Brasil**. Conjuntura Política - junho de

2000. Disponível em <<http://cevep.ufmg.br/bacp/agosto021/brunospeck021.htm>>.

Acesso em: 30 ago. 2001.

SPECK, Bruno Wilhem. The Federal Court of Audit in Brazil: Institutional Arrangements and its Role in Preventing Fraud and Abuse of Public Resources. The 9th International Anti-Corruption Conference, Viena, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório das atividades do TCU, 2º trimestre 2001, Brasília, TCU, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL. Auditoria Ambiental. Revista do Tribunal de Contas de Portugal, nº 34, p.103-128. - jul - dez de 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Plano Estratégico 1999-2002. Vitória, 1999.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Relatório de Pesquisa de Clima Organizacional. Vitória, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Diagnóstico Estratégico do TCEES. Vitória, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Quadro de Servidores do TCEES. Vitória, 2002.

VIANNA, Oscar Henrique Carvalho de Velloso. Planejamento estratégico no setor público. Revista do Tribunal do Distrito Federal, nº 2, pp.105-139. 1996.

VIEIRA, José Ribas. **A cidadania: Sua complexidade teórica e o Direito.** Revista de Informação Legislativa. Brasília, Senado Federal, nº 135, jul./set. 1997. Pgs 219-224.

VILAÇA, Marcos Vinícios. **Os Tribunais de Contas na melhoria da administração pública.** Revista do Tribunal de Contas da União, v. 28, nº 74, pp. 59-72, 1997.

VINTEN, Gerald. **Audit independence in the UK: the state of the art.** Managerial Auditing Journal. 14/8 [1999] 408-437. MCB University Press.

ZYMLER, Benjamin. **Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva.** Revista do Tribunal de Contas da União, v. 29, nº 76, pp. 15-42, 1998.