

A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL EXECUTADA NOS TRIBUNAIS DE CONTAS PARA AS BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA PÚBLICA: UMA PROPOSTA DE PESQUISA À LUZ DA FILOSOFIA.

Gleison Mendonça Diniz*
Juraci Muniz Júnior**

RESUMO

Os Tribunais de Contas são órgãos de controle externo que executam atividades de auditoria e orientação aos seus jurisdicionados. A função de controle externo exercida por um Tribunal de Contas possui atualmente uma dimensão ampliada, pois além do exercício da auditoria contábil e financeira, passou-se a avaliar também a operacionalidade e os resultados e impactos sociais da gestão pública, enquadrando-se, neste instante, a auditoria operacional e suas possíveis contribuições para as boas práticas de governança pública. Esta proposta de pesquisa tem como objetivo geral mostrar como a auditoria operacional executada nos Tribunais de Contas contribuiria para as boas práticas de governança pública. Para a pesquisa constituir-se de sólida fundamentação filosófica, buscou-se estudar cientistas renomados como: Boaventura de Sousa Santos, Edgar Morin, Félix Guattari, Gaston Bachelard e Rubem Alves, além de realizar-se uma revisão de literatura relacionada ao contexto onde se insere a auditoria operacional. Os conhecimentos científicos compartilhados pelos autores que incorporam as bases filosóficas da pesquisa são essenciais para a compreensão do papel do pesquisador como cientista e trazem uma concreta contribuição teórica para os meios acadêmico e organizacional.

Palavras-chave: Tribunais de Contas. Auditoria Operacional. Governança Pública.

1 INTRODUÇÃO

O Estado exerce uma relação permanente com a sociedade. A partir daí:

surgem as funções que lhe são próprias, exercidas por meio dos seus órgãos - instituições burocráticas que prestam serviços públicos - ligados a uma das funções fundamentais: executiva, legislativa ou jurídica. O conjunto de órgãos constitui, formalmente, a administração pública (ROCHA, 2013, p. 2).

Guattari (1990, p.10) adverte que “os Estados vêem seu tradicional papel de mediação reduzir-se cada vez mais e se colocam, na maioria das vezes, a

* Doutorando em Administração de Empresas pela UNIFOR, Mestre em Administração de Empresas pela UFC, MBA em Gestão Empresarial pela FGV/RJ, Especialista em Gerência de Marketing pela UECE, Professor de Cursos de Pós-Graduação e Graduação em Administração e Ciências Contábeis, Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM) desde 2010. E-mail: gleisondiniz@tcm.ce.gov.br

** Graduado em Direito pela UNIFOR, com Especialização em Controle Externo e em Gestão Pública, Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM) desde 1996, Inspetor (1997/2007), Diretor de Fiscalização do TCM (2007/2012) e Diretor Geral do TCM. E-mail: juracimuniz@tcm.ce.gov.br

serviço conjugado das instâncias do mercado mundial e dos complexos militar-industriais.”

Nesse contexto, aumenta a atenção dada à importância de se fazer ciência, considerando o papel do Estado e sua relação com a sociedade. Nessa perspectiva, Morin adverte que:

a técnica produzida pelas ciências transforma a sociedade, mas também, retroativamente, a sociedade tecnologicada transforma a própria ciência. Os interesses econômicos, capitalistas, o interesse do Estado desempenham seu papel ativo nesse circuito de acordo com suas finalidades, seus programas, suas subvenções. A instituição científica suporta as coações tecno-burocráticas próprias dos grandes aparelhos econômicos ou estatais, mas nem o Estado, nem a indústria, nem o capital são guiados pelo espírito científico: utilizam os poderes que a investigação científica lhes dá. (MORIN, 1990, p.16)

O controle, como função administrativa, desempenha importante papel nas relações entre Estado e sociedade, contribuindo para a garantia do regime democrático. Com a organização da sociedade, surgem necessidades que precisam ser satisfeitas sem comprometer os direitos e liberdades individuais.

São dois os sistemas de controle definidos pela Constituição Federal:

- a) o controle interno, realizado pelos próprios órgãos do aparelho estatal;
- b) o controle externo, realizado pelo Poder Legislativo, que conta com o auxílio das Cortes de Contas.

Portanto, os Tribunais de Contas são considerados órgãos de controle externo. Até a constituição de 1967, o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas se restringia à fiscalização do cumprimento legal e da regularidade orçamentária e financeira. Por meio da Constituição de 1988, a função de controle externo exercida pelo Tribunal de Contas tomou nova dimensão, uma vez que, além do exercício da função fiscalizadora exercida por meio da auditoria contábil e financeira, passou-se a avaliar também a operacionalidade e os resultados e impactos sociais da gestão pública.

O controle externo é aquele exercido de forma independente, seja direta ou indiretamente por um órgão estranho ao responsável pelo ato controlado. A CF/88 impõe esse tipo de controle, que se materializa de forma relevante em virtude do seu aspecto de independência e por não pertencer à estrutura organizacional interna da controlada. (ALBUQUERQUE, 2009). O autor ainda argumenta que:

a auditoria executada por um Tribunal de Contas se divide em dois focos de verificação: no primeiro, o exame de auditoria se baseia na análise do sistema de controle interno e a verificação da sua eficácia, eficiência e economia. No segundo, o exame de auditoria alia a fiscalização contábil e financeira à operacionalização e à gestão da máquina governamental com o objetivo de analisar as decisões e avaliar os resultados, observando o comportamento ético, o resultado social e a preservação do meio ambiente. (ALBUQUERQUE, 2009, p. 28)

Compreendendo melhor o papel da ciência, é possível defender e argumentar com mais clareza o fenômeno estudado e, conseqüentemente, as potenciais contribuições da auditoria operacional. Na acepção de Morin (1990, p.8) “a ciência tem necessidade não apenas de um pensamento apto a considerar a complexidade do real, mas desse mesmo pensamento para considerar sua própria complexidade e a complexidade das questões que ela levanta para a humanidade”. Em seguida, o autor reforça sua opinião afirmando que “não haverá transformação sem reforma do pensamento, ou seja, revolução nas próprias estruturas do pensamento. O pensamento tem de tornar-se complexo” (MORIN, 1990, p.9).

As práticas de governança corporativa vem buscando proporcionar significativas melhoras na gestão das empresas e no ambiente regulatório, além de mais proteção aos investidores. Enquanto a governança trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas. A governança pública refere-se à administração das agências do setor público, por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado.

As boas práticas de governança pública se respaldam na ética e na transparência das ações dos governos. Além disto, revelam-se como poderosos instrumentos para atingir a estabilidade das instituições políticas. Nesse sentido, encaixa-se o pensamento de Guattari:

as comunidades humanas imersas na tormenta tendem a se curvar sobre si mesmas, deixando nas mãos dos políticos profissionais o cuidado de reger a organização social, enquanto os sindicatos são ultrapassados pelas mutações de uma sociedade que, por toda parte, encontra-se em crise latente ou manifesta. (GUATTARI, 1990, p. 44)

A governança pública tende a gerar mudanças importantes na organização, na gestão e na atuação da Administração Pública brasileira. Espera-se, outrossim, que a auditoria operacional executada nos Tribunais de Contas contribua para as boas práticas de governança pública.

1.1 Problematização

O problema desta proposta de pesquisa parte do questionamento de que os antigos procedimentos de fiscalização mostram-se insuficientes e novos mecanismos de controle podem ser buscados partindo da contribuição da auditoria operacional para as boas práticas de governança pública. Para Santos (2003, p.19) “são igualmente diferentes e muito mais complexas as condições sociológicas e psicológicas do nosso perguntar”. Esta concepção é complementada por Bachelard quando argumenta que:

o espírito científico proíbe que tenhamos uma opinião sobre questões que não compreendemos, sobre questões que não sabemos formular com clareza. Em primeiro lugar, é preciso saber formular problemas. E, digam o que disserem, na vida científica os problemas não se formulam de modo espontâneo. É justamente esse *sentido do problema* que caracteriza o verdadeiro espírito científico. Para o espírito científico, todo conhecimento é resposta a uma pergunta. Se não há pergunta, não pode haver conhecimento científico. Nada é evidente. Nada é gratuito. Tudo é construído. (BACHELARD, 1996, p. 18)

A prática regular da auditoria no setor público para atingir novos alcances e avaliar corretamente a aplicação dos recursos públicos ainda tem um longo caminho a percorrer. Embora se avance cada vez mais neste campo, o processo não se encontra generalizado, o que pode ser um desafio cada vez maior para os governantes.

A auditoria tradicional ou de regularidade se limita aos aspectos legais e normativos que regulam as atividades das organizações públicas, enquanto a auditoria operacional ou de desempenho foca nos aspectos qualitativos da gestão, nos resultados alcançados e nos impactos sobre o ambiente econômico e social, caracterizando-se como uma prática mais oportuna e adequada para uma melhor gestão pública.

Observa-se, ainda, uma heterogeneidade na utilização de nomenclaturas pelas diversas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), para definir basicamente o mesmo escopo e objetivos da auditoria operacional, tais como auditoria de desempenho, administrativa, de gestão, de otimização de recursos e de resultados.

A prática da boa governança no setor público caracteriza-se como resposta aos desafios da globalização em termos de efetividade, eficiência e responsabilidade que enfrenta a administração pública.

A governança pública no Brasil, por sua vez, possui estudos publicados e aqueles que são encontrados utilizam os postulados da governança corporativa aplicados no setor privado e a nomenclatura de governança corporativa do setor público, fundamentados nos princípios dos direitos e da equidade dos acionistas, dos fornecedores de recursos, da transparência da informação e da responsabilidade da diretoria e do conselho de administração (MARQUES, 2007 *apud* GUEDES, 2008).

A governança nas organizações privadas e públicas apresenta semelhanças significativas, porém com focos específicos. Nota-se que são comuns entre elas as questões que envolvem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela geração dos conflitos de agência, os instrumentos definidores de poder e responsabilidades, bem como o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos. Observa-se, em um sentido lato, que os princípios básicos que norteiam os rumos dos segmentos dos setores público e privado são idênticos: equidade, transparência, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética.

A avaliação de desempenho na Administração Pública representa grande avanço: tecnicamente, ela resgata a função de avaliação para a Administração Pública, já politicamente, dá possibilidade de a sociedade avaliar programas e projetos apresentados pelos seus representantes e pelos elaboradores de políticas e, socialmente, permite a focalização de problemas sociais, facilitando sua solução, embora ainda necessite de estrutura político-legal que dê sustentação e imperatividade a suas constatações, além de uma estrutura técnica para aprofundar e validar análises.

A partir destas considerações, remete-se à afirmação de Bachelard (1996, p.21) que “o homem movido pelo espírito científico deseja saber, mas para, imediatamente, melhor questionar”. Dessa forma, a pesquisa buscará responder à seguinte indagação: Como a auditoria operacional executada nos Tribunais de Contas contribuiria para as boas práticas de governança pública?

1.2 Justificativa

O tema auditoria operacional poderia colaborar com as boas práticas de governança pública, remetendo a novas tendências de administração pública e de gestão de políticas públicas, corroboradas pelo acréscimo de literatura dedicada ao assunto nos últimos anos. Evidencia-se a atualidade deste estudo, justificando-se por sua pretensão em ampliar a discussão e a compreensão sobre a auditoria operacional e sua cooperação com as boas práticas de governança pública e, em seguida, pelas recomendações que a auditoria operacional poderia oferecer aos gestores públicos para a melhoria do desempenho de suas atividades. O assunto em discussão nos remete ao alerta de Morin que:

a ciência é um processo sério demais para ser deixado só nas mãos dos cientistas. Eu completaria dizendo que a ciência se tornou muito perigosa para ser deixada nas mãos dos estadistas e dos Estados. Dizendo de outra forma, a ciência passou a ser um problema cívico, um problema dos cidadãos. (MORIN, 1990, p.102)

O estudo pretende cooperar com uma linha de pesquisa e de conceituação teórica em formação no Brasil, visto que a auditoria operacional constitui um campo novo de atuação e gera uma grande expectativa para a melhoria das atividades de controle e, conseqüentemente, da administração pública. É um novo processo de conhecimento, podendo apoiar-se na afirmação de Santos que:

a incerteza do conhecimento, que a ciência moderna sempre viu como limitação técnica destinada a sucessivas superações, transforma-se na chave do entendimento de um mundo que mais do que controlado tem de ser contemplado. (SANTOS, 2003, p. 85)

1.3 Objetivos

O objetivo geral da pesquisa é mostrar como a auditoria operacional executada nos Tribunais de Contas contribuiria com as boas práticas de governança pública.

Embora o tema auditoria operacional constitua-se como ideia central do estudo, o processo de investigação em torno deste tema seria dificultado sem que seus desdobramentos fossem analisados sem uma base filosófica. Neste sentido, Santos adverte que:

ao contrário do que à primeira vista se pode pensar, uma concepção pragmática do conhecimento científico desloca o centro da reflexão do conhecimento feito para o conhecimento no processo de se fazer, do conhecimento para o conhecer (SANTOS, 1989, p. 49).

Com a finalidade de alcançar o objetivo geral, alguns objetivos específicos foram definidos para a pesquisa, tais como:

- a) Identificar as atividades fundamentais da auditoria operacional executada nos Tribunais de Contas;
- b) Analisar as boas práticas de governança pública;
- c) Discutir sobre o monitoramento e acompanhamento dos resultados da auditoria operacional.

2 A GESTÃO PÚBLICA CONTEMPORÂNEA

A Gestão Pública pode ser compreendida como a governança de uma rede complexa, compreendida por vários atores dos governos locais, regionais ou municipais cujos interesses são conflitantes. Diante desta perspectiva, um desafio da administração pública é promover o desenvolvimento econômico e social sustentável num ambiente de mudanças de paradigmas, que exercem forte impacto na sociedade. Para tal, é necessário repensar a governança e o modelo de gestão pública.

Conforme Matias-Pereira (2010) a administração pública pode ser entendida como a atividade concreta e imediata que o Estado realiza para garantir os interesses coletivos, apoiada num conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. O principal objetivo da administração pública é o interesse público. A gestão das organizações no setor público se realiza no contexto do Estado de direito e da democracia política. Deve-se considerar que o ambiente da gestão pública é representado pelo contexto social, político, jurídico e econômico do Estado e da administração. Por sua vez, os princípios da democracia e legalidade são as referências indispensáveis para a apreciação e avaliação do funcionamento das organizações públicas.

Em relação à influência do Estado na gestão pública, Guattari (1990, p. 17) alerta que “não podemos nos deixar guiar cegamente pelos tecnocratas dos

aparelhos de Estado para controlar as evoluções e conjurar os riscos nesses domínios, regidos no essencial pelos princípios da economia de lucro”.

No Brasil, a nova gestão pública, ou administração pública gerencial, foi iniciada, no contexto federal, por meio da Reforma Gerencial em 1995, no primeiro governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, sob a condução do ministro Luiz Carlos Bresser Pereira. Na administração gerencial orientada para resultados, a ação principal foi caracterizada pela alteração de foco da ação do aparelho estatal, que deixa de ser o fornecedor prioritário dos serviços para assumir a função de catalisador dos meios nos setores público e privado.

A nova administração pública está apoiada na proposta de administração pública gerencial, como resposta à grande crise dos anos 80 e à globalização. Estes dois fenômenos impuseram a redefinição das funções do Estado e de sua burocracia (BRESSER-PEREIRA, 1996).

De acordo com Teixeira (1996) os novos rumos da gerência pública, no contexto da Reforma Gerencial iniciada em 1995, elencam uma série de movimentos que caracterizam tendências decorrentes das mudanças então deflagradas, de onde se ressaltam as mencionadas a seguir, associadas a funções da gestão:

a) deslocamento da instância federal para a municipal, caracterizando a descentralização, e da ação empreendida da União para os Estados, destes para os Municípios e em seguida para as comunidades, caracterizando uma migração do centro para a periferia;

b) valorização da atividade-fim em relação à atividade-meio, mediante manutenção do médico no hospital ou posto de saúde e do professor na escola, por exemplo, diminuindo a importância da burocracia tradicional;

c) envolvimento da sociedade na definição das prioridades e na elaboração dos planos, saindo do planejamento centralizado para o participativo, e;

d) evolução das práticas de controle com base em papel, pareceres e documentos para o monitoramento e acompanhamento de resultados, caracterizando a mudança do controle formal para a avaliação de desempenho.

Portanto, percebe-se que o Estado, por meio da administração pública, deve atender as demandas da sociedade com serviços públicos de qualidade e com alto nível de transparência, necessitando de um alto nível de profissionalização para atuar com criatividade, eficácia, eficiência e efetividade.

3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS

O tema controle da administração pública torna-se cada vez mais relevante na medida em que há uma exigência cada vez maior de transparência e *accountability* (responsabilização na prestação de contas). Temas como o controle social, *accountability* e transparência do sistema de controle passam a ser cada vez mais exigidos e são, obrigatoriamente, inseridos nas agendas de reformas das instituições políticas dos diversos países do mundo.

A noção de controle surgiu no Estado Moderno com os teóricos do governo misto, que defenderam a imposição de limites à monarquia absolutista, por meio de centros de poder legítimos, formados por órgãos colegiados. Esse conceito se afirmou a partir da teoria de Montesquieu, com a recíproca independência dos três Poderes e a separação das funções de fazer as leis, de fazê-las cumpridas e de julgar com base nelas (BOBBIO, 2007). Morin também alerta que:

o interessante é que estamos numa época em que nossas sociedades, Estados-nações, desenvolvem a concentração dos poderes de Estado, os controles econômicos e a função assistencial do Estado, o *Welfare State* (MORIN, 1990, p. 89).

Em todo processo de controle, a administração pública deve efetuar a avaliação dos resultados apresentados. O controle e a avaliação são destinados a assegurar que o desempenho real possibilite o alcance dos padrões que foram anteriormente estabelecidos. O controle externo objetiva interagir com o controle interno, a fim de apreciar as contas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Tem por finalidade também verificar e analisar o desempenho da gestão pública, averiguar a probidade, a guarda e o emprego dos recursos públicos e conferir o cumprimento da legislação pertinente.

A combinação, de forma diferenciada, dos diversos tipos de controle existentes proporciona aos Tribunais de Contas modelos específicos para o exercício do controle externo, que podem interferir nas decisões e contribuir em maior ou menor grau para a gestão econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos, para a efetividade das políticas governamentais e para assegurar a conformidade dos atos praticados pela administração às normas vigentes (GUERREIRO e MARTINEZ, 2006).

O controle externo executado pelos Tribunais de Contas é uma importante ferramenta para o controle social. Neste sentido, “o exercício do controle social no seio da comunidade científica pressupõe a existência de um centro de autoridade capaz de impor as normas sociais” (SANTOS, 1989, p.141).

O primeiro Tribunal de Contas no Brasil, caracterizando-se como órgão de controle, foi criado em 07/11/1890, por meio do Decreto-Lei nº 966-A, durante o Governo Provisório, sendo-lhe conferida pela Constituição Federal de 1891 a competência para liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional. Tal atribuição configurou o Tribunal de Contas como órgão de controle prévio, financeiro e contábil. A partir da Constituição de 1967, o Tribunal de Contas deixa de exercer o controle prévio da receita e despesa, passando a verificar os atos administrativos após sua execução, ou seja, o Tribunal deixa de ser competente para realizar o controle da receita e despesa prévia, passando a realizar seus controles através da auditoria contábil e financeira “*a posteriori*” (ARAÚJO e SOARES, 2002).

Logo, o controle externo das contas públicas pode ser anterior à realização da despesa, ou seja, o controle prévio ou a *priori* (*ex ante* ou prospectivo), no qual os atos sujeitos a controle podem ser vetados antes de serem efetivados. O controle externo também pode ser concomitante (*paripassu* ou prospectivo) ou mesmo ser posterior, ou seja, o controle a *posteriori* (subsequente ou retrospectivo). Neste caso, o Tribunal de Contas além de realizar o exame a *posteriori*, com a análise e julgamento das contas de gestores públicos, por meio da auditoria contábil e financeira, se insere no contexto do controle externo o exame tempestivo: de regularidade (financeira e de cumprimento legal) e a auditoria de amplo escopo (economia, eficiência, eficácia e efetividade) caracterizada pela auditoria operacional.

4 A AUDITORIA OPERACIONAL

Antes mesmo de abordar os conceitos de auditoria operacional, faz-se necessário entender o que é auditoria e qual é a sua importância para as organizações. Portanto, a auditoria pode ser entendida como o levantamento, estudo e avaliação sistemática do conjunto de normas, procedimentos, regras,

demonstrações, registros e conhecimentos para permitir a expressão de uma opinião imparcial, fundamentada em princípios científicos próprios e, que mereça fé pública a respeito de transações, operações e da gestão de uma entidade pública ou privada. A auditoria deve ser vista sob dimensões mais amplas e vislumbrar também as estratégias, os processos, os recursos, os resultados, ou seja, a auditoria transcende aos registros contábeis e financeiros, sob uma ótica do passado e passa a participar de todo o processo de planejamento e das decisões de uma organização.

Conforme Albuquerque (2009), a auditoria como instrumento de controle, capacita-se como aferidor de um resultado, isto é, a auditoria se destinará a informar aos gestores, investidores, sócios e demais interessados, que determinada organização adotou todos os conceitos, métodos e atendeu aos critérios estabelecidos e, dessa forma, as informações ali contidas refletem a veracidade das informações, de forma que a organização não infringirá qualquer norma legal. Na concepção de Morin:

os desenvolvimentos dos indivíduos e da sociedade são interdependentes no sentido em que os indivíduos extraem conhecimentos, cultura, da sociedade que permite seu desenvolvimento. Mas, inversamente, são inibidos ou reprimidos pelas leis, pelas normas, pelas proibições. Há um jogo muito complexo de complementaridade e antagonismo entre o indivíduo e a sociedade. (MORIN, 1990, p. 89)

Assim, percebe-se uma situação paradoxal de dependência e repressão entre o sujeito e o meio, onde um indivíduo pode extrair benefícios diversos que a sociedade oferece, ao mesmo tempo em que deve se adaptar e obedecer aos seus regulamentos. Para a IFAC,

a auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade (IFAC, 2010).

A definição de auditoria da INTOSAI (2005)- *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), segundo a mesma fonte, está mais voltada para as finanças públicas, ou seja, “auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”. Pode-se perceber que existem aspectos comuns nas duas definições.

Sobre a auditoria no setor público, nota-se que está ainda a uma grande distância do que se faz no setor privado. Nas empresas privadas, é de suma importância que as demonstrações financeiras transmitam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e também dos fluxos de caixa. Já nas entidades públicas, o que mais interessa e ainda se verifica, é que a gestão dos fundos públicos tenha sido adequada e tenha se baseado por critérios de legalidade, a característica tradicional do controle público.

Na acepção de Albuquerque (2009), o processo de auditoria nos Tribunais de Contas vem, ao longo do tempo, adquirindo novas dimensões e adaptando-se ao cumprimento de suas atribuições constitucionais. Essa evolução traz como escopo um valor novo, e por que não dizer, uma importância nova quando a associamos à história do saber. Reforçando este pensamento, Morin observa que:

parece que nos aproximamos de uma temível revolução na história do saber, em que ele, deixando de ser pensado, meditado, refletido e discutido por seres humanos, integrado na investigação individual de conhecimento e de sabedoria, se destina cada vez mais a ser acumulado em bancos de dados, para ser, depois, computado por instâncias manipuladoras, o Estado em primeiro lugar. (MORIN, 1990, p.14)

O autor complementa que “hoje, a ciência tornou-se poderosa e maciça instituição no centro da sociedade, subvencionada, alimentada, controlada pelos poderes econômicos e estatais” (MORIN, 1990, p.16). Isto traz indícios sobre a transformação que acontece na sociedade a partir da ciência e a influência exercida pelo economia e pelo Estado.

O campo de atuação da auditoria realizada pelos Tribunais de Contas, que durante décadas limitou-se à análise das operações contábil-financeiras, avança e amplia sua visão para um olhar voltado para os resultados das ações governamentais. Nesse contexto de avaliação dos resultados, enquadra-se a auditoria operacional.

Na acepção de Bresser-Pereira e Spink (2003) a administração pública gerencial prega que “deixem o administrador público gerenciar e avaliem com atenção os resultados”.

Segundo Nunes (2006) a atividade de auditoria operacional, também conhecida como auditoria de natureza operacional, auditoria de gestão, auditoria de desempenho ou auditoria de desempenho operacional, é analisada pelos estudiosos sob as perspectivas da iniciativa privada e do setor público. Registra-se

que, nas normas e regulamentos internacionais, a expressão comumente utilizada é *performance auditing* (auditoria de desempenho), mas a tradução para o português é feita sob a forma de auditoria operacional, em razão de que, no Brasil, os órgãos e entidades dos sistemas de controle interno e externo do setor público assim a utilizam, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988.

A National Audit Office (NAO), Entidade de Fiscalização Superior (EFS) da Inglaterra, assim como na Nova Zelândia, utiliza o termo *Value for Money* (VFM) para a auditoria operacional. De acordo com Jacobs (1998) a VFM foi desenvolvida no final da década de 70 como uma resposta aos chamados dos governos por eficiência, eficácia e efetividade no setor público e como uma necessidade pública por mecanismos de *accountability*.

A INTOSAI reúne as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que exercem atividades de fiscalização e avaliação no plano de controle externo, no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo de seus correspondentes países. Conforme a INTOSAI (2005) a auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. A INTOSAI ainda esclarece que:

a auditoria operacional tem por objetivo determinar: (a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com os princípios, práticas e políticas administrativas corretas; (b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame de sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle de desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas, e; (c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos ao avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos. (INTOSAI, 2005, p. 15)

A auditoria operacional subsidia as tomadas de decisão dos gestores públicos a partir da realização de um diagnóstico do desempenho do objeto da auditoria e da formulação de recomendações aperfeiçoadoras. Além disso, a auditoria operacional deve ser conduzida como um exame independente, ou seja, ser realizada sem representar interesses nem ter vínculos financeiros ou de outra natureza com os auditados.

Conforme Nunes (2006) o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão federal de controle externo da administração pública brasileira, elaborou o Manual

de Auditoria de Natureza Operacional no ano 2000, que apresenta: i) as definições e conceitos; ii) as etapas de realização de uma atividade dessa modalidade de auditoria; iii) as ferramentas utilizadas na análise preliminar do objeto da auditoria, iv) os componentes do relatório de levantamento de auditoria, v) a matriz de planejamento e vi) os componentes do relatório de auditoria.

5 A GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança pública respalda-se nos princípios da governança corporativa empresarial, em razão de promover, direta ou indiretamente, a incorporação de um conjunto de interesses dos *stakeholders*, representados pelos sistemas político e social, fruto das ações políticas e de demandas da sociedade nos regimes democráticos, devendo prevalecer o interesse coletivo. Nesta concepção, Guattari observa que:

a noção de interesse coletivo deveria ser ampliada a empreendimentos que a curto prazo não trazem "proveito" a ninguém, mas a longo prazo são portadores de enriquecimento processual para o conjunto da humanidade. (GUATTARI, 1990, p. 51)

Para Morin (1990, p.124) “os homens deixam de ser concebidos como indivíduos livres ou sujeitos. Devem obedecer à aparente racionalidade (do Estado, da burocracia, da indústria)”. Diante da racionalidade do Estado comentada pelo autor, podem-se inserir os mecanismos de governança pública.

Streit e Klering (2005) afirmam que a governança pública pode ser entendida como o alcance de objetivos coletivos de uma sociedade, pelo governo, com o enfoque na coordenação autônoma, interdependente e responsável de diferentes instituições, redes e atores sociais, utilizando estruturas, mecanismos e regulações justas, coerentes, consistentes e aceitas pela sociedade.

Observa-se que os princípios na governança pública não são divergentes dos aplicados na governança corporativa. A diferença básica é que na governança pública os gestores têm sob sua responsabilidade bens que pertencem à sociedade e cuja gestão deve ser feita com elevado nível de compromisso, responsabilidade, transparência, ética e senso de justiça (MATIAS-PEREIRA, 2010a).

Pollitt *et al.* (1999, p.90) concluíram que cinco das principais EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores) europeias usam critérios como boa prática gerencial e boa governança, pois a revisão dos relatórios produzidos por essas EFS revela que eficácia (*goal attainment*) e boas práticas gerenciais são os critérios mais utilizados.

Gonzalez (2004) sugere quatro princípios básicos de governança corporativa que deveriam ser incorporados tanto nas organizações em geral quanto nas instituições públicas: disclosure ou transparência; equidade com os públicos estratégicos (*stakeholders*); prestação de contas (*accountability*) e cumprimento das legislações. Nesse sentido, quatro valores dão sustentação à boa governança pública e privada:

- (i) *Fairness*: senso de justiça, equidade no tratamento dos acionistas. Respeito aos direitos dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações, quanto ainda na presença ativa em assembleias gerais;
- (ii) *Disclosure*: transparência das informações, especialmente daquelas de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem riscos;
- (iii) *Accountability*: prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria, e;
- (iv) *Compliance*: conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país. (ANDRADE; ROSSETTI, 2011, p. 175-176)

Conforme o IFAC (2010) em seu *Study 13* “o setor público têm de satisfazer uma gama mais complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais, o que o submete a um conjunto diferente de constrangimentos e influências externas”, o que resulta em uma subordinação a formas de prestação de contas (*accountability*) aos seus diversos *stakeholders*, diferentemente de uma organização privada que deve contas somente aos seus acionistas.

De Benedicto, Rodrigues e Abbud (2008) afirmam que em matéria de governança pública o Tribunal de Contas detém um importante papel, pois se trata de uma instituição independente, que controla o Poder Executivo. Como resultado dos grandes escândalos ocorridos nos últimos anos, os governos estão a impor regras que claramente separem o poder executivo das funções de auditoria.

Por fim, a governança no setor público é fundamentada nos princípios da liderança, do compromisso, da integridade, da responsabilização, da transparência e da integridade, construídos na complexidade do setor público em prol dos *stakeholders*, da eficiência e da eficácia. Refere-se aos processos pelos

quais as organizações são dirigidas, controladas e cobradas. Abrange a autoridade, a gestão, a liderança, as interações de estruturas e processos e a forma como as organizações do setor público cumprem suas responsabilidades. Essencialmente, a governança está relacionada ao poder, relações e responsabilidades, que exercem influência na decisão e na forma como os tomadores de decisão são responsabilizados (ANAO, 2011).

6 CONCLUSÃO

Neste tópico, almeja-se sintetizar alguns dos resultados esperados pelo pesquisador. Para tal, Alves reflete que:

cientistas são, de certa forma, cozinheiros. Artigos científicos são receitas. E, quando um pesquisador resolve testar a receita do outro para ver se as coisas se dão do jeito como são relatadas, ele está se comportando como uma cozinheira que experimenta uma receita nova. (ALVES, 2000, p.107)

O autor ainda alerta que “da mesma forma como os anzóis predeterminam os resultados da pescaria, os métodos predeterminam o resultado da pesquisa. Porque os métodos são preparados de antemão para pegar aquilo que desejamos pegar” (ALVES, 2000, p.113). Adicionalmente, compartilha-se a lente de Bachelard quando expõe que:

o ensino dos *resultados da ciência nunca é um ensino científico*. Se não for explicada a linha de produção espiritual que levou ao resultado, pode-se ter a certeza de que o aluno vai associar o resultado a suas imagens mais conhecidas. É preciso “que ele compreenda”. Só se consegue guardar o que se compreende. (BACHELARD, 1996, p. 289)

A partir das bases filosóficas envolvidas na pesquisa, buscar-se-á uma compreensão real do fenômeno estudado para que se concretizem os objetivos propostos.

Com o desenvolvimento do estudo, pretende-se atingir os seguintes resultados:

- a) Alcance dos objetivos geral e específicos da pesquisa;
- b) Facilitação do monitoramento e acompanhamento dos resultados do trabalho de auditoria operacional;
- c) Fornecimento de um suporte teórico para apoiar as atividades de auditoria operacional, inclusive quanto ao estabelecimento de padrões de procedimentos;

- d) Ampliação da visibilidade e aceitação do trabalho da auditoria operacional, como base para as boas práticas de governança pública;
- e) Minimização das limitações quanto aos avanços na implementação de práticas de auditoria operacional;
- f) Contribuição para a avaliação do cumprimento dos programas de governo e do desempenho das unidades e entidades jurisdicionadas aos Tribunais, no tocante aos seus objetivos, metas e prioridades, bem como quanto à alocação e uso dos recursos disponíveis, e;
- g) Colaboração para a melhoria das atividades de auditoria no setor público.

THE CONTRIBUTION OF PERFORMANCE AUDITING ACCOMPLISHED IN ACCOUNT COURTS FOR THE PUBLIC GOOD GOVERNANCE PRACTICES: A PROPOSAL FOR RESEARCH IN THE LIGHT OF PHILOSOPHY.

ABSTRACT

The Account Courts are external control institutions performing auditing activities and guidance to their jurisdictional. The external control function exercised by an Account Court currently has a larger dimension, because besides the exercise of accounting and financial auditing, it also moved to evaluate the operability and social outcomes and impacts of public management and it fits right now performance auditing and their possible contributions to the public good governance practices. This research proposal aims to show how performance auditing accomplished in Account Courts contributes to good practices of public governance. Regarding methodological aspects, the study will be characterized as qualitative, intend to apply a set of interviews and questionnaires, beyond the use of literature and conducting content analysis. For the research be constituted with solid grounding, was sought to study renowned scientists as Boaventura de Sousa Santos, Edgar Morin, Félix Guattari, Gaston Bachelard and Rubem Alves, and held a literature review related to the context in which operates performance auditing. Scientific knowledge shared by the authors that constitute the philosophical basis of the research are essential to understanding the role of the researcher as a scientist, enabling a contribution of the theories that support the study and therefore bringing a concrete collaboration for academic and organizational environment.

Keywords: Account Courts. Performance Auditing. Public Governance.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Roberto de F. T. de. **A evolução da auditoria operacional em programas de governo no Tribunal de Contas do Estado da Bahia e suas perspectivas.** Dissertação de mestrado (Universidade Salvador – UNIFACS/Mestrado em Administração), 2009. 120 f.

ALVES, Rubem. **Filosofia da Ciência**: Introdução ao jogo e as suas regras. 14. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2000.

ANAO - Australian National Audit Office. **Better practice guide**: public sector audit committees. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/Publications/Better-Practice-Guides>>. Acesso em: 13 out. 2011.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ARAÚJO, Dilton Oliveira de; SOARES, Geraldo Ramos. **Caminhos de contas**: a história do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2002.

BACHELARD, Gaston. **A formação do espírito científico**: contribuição para uma psicanálise do conhecimento. 8. ed. Rio de Janeiro: Contraponto. 1996.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**. Brasília, DF, ano 47, v. 120, n. 1, jan/abr, 1996.

_____; SPINK, Peter. **Reforming the state**: managerial public administration in latin america. Rio de Janeiro: Lynne Rienner Publications, 2003.

COLLINS, James C; PORRAS, Jerry L. **Feitas para durar**: práticas bem-sucedidas de empresas visionárias. Rio de Janeiro: Rocco, 1995.

DE BENEDICTO, Samuel C.; RODRIGUES, Ângelo C.; ABBUD, Emerson L. Governança corporativa: uma análise da sua aplicabilidade no setor público. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, XXVIII., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.

GONZALEZ, R. **Governança e Comunicação na Responsabilidade Social Empresarial**. Relações com Investidores. IMF Editora. n. 73, Mar.2004.

GUATTARI, Félix. **As três ecologias**. 16. ed. Campinas: Papyrus, 1990.

GUEDES, Maria do Socorro Barbosa. **As práticas de boa governança na gestão das empresas públicas federais vinculadas ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (M.A.P.A)**. 148 f. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Universidade de Fortaleza-UNIFOR, CMA, Fortaleza.

GUERREIRO, Cristina M. C.; MARTINEZ, Antonio L. A ação dos Tribunais de Contas brasileiros para o controle dos recursos públicos. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM

ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD, XXX., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

IFAC - International Federation of Accountants. Study 13. **Governance in the public sector: governing body perspective.** 2010.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional.** Traduzido por Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

JACOBS, Kerry. Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector. In: **British Accounting Review**, n. 30, p. 343-360, 1998.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010a.

MORIN, Edgar. **Ciência com consciência.** 14. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1990.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. **Práticas de auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno - elementos para configuração de um modelo.** 239 f. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará-UFC, MPA, Fortaleza.

POLLITT, Christopher et al. **Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries.** Oxford University Press: Addison Wesley, 1999.

ROCHA, C. Alexandre Amorim. **O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema.** Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 20 dez. 2013.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Introdução a uma ciência pós-moderna.** Rio de Janeiro: Graal, 1989.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências.** São Paulo: Cortez, 2003.

STREIT, Rosalvo Ermes; KLERING, Luís Roque. Governança pública sob a perspectiva dos sistemas complexos. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD, XXIX., Brasília, 2005. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

TEIXEIRA, Aníbal. **Reengenharia no governo.** São Paulo: Makron Books, 1996.