

Trabalho classificado em 2º lugar no X Prêmio Contador Geraldo de La Rocque

# Accountability na Administração Pública Federal: Contribuição das Auditorias Operacionais do TCU

## Resumo

O estudo objetivou evidenciar como as auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União têm contribuído no processo de *accountability* das entidades auditadas, utilizando o levantamento de sugestões e críticas do TCU nas auditorias de natureza operacional. Foram adotados como bases referenciais os conceitos de Auditoria Operacional e *Accountability* aplicados na Administração Pública, por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Os dados coletados no banco de dados do TCU foram tratados qualitativamente, com o fim de realizar uma pesquisa descritiva e explicativa. Os resultados indicam que o controle externo da administração pública pode ultrapassar os meandros da conformidade de procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempenho nos órgãos auditados, quando se utiliza de auditorias operacionais.

**Palavras-chave:** Administração pública. Auditoria operacional. *Accountability*.

## Abstract

The study aimed to show how the Court of Counts (Tribunal de Contas da União - TCU) operational audits have contributed in the accountability process of entities audited. So that a survey of suggestions and criticisms made by TCU during operational audits were used. Were adopted as reference base concepts from Operational Auditing and Accountability in Public Administration implemented through literature and documents. The data collected in the database of the TCU were treated qualitatively, in order to perform a descriptive and explanatory research. The results indicate that the external control of public administration can overcome the intricacies of compliance procedures, contributing to improve performance in the auditees when using operational audits.

**Key words:** Public administration. Operational auditing. Accountability.

### Erivelton Araújo Graciliano

Rio de Janeiro - RJ  
Mestrando em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ,  
egraciliano@gmail.com

### José Cláudio Moreira Filho

Rio de Janeiro - RJ  
Pós-graduado em Auditoria Governamental pela FGV,  
claudiomoreira2@msn.com

### Alessander de Paiva Nunes

Rio de Janeiro - RJ  
Mestrando em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ,  
beeweepn@gmail.com

### Fernando César de Melo Pontes

Rio de Janeiro - RJ  
Mestrando em Administração pela COPPEAD/UFRJ,  
fernando.pontes73@yahoo.com.br

### Fabrcio Felício Zampa

Rio de Janeiro - RJ  
Pós-graduado em Auditoria Governamental pela FGV,  
ffzampa@hotmail.com

## 1. Introdução

O termo auditoria é genérico, indicando fiscalização de atividades em que serão apontados erros ou acertos em referência a uma norma, lei ou processo operacional (PEREZ JUNIOR *et al*, 2007, p. 23). Para Jund (2007, p. 423), a função de auditoria, em qualquer entidade, está relacionada

<sup>1</sup>FACC/UFRJ - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro - CEP: 22.290-240 - Rio de Janeiro - RJ.

<sup>2</sup>FGV - Fundação Getúlio Vargas - CEP: 22.253-900 - Rio de Janeiro - RJ.

<sup>3</sup>COPPEAD/UFRJ - Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro - CEP: 21.941-918 - Rio de Janeiro - RJ.

Artigo recebido em 30/09/2009 e aceito em 28/10/2009.

à verificação do cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, da veracidade das informações geradas pela contabilidade, bem como à prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade.

Na administração pública, a Secretaria Federal de Controle Interno definiu auditoria como o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal (BRASIL, 2001). A Instrução Normativa nº 01/2001 dessa Secretaria classifica os tipos de auditoria governamental, definindo a auditoria operacional como uma atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

A auditoria operacional ultrapassa a fronteira dos aspectos financeiros, adentrando-se nas questões de economia, eficiência e eficácia (ARAUJO, 2008, p. 13). Segundo Perez Junior *et al* (2007, p. 28), a auditoria operacional tem como objetivos a avaliação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais e dos processos administrativos, visando ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacionais, contribuindo com soluções.

Para o Tribunal de Contas da União (TCU), a Auditoria de Natureza Operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal.

Segundo Rocha (2007), a auditoria de gestão, ou auditoria de desempenho, em seu sentido de avaliação ampla, objetiva e sistemática da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental, é um instrumento adequado à promoção da *accountability*. Entende-se aqui *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, bem como da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

A ideia de *accountability* está presente desde a administração de empresas até a educação, passando pela administração pública e pela ciência política. Para Paul (1991, p. 2), *accountability* pública se refere ao conjunto de abordagens, mecanismos e práticas usados pelos atores interessados em garantir um nível e um tipo desejados de desempenho dos serviços públicos.

A busca pela responsabilidade dos gestores públicos cresce com a ideia de que eles deverão não somente ser éticos como também eficientes e eficazes nas suas funções. O TCU, por meio das auditorias de natureza operacional, objetiva contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho das instituições governamentais e da aplicação de recursos públicos (BRASIL, 2000). Acredita-se que essa melhoria se manifesta pelo aprimoramento dos gestores na condução de suas atividades, o que influencia no processo de *accountability*.

A auditoria dita governamental terá atuação interna ou externa de acordo com os controles internos e externos definidos na Constituição Federal de 1988. Os artigos 70 e 71

da Constituição, em nível federal, prescrevem que o controle interno será exercido por sistema de cada Poder e o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. O controle público no Brasil remonta ao período colonial, através das Juntas das Fazendas; na República, foi criado o Tribunal de Contas da União. Atualmente este Tribunal tem a responsabilidade de, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas (TCU, 2009).

Desde o fim da década de 1980, em cumprimento do artigo 70 da Constituição Federal, o TCU vem realizando auditorias operacionais em órgãos da Administração Pública Federal. Freitas e Guimarães (2005) chegam a inferir que uma auditoria operacional do TCU, realizada na Embrapa nos anos 90, contribuiu para a melhoria daquela empresa numa época em que esta passava pelo risco de extinção, na medida em que o relatório do Tribunal foi muito bem aceito pela empresa.

Com o intuito de verificar como o processo de *accountability* de um órgão pode se beneficiar de uma auditoria do controle externo, é que surge a seguinte pergunta: como as auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União podem contribuir no processo de *accountability* das entidades auditadas?

## 2. Revisão de Literatura

### 2.1. Auditoria operacional

A origem latina do termo auditoria, que vem de *audire* (ouvir), foi ampliado pelos ingleses como *auditing* para denominar a tecnologia contábil da revisão. O termo é genérico, indicando fiscalização de atividades em que serão apontados erros ou acertos em referência a uma norma, lei ou processo operacional (PEREZ JUNIOR *et al*, 2007, p. 23).

Araújo (2008, p. 15) simplifica o termo auditoria como a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria.

Na administração pública, a auditoria é uma ferramenta utilizada para avaliar a gestão dos agentes públicos, por meio da análise dos processos e resultados gerenciais e mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal (BRASIL, 2001).

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (JUND, 2007, p. 424).

Para Jund (2007, p. 425), a finalidade da auditoria governamental é a comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliação dos resultados alcançados, quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade da gestão nas unidades e entidades da Administração Pública.

No desempenho desta atividade, há de se pautar pela observância da legislação específica e normas correlatas; pela subordinação aos princípios fundamentais que nortearam o planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; pela apreciação do desempenho administrativo e operacional das unidades supervisionadas; pela verificação dos controles existentes na guarda e aplicação dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores; pelo exame do controle das transferências e aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades; e pela avaliação dos sistemas de informações e utilização dos recursos computacionais das unidades.

O objetivo volta-se para avaliação da regularidade e eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, quando a emissão do relatório de auditoria oferta sugestões com interesse no aperfeiçoamento dos sistemas, processos e procedimentos administrativos e controle interno dos órgãos auditados.

A Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno do Poder Executivo, classifica a auditoria operacional como um dos tipos de auditoria governamental (BRASIL, 2001):

[...] consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

Desde o fim da década de 1980, o TCU vem realizando auditorias operacionais em órgãos da Administração Pública Federal. Dessas auditorias resultam recomendações do Tribunal, destinadas a aprimorar o gerenciamento dos entes públicos e das ações e programas governamentais implementados.

A auditoria operacional vai além dos aspectos financeiros analisados, buscando avaliar as questões de economia, eficácia e eficiência, mediante revisão de processos administrativo-operacionais. É aplicada no setor privado e no setor atendimento das público, incorrendo em denominações diversas, como auditoria de desempenho, de gestão ou administrativa (ARAÚJO, meta alcançada (bens e 2008 p. 13). (insumos)

No setor governamental, a auditoria operacional se desenvolveu a partir do início da década de 1970, por entidades de auditoria dos Estados Unidos, em especial o *U.S. General Accounting Office (GAO)*, correspondente ao Tribunal de Contas da União no Brasil. A partir de 2004, a sigla GAO (impactos passou a significar *U.S. Government Accountability Office*, em razão de alteração na sua missão institucional. O GAO é uma agência de auditoria federal ligada ao Congresso norte-americano, com autoridade para emitir normas aplicáveis à auditoria de organizações, programa, atividade e funções governamentais, as quais são publicadas em um livro denominado de Normas de Auditoria Pública, também conhecido como "Livro Amarelo", pela cor de sua capa (GAO, 2009).

Araújo (2008, p. 46) lembra que o VII Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), re-

alizado em 1971, foi um dos marcos iniciais da auditoria operacional no mundo. O conceito oficialmente estabelecido para auditoria operacional foi fixado pelo Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras (ILACIF), que atualmente é denominado Organização Latino-Americana e do Caribe das Instituições Superiores de Auditoria (OLACEFS).

Em 1995, o Tribunal de Contas da União (TCU), em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade americana Virginia Polytechnique Institute e a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, implantou o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, voltado para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais (BRASIL, 2000). Em 1998, o TCU criou o Manual de Auditoria de Desempenho, onde incorporou experiência de trabalhos de auditoria iniciadas a partir de 1998, com a implementação do Projeto de Cooperação Técnica entre as Entidades Superiores de Fiscalização do Brasil e do Reino Unido.

Em 2000, o Manual de Auditoria de Desempenho passou a ser denominado Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Para o TCU, a Auditoria de Natureza Operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal.

A Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) contempla duas modalidades de auditoria (BRASIL, 2000):

- Auditoria de desempenho operacional - objetiva o desempenho operacional, examinando a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e
- Avaliação de programa - busca examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais.

Segundo Pacheco (2008, p. 8), ao se realizar uma auditoria de natureza operacional, deve-se relacionar às dimensões da economicidade, eficácia, eficiência e efetividade de iniciativas e programas governamentais:

- Economicidade - preocupação constante que o gestor deve ter em minimizar os custos dos recursos utilizados no desempenho de suas funções;
- Eficácia - procura-se medir o grau de metas propostas em um determinado
- Eficiência - relação entre a serviços produzidos) e custo total realizado

em determinado espaço de tempo. A relação ótima é obtida quando se consegue realizar a melhor combinação dos custos, do tempo e da qualidade para obter os bens e serviços propostos pela meta; e

- Efetividade - relação entre os resultados

observados) e os objetivos (impactos esperados).

Entretanto, para se chegar à medição de tais dimensões, a administração há de implantar indicadores de desempenho, a fim de manter um acompanhamento gerencial eficaz de suas ações.

A auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa são autônomas e independentes, pois cumprem seu papel independentemente de informações obtidas na outra modalidade. Entretanto, as duas modalidades de audi-



toria de natureza operacional são complementares, pois, em conjunto, retratam um quadro completo da atuação do governo, seja pelo ponto de vista dos aspectos operacionais, seja pelo ponto de vista do impacto das ações implementadas.

O TCU utiliza os seguintes critérios na seleção das instituições, dos programas ou das políticas públicas:

- Relevância - busca-se estudar o grau de importância ou de relevância relativa das ações em análise, e independe de sua materialidade;
- Risco - preocupa-se quanto à vulnerabilidade das ações, que poderá ocasionar um evento indesejável; e
- Materialidade - representatividade quanto ao valor ou volume de recursos envolvidos.

Neste sentido, o TCU inicia um trabalho para conhecer a instituição com levantamento de dados e informações, utilizando-se dos sistemas organizacionais, funcionais, contábil-financeiro, orçamentários, operacionais e patrimoniais. Quando da manifestação sobre a oportunidade e a conveniência de realização de auditoria de natureza operacional (avaliação de programa ou auditoria de desempenho operacional), avalia-se a relevância da auditoria, os temas em foco na mídia, as preocupações da sociedade e da Administração e o impacto que a auditoria poderá causar na melhoria dos programas ou no desempenho das instituições auditadas.

## 2.2. *Accountability*

Um dos assuntos que tem ganhado importância e destaque no debate sobre a qualidade da organização das sociedades democráticas modernas é a *accountability*. O termo pode ser definido no âmbito público como o direito de cada cidadão a conhecer o desempenho de seus governantes, adicionado à "obrigação" destes de realizar prestações de contas sobre as suas ações.

Os entes governamentais, ou aqueles que recebem suas delegações de direito público, devem explicitar as políticas e objetivos adotados, como também demonstrar a forma como os recursos públicos foram empregados no cumprimento ou não dos resultados planejados.

Embora a *accountability* tenha se tornado um tópico relevante na agenda de pesquisa das ciências sociais nos últimos anos, uma rápida revisão dos trabalhos produzidos revela que a definição do conceito ainda carece de consenso quanto ao seu significado, e de uma clara delimitação teórica. Percebe-se que a definição tende a variar acentuadamente não apenas de autor para autor, e que questões como a da existência de formas não eleitorais de *accountability*, de quais seriam as maiores falhas na *accountability*, de como tais defeitos podem ser pensados e resolvidos; e quais as inovações, a fim de melhorar a *accountability* democrática, são discutidas de diversas maneiras.

Cinco áreas de divergência e disputa conceitual são identificadas por Mainwaring (2003). A mais fundamental e básica questão — da qual as outras divergências parecem originar-se — diz respeito ao escopo e à abrangência do conceito.

Para alguns autores, como O'Donnell (1998), Kenney (2003) e Abrucio & Loureiro (2005), bem como o próprio Mainwaring (2003), apenas os mecanismos de controle for-

mais e institucionalizados devem ser compreendidos sob a noção de *accountability*. Tais autores adotam uma noção de responsabilização que não compreende em seus limites as relações informais de fiscalização e controle, não considerando, assim, como agentes de *accountability* a imprensa e organizações da sociedade civil que comumente se incumbem de monitorar e denunciar abusos e condutas impróprias de agentes públicos no exercício do poder. Nesse sentido, esses autores defendem uma noção menos abrangente de *accountability*.

Dunn (1999) e Keohane (2002), embora não restrinjam as relações de fiscalização e controle tão somente às formas institucionalizadas e, portanto, admitam um rol de relações bem mais abrangente, estipulam que tais relações devem necessariamente incluir a capacidade de sanção aos agentes públicos. Segundo estes autores, a *accountability* implica a capacidade de resposta dos governos (*answerability*), ou seja, a obrigação dos oficiais públicos de informar e explicar seus atos, e a capacidade (*enforcement*) de impor sanções e perda de poder para aqueles que violaram os deveres públicos. A noção de *accountability* é, basicamente, bidimensional: envolve capacidade de resposta e capacidade de punição.

Há ainda um terceiro grupo de autores, Day & Klein (1987) e Paul (1991), que admite toda e qualquer atividade ou relação de controle, fiscalização e monitoramento sobre agentes e organizações públicas como constituintes do conjunto de mecanismos de responsabilização. Nesse sentido, Paul (1991) afirma que

[...] *accountability* significa manter indivíduos e organizações passíveis de serem responsabilizados pelo seu desempenho. *Accountability* pública se refere ao conjunto de abordagens, mecanismos e práticas usados pelos atores interessados em garantir um nível e um tipo desejados de desempenho dos serviços públicos.

Por mais problemático e arbitrário que se mostre o empreendimento de se firmarem claras e significativas linhas de demarcação para o conceito de *accountability*, a adoção de uma concepção tão ampla como essa formulada por Paul (1991) traz a complicação adicional de incorporar mecanismos e atividades de controle não intencionais, os quais se mostram insusceptíveis de ser adequadamente identificados e avaliados.

Como Dahl (1989) já demonstrou com êxito, a *accountability* só pode ser medida se as formas de controle são intencionais, isto é, explicitamente concebidas para esse fim. Adicionalmente, cabe ressaltar que a ideia de responsabilização transcende a ideia da simples prestação de contas. A *accountability* não se limita à necessidade da justificação e da legitimação da discricionariedade daqueles que exercem o Poder Público em nome dos cidadãos, mas também deve incluir a possibilidade de sanção. Por outro lado, não se pode minorar a inegável importância da atuação das organizações da sociedade civil e da imprensa na fiscalização e no controle do exercício do Poder Público pelos governantes e burocratas.

Opta-se, assim, por uma noção menos abrangente de responsabilização que aquela formulada por Paul (1991), pois abarca em seus limites apenas as relações e atividades de fiscalização e controle de agentes públicos propositalmente concebidas para tal finalidade e que, ademais, envolvam necessariamente a possibilidade de sanção legal ou simbólica. Esta definição engloba não apenas atores institucionais,

mas também associações de cidadãos ou usuários de serviços públicos, organizações da sociedade civil e a mídia.

Outro ponto teórico diz respeito à diferenciação entre *accountability* vertical e *accountability* horizontal. A primeira se refere à interação entre governantes e cidadãos, ou seja, é, ainda que de forma não exclusiva, a dimensão eleitoral, o que significa premiar ou punir um governante nas eleições. Essa dimensão requer a existência de liberdade de opinião, de associação e de imprensa, assim como diversos mecanismos que permitam tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos atos das autoridades públicas. Já a segunda implica a existência de agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado (O'DONNELL, 1998, p.27).

Porém, independentemente da fonte teórica e da direção (vertical ou horizontal) que se pretenda para a *accountability*, é condição necessária para que ela ocorra que as informações sobre a atuação governamental estejam disponíveis para que todos (legisladores, governo, sociedade, cidadãos e os próprios gestores públicos) saibam se: os recursos governamentais são utilizados apropriadamente e os gastos efetuados de acordo com as leis e regulamentos; os programas e projetos governamentais são conduzidos de acordo com seus objetivos e efeitos desejados; e os serviços governamentais seguem os princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

As mudanças no modo de pensar da Administração Pública, influenciados por modelos gerenciais importados da iniciativa privada, substanciaram o paradigma da Nova Gestão Pública, a qual busca atacar a ineficiência relacionada ao excesso de procedimentos e controles processuais e a baixa responsabilização dos burocratas em face do sistema político e da sociedade.

No Brasil, essa mudança de perspectiva consistiu na reforma administrativa de 1995, o que caracterizou a transformação da administração pública brasileira de burocrática em gerencial; a busca de uma administração pública orientada para o cidadão, para a obtenção de resultados, onde políticos e funcionários públicos fossem merecedores de grau limitado de confiança.

Essa nova busca procurava modificar substancialmente as formas de controle no interior do aparato estatal. O controle não seria mais exclusivamente sobre processos, mas fundamentalmente sobre resultados. Nesse caso, a maior autonomia para administrar é balanceada pelo compromisso com os resultados a serem atingidos, e pela transparência das informações sobre desempenho institucional, através do contrato de gestão. Para isto, a informação é insumo fundamental. E não há, aí, contraposição entre aumento de eficiência e aumento de *accountability*, o que contribui para ampliar a responsabilização dos administradores públicos.

Na concepção da atual reforma administrativa, são grandes os impactos que se pretende alcançar no grau de *accountability* das instituições públicas, permitindo assim a abertura dos vínculos entre governança e governabilidade democrática. Esta depende de várias dimensões políticas, entre as quais a qualidade das instituições públicas quanto à intermediação de interesses, a existência de mecanismos de responsabilização dos políticos e burocratas perante a sociedade e a qualidade

do contrato social básico. Essas dimensões remetem *latu sensu* à reforma política, essencial à reforma do Estado no Brasil (BRESSER PEREIRA, 1998, p. 36).

A reforma da administração pública deve ser situada como uma das extensões da reforma do Estado brasileiro. Do ponto de vista conceitual, a reforma do Estado abrange quatro áreas: delimitação da área de atuação do Estado, desregulamentação, governança e governabilidade (PACHECO, 1999, p. 223).

Tal reforma visa ao fortalecimento da governança, à eficiência e à melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos. Para alcançar tais resultados, a reforma em curso propôs uma mudança no quadro constitucional-legal, a criação de novos formatos institucionais (agências executivas e organizações sociais), a transição da cultura burocrática, rígida e ineficiente para uma cultura gerencial, flexível e eficiente, além de novos instrumentos de gestão pública.

Mas quem define os resultados a serem alcançados? Na administração gerencial, estes resultados têm de ser negociados entre os formuladores da política pública e a instituição encarregada de implementá-la. O contrato de gestão será mais *accountable* quanto mais claramente identificados forem os objetivos e metas, principalmente os responsáveis pelo seu atingimento, em todos os níveis da organização.

Nas organizações sociais, além do ministério supervisor, o conselho integrado por representantes do Estado e de entidades da sociedade civil deverá ser o guardião da execução do contrato de gestão, devendo ainda participar na própria definição das metas.

Ainda que não haja segurança teórica sobre essa resposta, vários autores reconhecem que o controle de resultados é muito mais propício à construção de novos mecanismos de *accountability* do que o controle de processos.

Através de novos formatos institucionais, novos instrumentos de gestão e novas formas de controle, a reforma administrativa pretende contribuir para um processo de aprendizado político e organizacional que tome as instituições públicas mais *accountable*. Suas propostas visam contribuir não apenas para o aumento da eficiência dessas instituições (obtenção de resultados), mas também para sua maior transparência (informação), talvez o mais forte pilar da *accountability* democrática.

A ideia de um sistema de administração pública pautado nos fundamentos da *accountability* reflete integridade, representando um passo importante no estabelecimento de uma política consistente de controle da corrupção, na qual os gestores públicos devem ter em mente a responsabilidade de se preocupar constantemente com os produtos, bens e serviços, que oferecem para os cidadãos aos quais devem prestar contas permanentemente, consolidando assim o trinômio da moralidade, da cidadania e da justiça social.

### 3. Metodologia e Objetivo

O objetivo deste trabalho é evidenciar como as auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) têm contribuído no processo de *accountability* das entidades auditadas, utilizando o levantamento de sugestões e críticas no TCU nas auditorias de natureza operacional.

Este estudo está delimitado pelo contexto das organizações da Administração Pública Federal, dado que as

análise e auditorias do TCU possuem abrangência na utilização de recursos públicos da União. A análise se baseia em uma empresa pública atuante na área de previdência social, no que tange aos serviços de tecnologia e processamento de dados.

O presente trabalho apresenta uma revisão bibliográfica o assunto no Brasil, especificadamente quanto à abordagem teórica da auditoria operacional no campo da auditoria governamental. Para classificação da pesquisa, tomou-se como base o critério proposto por Vergara (2000). Quanto aos fins e quanto aos meios, tem-se:

- Quanto aos fins - trata-se de uma pesquisa descritiva e explicativa. Descritiva porque expõe o processo de *accountability* na Administração Pública. Explicativa, pois se propõe a apresentar a técnica utilizada com a Auditoria governamental, especificadamente do tipo operacional.
- Quanto aos meios - a pesquisa é bibliográfica e documental (qualitativas). Bibliográfica porque, para a fundamentação teórico-metodológica do estudo, é realizada a investigação sobre abordagens de diversos autores; documental porque traz o levantamento de dados primários disponíveis na internet, especificadamente no sítio do Tribunal de Contas da União.

Segundo Gil (1996, p. 46), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno; e as pesquisas explicativas são aquelas que têm a preocupação central de identificar os fatores que determinam, ou que contribuem, para a ocorrência dos fenômenos.

Pode-se definir o trabalho, basicamente, como uma pesquisa documental e bibliográfica, em que, através da análise da bibliografia existente, é demonstrado o conceito de Auditoria Operacional. Na medida em que se pretende expor as contribuições da auditoria de natureza operacional, são apresentados documentos emitidos pelo TCU.

Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 43), os documentos de fonte primária são "aqueles de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações [...]". A pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias trata-se do levantamento da bibliografia já publicada.

Para Gil (1996, p. 51), a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, sendo a diferença essencial entre ambas a natureza das fontes. Enquanto a segunda se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a primeira vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

#### 4. Análise de Casos e Resultados

No exemplo proposto neste trabalho, busca-se evidenciar a contribuição dos relatórios do TCU para o processo de *accountability* da Administração Pública, quando se faz presente pela Auditoria Operacional. Os dados utilizados constam no endereço eletrônico daquele Tribunal, configurando uma pesquisa documental. Dessa forma, foram coletados quatro acórdãos do TCU relativos a auditorias operacionais efetuadas na Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev), em 2001 e 2003 (TCU, 2009):

- Acórdão TC 014.003/2001 - Dependência crônica da Dataprev em relação à tecnologia Unisys. Desobediência à Lei nº 8.666/93;
- Acórdão TC 015.984/2001 - Avaliação do sistema de arrecadação de receitas previdenciárias e suas interfaces com o sistema de benefícios governamentais; sobre
- Acórdão TC 005.644/2003 - Avaliação da ocorrência de fraudes nas bases de dados de benefícios da Previdência Social; e
- Acórdão TC 013.636/2003 - Avaliação dos custos da prestação de serviços da Dataprev ao INSS e o termo de convênio celebrado com o Centro Educacional de Tecnologia em Administração - CETEAD.

A Dataprev originou-se em 1974 dos centros de processamento de dados dos institutos de previdência existentes. É uma empresa pública vinculada ao Ministério da Previdência Social, com personalidade jurídica de direito privado, sediada em Brasília e com filial regional na cidade do Rio de Janeiro e ação em todo o território nacional, compreendendo 23 Unidades Regionais e quatro Unidades de Atendimento (DATA-Prev, 2009).

A empresa tem por objetivo estudar e viabilizar tecnologias de informática na área da previdência e assistência social, compreendendo sistemas operacionais e equipamento de computação, a prestação de serviços de processamento e tratamento de informações, bem assim o desempenho de outras atividades correlatas (MPOG, 2009). Atualmente é responsável pelo processamento da maior folha de pagamento do país, ajudando na distribuição de renda a 25 milhões de brasileiros em todos os recantos do Brasil.

Nas subseções seguintes, foram extraídas recomendações e determinações dos acórdãos do TCU que foram representativas para compreensão deste trabalho, sendo apresentadas as contribuições de cada auditoria pesquisada, evidenciando os principais resultados e a sua correlação com o processo de *accountability* na Administração Pública.

##### 4.1. Auditoria TC 014.003/2001

O relatório é resultado do trabalho de Auditoria Operacional acerca de possíveis irregularidades nos contratos firmados entre a Dataprev e a Unisys Brasil Ltda. As análises feitas pela equipe de auditoria, entretanto, mostram que a empresa carece de procedimentos de acompanhamento e controle, tanto do ponto de vista da formalização de processos de inexigibilidade e da execução de contratos quanto sob o aspecto do monitoramento de seu parque computacional, o que acaba por gerar irregularidades.

Relativamente ao monitoramento de seu parque computacional, foi constatado que o estudo de capacidade e performance realizado pela Dataprev não continha elementos suficientes e capazes de conduzir a uma tomada de decisão adequada pela empresa. Nesse sentido, deve a empresa observar requisitos mínimos quanto à abrangência do estudo, seletividade e período amostral, bem como quanto à utilização de dados nativos das máquinas.

No que concerne aos preços praticados pela Unisys nos contratos de locação de equipamentos de processamento de dados, foram constatados sérios indicativos de que a

Dataprev estaria pagando à Unisys preços superiores aos praticados no mercado. Tais fatos ensejam determinação à empresa no sentido de que seja efetuada uma ampla renegociação dos contratos firmados com a Unisys, com o intuito de adequar os valores contratados àqueles praticados no mercado, tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público.

Também ficou evidenciado que a empresa ainda não havia efetuado eficazmente a migração de seus sistemas e bases de dados para plataformas abertas. Considerando que a migração é condição fundamental para a ruptura de dependência que há com a Unisys, a Dataprev deveria recorrer para concluir a migração no menor espaço de tempo possível.

Analisando as determinações do TCU à Dataprev, segundo o referencial teórico, pode-se constatar uma forte noção do emprego das definições de *accountability* quanto às relações de fiscalização e controle, à capacidade de resposta do órgão ao fornecimento de informações e à implementação de correções determinadas, além de mencionar a possibilidade de aplicação de punição ou responsabilização dos agentes envolvidos.

O relatório determina prazos para a renegociação de diversos contratos, tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público, e levando-se em conta os preços destes estarem acima daqueles praticados no mercado, determinando a rescisão unilateral dos respectivos, no caso de insucesso. Também são determinados prazos para o envio das justificativas para as discrepâncias apontadas e para os resultados das renegociações, caracterizando ações de fiscalização e controle e um desafio ao fornecimento de informações por parte do órgão auditado.

Quanto à responsabilização dos agentes envolvidos, foram solicitadas as justificativas para o reembolso integral de encargos iniciais de certos contratos, tanto ao órgão quanto à empresa beneficiada, tendo em vista a não aquisição, Dataprev, da propriedade dos bens importados pela contratada, e levando em consideração a possibilidade de o órgão contratante não ser o único cliente a se utilizar dos equipamentos adquiridos, além de determinar a realização de várias audiências com diversos agentes públicos para a apresentação de razões e justificativas para diversos achados de auditoria que implicaram ou não impactos financeiros, demonstrando, também, a preocupação com a prática da boa gestão pública.

#### 4.2. Auditoria TC 015.984/2001

A auditoria visava avaliar o sistema de arrecadação de receitas previdenciárias e suas interfaces com o sistema de benefícios governamentais. Tendo em vista a abrangência dos trabalhos e o curto espaço de tempo, a equipe delimitou os objetivos e o escopo da auditoria no sentido de assegurar maior conhecimento para as instituições de matérias, tais como:

- Mecanismos de fixação das metas de arrecadação estabelecidas para o INSS, bem como o cumprimento das mesmas;
- Processo de planejamento das ações das áreas envolvidas com a arrecadação;
- Controle do fluxo financeiro entre arrecadadores e o INSS;

- Contabilização e transferência de recursos arrecadados para terceiros;
- Classificação e contabilização das receitas;
- Contabilização de créditos e direitos contra buintes e devedores em geral;
- Condições operacionais das unidades executoras da atividade de arrecadação;
- Adequação dos sistemas informatizados de apoio à atividade de arrecadação; e
- Verificação do cumprimento de determinações e recomendações anteriores do TCU.

O relatório final determinou à diretoria de arrecadação do INSS que, em conjunto com a Dataprev, adotasse as seguintes providências:

- Desenvolvimento de procedimento para a correta contabilização e classificação das receitas, com base nos dados constantes da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), evitando que a classificação seja feita por percentual estimado;
- Desenvolvimento de procedimento de classificação da receita arrecadada para terceiros com base nos dados constantes da GFIP para evitar repartição da mesma por meio de estimativa de arrecadação;
- Buscar mecanismo de correção e depuração dos dados constantes dos cadastros geridos pelo sistema SICOB (Sistema de Registro e Controle de Débitos, Parcelamento e Cobrança) para evitar que os processos sejam impedidos de tramitar na cobrança administrativa ou remetidos para inscrição de débitos em Dívida Ativa, em razão desses erros;
- Regularização das baixas de pagamentos oriundos do programa REFIS (Recuperação Fiscal) para que a to à Procuradoria-Geral dê prosseguimento às ações de cobrança dos débitos de contribuintes excluídos do programa; e
- Desenvolvimento de procedimento de apuração da movimentação da dívida ativa, bem como da cobrança administrativa para que a contabilidade proceda aos registros dessa movimentação com base em documentos elaborados para esse fim.

A integridade do relatório de auditoria, por sua percuciosidade na abordagem do sistema de arrecadação, representa um excelente subsídio para o entendimento da *accountability* como uma forma de avaliação da atuação governamental, tanto na utilização dos recursos públicos como na sua arrecadação, a qual lastreia os gastos efetuados de acordo com as leis e regulamentos, programas e projetos conduzidos e a aplicação dos princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade nos serviços governamentais.

#### 4.3. Auditoria TC 005.644/2003

O objetivo da auditoria operacional foi avaliar a ocorrência de fraudes nas bases de dados de benefícios da Previdência Social. O relatório determinou à Dataprev que se procedesse a uma série de iniciativas para a implementação de modificações no sistema de benefícios, com vista à suspensão



daqueles onde houvesse ausência de dados cadastrais e, principalmente, para a inclusão do registro das matrículas servidores responsáveis por inclusões e atualizações de dados, além de tomar ações para que estes não pudessem mais emitir boletins de inclusão em seu próprio nome.

Foi mencionada a necessidade de interligação dos sistemas de controle de pagamento de pessoal ativo e inativo do Governo Federal, de forma a identificar segurados que sejam também servidores públicos federais, estaduais e municipais e coibir o pagamento indevido de benefícios, enviando também o calendário de implantação da rotina para novos benefícios e para o batimento dos benefícios já concedidos, e priorizando as situações em que a legislação, de pronto, já veda a percepção de outra renda.

A Dataprev deveria encaminhar ao TCU estudo de viabilidade para o desenvolvimento de ferramenta de extração de dados de benefícios da Previdência Social, de forma a tornar mais acessíveis essas bases tanto ao Ministério da Previdência Social e INSS quanto aos órgãos de controle interno e externo, e até mesmo aos cidadãos de modo geral.

Levando-se em conta a característica fundamental da empresa de prestar apoio para viabilização de tecnologias de informática para diversos entes públicos, pode-se constatar uma forte noção do emprego das definições de *accountability*, quanto às relações de fiscalização e controle, em conjunto com outros órgãos.

O relatório determina prazos para procedimento de uma série de iniciativas, implementação de modificações no sistema de benefícios e integração de diversos sistemas informatizados de gerenciamento de dados cadastrais e financeiros do setor público. É citada a necessidade de facilitação do acesso às informações sobre benefícios gerenciados ou não pela Dataprev, tanto pelos órgãos de execução e controle quanto pelos beneficiários do sistema de benefícios sociais, demonstrando uma das principais funções da *accountability*, ou seja, a prestação de contas sobre a atuação governamental para todos.

Contudo, considerando-se o alto grau de complexidade da auditoria operacional realizada e o seu caráter exploratório e educativo das entidades envolvidas, não houve registro de citação à punibilidade ou responsabilidade de agentes públicos.

#### 4.4. Auditoria TC 013.636/2003

A auditoria realizada teve por objetos os custos relativos à prestação de serviços da Dataprev ao INSS e o termo de convênio celebrado entre o então Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) e o Centro Educacional de Tecnologia em Administração - CETEAD. A equipe de auditoria registrou as seguintes ocorrências:

- Ausência sistemática, nos contratos, de justificativa de preço. A inexistência de uma estrutura técnica própria do INSS, na área de tecnologia da informação, capaz de proceder a um estudo dessa natureza, pode ser apontada como uma das causas dessa omissão;
- Dificuldades em aferir adequabilidade dos preços dos serviços em relação aos praticados no mercado. Havia a necessidade de uma análise mais abrangente para considerar as diferentes metodologias de medidas de desempenho dos serviços prestados, a

qualidade dos serviços e a verificação de sua efetiva prestação, bem como a especialização do prestador dos de serviços e o valor agregado gerado pelo serviço; e

- Avanços significativos em relação aos contratos anteriores. Em relação ao contrato em vigor, houve a necessidade de aperfeiçoamento dos critérios de fixação de métricas para faturamento dos serviços; inclusão de serviços cuja natureza não é compatível com a finalidade da Dataprev, nem com o fundamento legal adotado para dispensa da licitação; inclusão indevida de serviços prestados para o MPAS sem que o Ministério conste como parte no referido contrato e sem que haja qualquer Convênio ou Ajuste entre o MPAS e o INSS para este fim específico.

O relatório de auditoria constatou diversas transgressões às boas práticas da administração pública, além de citar a necessidade de que fossem obtidos esclarecimentos sobre possíveis impropriedades cometidas por agentes públicos.

Pode-se notar a aplicação dos entendimentos de Day & Klein (1987) e Paul (1991) sobre *accountability*, que admitem toda e qualquer atividade ou relação de controle, fiscalização e monitoramento sobre agentes e organizações públicas como constituintes do conjunto de mecanismos de responsabilização. Nesse sentido, Paul (1991) afirma que *accountability* significa manter indivíduos e organizações passíveis de ser responsabilizados pelos seus desempenhos.

## 5. Considerações Finais

Este trabalho teve por objetivo evidenciar a contribuição das auditorias de natureza operacional do TCU para o processo de *accountability* das entidades auditadas. Para isso, utilizou-se do levantamento de auditorias do TCU realizadas em uma empresa pública de processamento de dados, nos anos de 2001 e 2003, cuja fonte primária se encontra disponível no endereço eletrônico daquele Tribunal.

No capítulo 3, procurou-se identificar o conceito de Auditoria Operacional na Administração Pública, expor as duas modalidades de auditoria de natureza operacional efetuada pelo TCU - Desempenho Operacional e Avaliação de Programa - e identificar os critérios de seleção das entidades auditadas, relacionados aos aspectos de relevância, risco e materialidade. No capítulo 4, procurou-se identificar o conceito de *accountability* na Administração Pública.

Os acórdãos selecionados possuem relação com a fiscalização, controle e melhoria das operações da empresa auditada. Percebe-se uma preocupação do TCU em apontar discrepâncias relacionadas à atividade da entidade, cujas consequências impactam na eficiência e efetividade dos serviços públicos.

O primeiro acórdão aborda o descumprimento dos procedimentos licitatórios, os quais visam à transparência e economicidade do gasto público. O segundo acórdão aponta a melhoria de arrecadação de receitas previdenciárias e suas interfaces com o sistema de benefícios governamentais, o que pode otimizar o financiamento da máquina pública. O terceiro acórdão levanta a questão do controle para evitar a corrupção, em uma atividade tão visada como a previdência nacional. E o quarto acórdão fiscaliza os contratos de serviços prestados e os atos dos agentes públicos.

A *accountability* representa um passo importante no estabelecimento de uma política consistente de controle da corrupção, na qual os gestores públicos devem se preocupar com os produtos e serviços que oferecem aos cidadãos, prestando contas permanentemente, sob o trinômio da moralidade, cidadania e justiça social.

A suposição de que o controle externo da administração pública pode ultrapassar os meandros da conformidade de procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempe-

nho nos órgãos auditados, quando se utiliza de auditorias operacionais, mostra-se verdadeira na medida em que os órgãos auditados possam absorver as sugestões recebidas e canalizá-las no processo de *accountability* interno.

Por fim, supõe-se que um estudo de caso para a hipótese deste estudo possa permitir pesquisas empíricas mais específicas. Além disso, algumas auditorias operacionais do TCU foram realizadas sobre programas de governo, o que também desponta como um campo fértil para pesquisas correlatas.

## Referências

- ABRUCIO, Luiz Fernando; LOUREIRO, Maria Rita. *Finanças públicas, democracia e accountability*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.
- BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (orgs.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- DAHL, Robert. *Democracy and its Critics*. New Haven, CT: Yale University Press, 1989.
- DATAPREV. Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social. A Empresa. Disponível em <www.dataprev.gov.br/Apres/a\_empresa.htm>. Acesso em 18/01/2009.
- DAY, Patricia; KLEIN, Rudolf. *Accountabilities: five public services*. London and New York: Travistock, 1987.
- DUNN, Delmer. Mixing elected and non-elected officials in democratic policy making: fundamentals of accountability and responsibility. In: PRZEWORSKI, Adam; SOTOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (eds). *Democracy, Accountability and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press (Cambridge Studies in the Theory of Democracy), 1999.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARÃES, Tomas de Aquino. *Isomorfismo, Institucionalização e Legitimidade: a Atividade de Auditoria Operacional no Tribunal de Contas da União*. Rio de Janeiro: XXIX EnANPAD 2005.
- GAO. United States Government Accountability Office. Disponível em <www.gao.gov>. Acesso em 31/01/2009.
- GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- JUND, Sérgio. *Administração financeira e orçamentária*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2007.
- KENNEY, Charles D. Horizontal accountability: concepts and conflicts. In: MAINWARING, Scott; WELMA, Christopher. *Democratic accountability in Latin America*. Oxford: Oxford University Press (Oxford Studies in Democratization), 2003.
- KEOHANE, Robert O. Global Governance and democratic accountability. Unpublished paper from the Miliband Lectures, London School of Economics, Spring 2002.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. São Paulo: Atlas, 1992.
- MAINWARING, Scott; WELMA, Christopher. *Democratic accountability in Latin America*. Oxford: Oxford University Press (Oxford Studies in Democratization), 2003.
- MPOG. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - SIOG. Disponível em <www.siorg.redegoverno.gov.br >. Acesso em 25/01/2009.
- O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal e as novas poliarquias*. Lua Nova, São Paulo, 1998, n. 44, p. 27-54.
- PACHECO, Márcio Emmanuel. *Auditoria de avaliação de programas governamentais*. Rio de Janeiro: FGV Projetos-Capacitação, 2008.
- PACHECO, Regina Sílvia Viotto Monteiro. *Reformando a administração pública no Brasil: eficiência e accountability democrática*. In: Melo, Marcus André B. C. (Org.). *Reforma do Estado e Mudança Institucional no Brasil*. Recife: Ed. Massangana, 1999.
- PAUL, Samuel. *Accountability in public services: exit, voice and control*. Country Economics Department. The World Bank, março 1991.
- PEREZ JUNIOR, J.H. et al. *Auditoria das demonstrações contábeis*. Rio de Janeiro: Editoria FGV, 2007.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. *Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability*. Rio de Janeiro: XXXI EnANPAD 2007.
- TCU. Tribunal de Contas da União. Conheça o TCU. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em 06/01/2009.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

