

A EFICÁCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PELO TCE-GO

THE EFFECTIVENESS OF PERFORMANCE AUDITING AS A PUBLIC POLICY EVALUATION BY TCE-GO

Robert Bonifácio¹
Flávia Cristina Santos Melo¹

Recebido em: 08/09/2020
Aceito em: 16/11/2022

rbonisilva@gmail.com
efemelo@gmail.com

Resumo: Investiga-se o grau de eficácia de um dos sete instrumentos de fiscalização utilizados no exercício do controle externo pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás, denominado auditoria operacional, ferramenta de análise de programas e ações de governo que envolvem avaliação de políticas públicas. Promove-se uma discussão teórica – numa abordagem Direito e Políticas Públicas, analisam-se todas as auditorias operacionais executadas pelo Tribunal de 2011 a 2018, com a criação de banco de dados e de critérios de análise qualitativa das recomendações proferidas, analisando-se os respectivos status de implementação. Os principais resultados mostram que o alcance da eficácia da auditoria operacional ainda é baixo (13% de recomendações implementadas em 8 anos), a despeito de um cenário positivo no que tange a sua execução. Diante do diagnóstico, foi proposto o desenvolvimento de um Sistema Eletrônico Exclusivo de Monitoramento de AOP.

Palavras-chave: auditoria operacional; avaliação de políticas públicas; controle externo; eficácia; monitoramento.

Abstract: It investigates the degree of effectiveness of one of the seven inspection instruments used in the exercise of external control by the Court of Accounts of the State of Goiás, called performance auditing, a tool for analyzing government programs and actions that involve public policy evaluation. A theoretical discussion is promoted - in a Law and Public Policy approach, all operational audits performed by the Court from 2011 to 2018 are analyzed, with the creation of a database and qualitative analysis criteria for the recommendations made, analyzing the implementation status. The main results show that the effectiveness of performance auditing is still low (13% of recommendations implemented in 8 years), despite a positive scenario regarding its execution. In view of the diagnosis, it was proposed to develop an Exclusive Electronic Monitoring System for AOP.

Keywords: performance auditing; public policies evaluation; external control; effectiveness; monitoring.

1. INTRODUÇÃO

Investigam-se questões relacionadas a dois grandes temas, ligados não só ao campo de pesquisa do Direito como também a áreas afins, como a ciência política, o controle externo – exercido pelos Tribunais de Contas – e a avaliação de políticas públicas (APP). Especificamente, aprofunda-se em um dos instrumentos de fiscalização de controle externo dos Tribunais de Contas, denominado Auditoria Operacional (AOP), e em uma das análises possíveis dentro de APP, a análise *ex post*, ambos instrumentos voltados à satisfação de valores como economicidade, eficiência, efetividade e eficácia em políticas públicas. Considerando a natureza jurídico-institucional das auditorias operacionais estampada em seu conceito mais atual, levantou-se a problematização sobre a

¹ Universidade Federal de Goiás, Goiás, Brasil.

capacidade (ou incapacidade) das AOP operadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO) em influenciar políticas públicas. Se, em que medida e como as recomendações proferidas nos relatórios de auditoria operacional podem influir na execução de políticas públicas.

Apesar da previsão expressa de 7 espécies de instrumentos de fiscalização (art. 237, II, da Resolução normativa nº 22/2008, Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE-GO), optou-se por um único desses instrumentos de controle externo para o desenvolvimento da pesquisa, qual seja, a auditoria (art. 99, II, alínea b). Além disso, levou-se em conta apenas a auditoria operacional, desconsiderando-se a auditoria de regularidade, uma vez que esta é voltada tão somente para os aspectos de legalidade/legitimidade, enquanto aquela se aprofunda em análise correlacionada aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade das atividades de gestão pública.

Cabe, por oportuno, explicitar o novel conceito dado pelas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI*) emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institution – INSTOSAI*), que elucida que a auditoria operacional realizada pelas EFS é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento. (parágrafo 7, ISSAI 3100)².

Sobre o princípio da efetividade considerado no conceito acima destacado, faz-se necessária importante observação preliminar para a compreensão do desenvolvimento do artigo. O Tribunal de Contas da União (TCU) traduziu *effectiveness* do inglês para o português como “efetividade”. Entretanto, reconhece em nota de tradução que o termo em inglês abrange dois conceitos distintos na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas) (INTOSAI, 2015, p. 2)³. Apesar de a INTOSAI utilizar o termo “eficácia” na publicação em língua espanhola, a definição em ambas as línguas abrange os dois sentidos (metas e resultados). O que aqui interessa pesquisar é a eficácia, ou seja, o grau de alcance de metas.

O artigo se desenvolve com o propósito de se investigar a atuação do TCE-GO, sob a perspectiva da eficácia em políticas públicas por meio da realização de AOP. Para tanto, faz-se discussões conceituais e um diagnóstico da natureza dessa intervenção, no que tange ao alcance

² Essa definição de auditoria operacional adotada no manual do TCU está pautada nas Diretrizes da Intosai para auditoria de desempenho – *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (ISSAI 3000 e ISSAI 3100, versão junho e julho de 2017, respectivamente). O manual utiliza o termo auditoria operacional como sinônimo de auditoria de desempenho (*performance auditing*).

³ Isso fica claro na definição de auditoria operacional dada pelas Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP) cuja iniciativa é do Instituto Rui Barbosa (IRB), que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito, i.e., os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ao incluir, entre parêntese logo após a palavra “efetividade”, a palavra “eficácia”, como será oportunamente demonstrado no capítulo 1, subtítulo 1.4.

desse instrumento de fiscalização, no período compreendido entre 2011 (ano de criação do Sistema de Gestão e Fiscalização – SGF⁴, marco inicial em que se passou a adotar uma padronização técnica para o desenvolvimento das auditorias e monitoramentos) e 2018 (ano em que o referido Sistema garantiu à Corte a certificação ISO 9001) no estado de Goiás. Busca-se analisar o grau de excelência da atuação do tribunal, bem como seus possíveis efeitos para as políticas públicas que foram alvo de auditorias.

A seção 1 abarca a competência constitucional dos tribunais de contas e a normatividade específica correlata, trazendo um panorama jurídico-normativo sobre a missão institucional das Cortes bem como um cenário das Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e dos 3 Es (economicidade, eficiência e efetividade). A seção 2, por sua vez, inaugura a parte do trabalho que estabelece uma ponte entre o Direito e a ciência política, discernindo, porém, os campos de estudo no que tange à auditoria e à avaliação de políticas públicas (especificamente na fase *ex post* do processo de análise no ciclo da avaliação). Adentra-se as seções 3 e 4, sobre dados e técnicas, com a descrição dos aspectos metodológicos, com base na análise das 26 auditorias operacionais, das 321 recomendações proferidas nas AOP e o total de 114 que foram monitoradas no período selecionado (2011-2018), e, na sequência, apresenta-se um diagnóstico preciso do cenário com considerações pertinentes aos 3 Es.

Por derradeiro, nas considerações finais, sintetizam-se os dados e se propõe a criação de um Sistema Eletrônico Exclusivo de Monitoramento das recomendações proferidas em AOP (MAOP), numa perspectiva dialogal entre auditores de controle externo e gestores públicos, visando ao aumento da capacidade influenciadora (eficácia material e temporal) dos trabalhos de auditoria operacional realizados pela Corte, com a base jurídica fincada na atual redação dos arts. 20 a 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dada pela Lei nº 13.655 de 25 de abril de 2018, e com base em uma abordagem “Direito e Políticas Públicas” (DPP).

Como principais resultados, destacam-se a constatação da melhoria na capacidade da equipe técnica, o que reduziu o tempo de realização de AOP, bem como um cenário positivo no que tange à qualidade das recomendações proferidas. Entretanto, verificou-se um cenário negativo no que toca ao monitoramento, existindo uma nítida dificuldade de se alcançar a implementação das recomendações preferidas pelos auditores de controle externo, bem como um decurso de tempo demasiadamente extenso para o início dos monitoramentos de AOP.

2. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A NORMATIVIDADE: RESERVA CONSTITUCIONAL; AOP; AS EFS E OS 3 ES

A pandemia da Covid-19, apesar de sua atualidade, reacendeu o debate acerca da obrigatoriedade da vacinação no Brasil, que perdura desde meados do século XIX. Em 1837, para as crianças, e em Faz-se um panorama sobre a previsão constitucional dos tribunais de contas, sua competência e a normatividade da AOP no âmbito do TCE-GO. Estabelece-se também

⁴ O Sistema de Gestão e Fiscalização (SGF) é um produto criado pelo Tribunal de Contas do estado de Goiás (TCE-GO) que levou o tribunal goiano a obter, em 2018, a certificação ISO 9001, que trata da gestão de qualidade.

considerações a respeito das Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e dos princípios da economicidade, eficiência e efetividade (3 Es).

Os tribunais de contas são órgãos de extração constitucional. A primeira Constituição Republicana, de 1891, por anterior inspiração de Rui Barbosa, criou o Tribunal de Contas (art. 89), e todas as demais Constituições brasileiras mantiveram esse órgão de controle externo. Na promulgação da Carta Magna de 1988 não foi diferente, estando alocadas em seu Título IV (Da Organização dos Poderes), Capítulo I (Do Poder Legislativo), Seção IX (arts. 70 a 74), as normas referentes à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial exercida pelo Tribunal de Contas.

No caso do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), sua criação se deu pela Constituição Estadual de 1947, com modificações pelas Constituições Estaduais de 1967 e 1989. Mas as mudanças mais significativas vieram com a aprovação da Lei Orgânica do TCE-GO (Lei nº 16.168/2007 e alterações) e do Regimento Interno (Resolução normativa nº 22/2008 e alterações, sendo a última de 14/08/2018).

Sobre a especificidade orgânica dos tribunais de contas, clara conceituação de controle externo foi dada por Pardinini (1997), em que aduz que o controle externo sobre as atividades da Administração – em sentido orgânico e técnico – é todo tipo de controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Exemplifica que é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes; o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta; o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes. E que, na terminologia adotada pela Constituição, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo (CF arts. 31 e 70 a 74), denominação que se repete especificamente em outros textos infraconstitucionais, a exemplo da Lei nº 8.443/92⁵.

Importa considerar, aqui, que a despeito da alocação constitucional dos tribunais de contas no capítulo “Do Poder Legislativo” e a apesar do entendimento vulgar de que seria o tribunal de contas um órgão auxiliar do poder legislativo⁶, fato é que, para o exercício de sua competência fim, a Corte lança mão de poderes muito mais complexos e de uma positividade peculiar.

Tanto assim o é que, para cumprir sua real missão de garantidor da regular gestão dos recursos públicos e sua efetiva utilização em benefício da sociedade, o tribunal atua desde o processo investigativo ao julgamento de mérito em determinadas matérias; bem assim, atua perante o interesse do cidadão comum bem como de gestores, políticos e altos executivos.

O tribunal de contas constitui um *tertium genus* na organização política brasileira, dada à natureza de suas decisões que não se caracterizam como mero ato administrativo, mas que também

⁵ Lei orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU).

⁶ Para Odete Medauar, "confunde-se, desse modo, a função com a natureza do órgão. A Constituição Federal, em artigo algum, utiliza a expressão 'órgão auxiliar'; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas", tão somente.

fogem aos moldes das decisões judiciais, o termo mais aproximado seria, assim, de uma natureza “judicialiforme”⁷.

Britto (2001), identificou um gênero específico ao tratar dos processos nas Cortes de Contas. Afirmou que aqueles instaurados pelos Tribunais de Contas têm sua própria ontologia, sendo processos de contas, e não processos parlamentares, nem judiciais, nem administrativos. Que os processos não fossem parlamentares nem judiciais já estava claro e justificado, lembrou apenas que os Parlamentos decidem por critério de oportunidade e conveniência. E a percepção de que também não fossem administrativos estaria no fato de que as Instituições de Contas não julgam a própria atividade (como assim o fazem os órgãos administrativos), mas sim a atividade de outros órgãos, outros agentes públicos, outras pessoas; julgamento direcionado para fora, portanto.

Ao TCE-GO compete a fiscalização e o controle externo do gasto de dinheiro público. Em se tratando de recurso público, deve haver a prestação de contas para a sociedade da forma como é utilizado, como exigência mesma do princípio republicano. Para o exercício de sua competência, dispõe de 7 instrumentos de fiscalização, quais sejam: I- levantamentos; II- auditorias; III- inspeções; IV- acompanhamentos; V- monitoramentos; VI- relatório resumido da execução orçamentária; VII- relatório de gestão fiscal (art. 237, do Regimento Interno), cada um com suas peculiaridades.

Dentre as auditorias, existem (a) a de regularidade, que examina a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e (b) a operacional (AOP), objeto do presente artigo, que avalia o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados (art. 239, I e II, do Regimento Interno).

No âmbito do campo de direito público, de fato, o tipo de auditoria que examina o desempenho dos órgãos e das entidades jurisdicionadas recebe o nome de auditoria operacional (AOP), atualmente também denominada auditoria de desempenho. Eis a razão da escolha desse instrumento específico para a análise, uma vez que não se quer avaliar a legalidade ou a legitimidade dos atos de gestão – partimos do pressuposto de que tais atos são legais e legítimos – mas se quer sim examinar o grau de excelência da atuação do TCE-GO ao avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas quanto aos princípios supra mencionados quando lidam, em alguma medida, com as políticas públicas em seus atos de gestão. Como o escopo da AOP se direciona sempre a alguma política pública (a algum ou alguns de seus aspectos/temas/ações), a pesquisa pretende analisar se e em que medida o tribunal é (ou não) efetivo ao utilizar esse instrumento de fiscalização e como as recomendações proferidas em AOP podem contribuir/alterar/melhorar o desempenho dos jurisdicionados no trato das políticas públicas. Ou seja, se há, ao fim, eficácia no manejo da AOP.

A contribuição mais relevante da AOP é trazer para o campo da gestão a dimensão de análise de desempenho das instituições/organizações. Com viés modernizante no setor público, é representativa, em última análise, da avaliação dos resultados efetivamente obtidos pelos órgãos públicos e entregues ao cidadão. Caso sejam adequadamente utilizadas pelos tribunais de contas,

⁷ Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do Mandado de Segurança no 23.550-1/DF, que trata do devido processo legal, aplicável aos processos dos Tribunais de Contas, afirma que as “funções de controle” possuem um “colorido quase-jurisdicional”.

podem contribuir para a regular gestão dos recursos públicos e sua efetiva utilização em benefício da sociedade.

Bucci (2008, p. 225-226), em sua reflexão metodológica para um diálogo interdisciplinar, já afirmara que políticos, jornalistas, cientistas sociais e agentes governamentais têm se debruçado mais e mais sobre políticas públicas. Que passados alguns anos da edição da Constituição de 1988, esses atores sociais e os militantes do direito em geral, especialmente aqueles que se preocupam com a efetivação de promessas constitucionais, procuram uma fórmula que permita acomodar deveres legais, demandas sociais e limitações econômicas (o que, de alguma forma, é objeto das auditorias).

Adota-se aqui uma abordagem que envolve Direito e Ciência Política, em uma plataforma epistêmica, como traduzido por Kreis e Christensen (2013, p. 41), quando afirmam que o subcampo de direito e políticas públicas foca nos problemas de política [*policy problems*] e no intercâmbio de 3 realidades a) nas opções políticas moldadas de forma discricionária, por meio de instrumentos jurídicos (constitucionais, legais, regulatórios, judiciais, por exemplo), no intuito de tratar de problemas políticos e sociais, b) nas práticas administrativas (como procedimentos e rotinas), e c) nos impactos sociais, políticos, jurídicos e econômicos. É exatamente nesse intercâmbio que se encontra a abordagem de direito e políticas públicas, segundo os autores, e se adequa a ele tanto na prática como academicamente. Uma “abordagem de direito e políticas públicas é aberta tanto a uma gama de disciplinas isoladas como ao trabalho multidisciplinar; é ela, por isso, propícia ao tratamento normativo, empírico e teórico” (idem).

No âmbito do controle externo exercido pelos tribunais de contas, como bem explicita Lima (2019, p.20), seus objetos são atos de gestão de bens e valores públicos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo, e o controle externo da Administração Pública, feito pelas instituições cuja missão fora atribuída pela Constituição, é exigência e condição próprias do regime democrático, devendo, cada vez mais, capacitar-se tecnicamente e se converter em eficaz instrumento de cidadania, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.

De acordo com Bucci (2019, p.821), a vertente do controle se expandiu tanto no Brasil desde a Constituição de 1988 a ponto de a Lei nº 13.655/2018 (que promoveu alterações na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, inserindo “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”) ter instituído a denominada “esfera de controle”, vertente que “se baseia na fiscalização do exercício de responsabilidades legais e procedimentos devidos, o que influi direta ou indiretamente sobre a implementação e avaliação de políticas públicas”.

Lima (2019) faz imprescindíveis anotações sobre a singularidade do processo de controle externo nos Tribunais de Contas⁸, considerando que funcionam no Brasil 33 Tribunais de Contas,

⁸ A singularidade do rito processual no âmbito do controle externo é expressamente reconhecida pela jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU): Acórdão nº 1.080/2015 Plenário (Embargos de Declaração, Relator Ministro Benjamin Zymler): Processual. Legislação aplicável. Código de Processo Civil. As normas processuais previstas na Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443/92) e em seu Regimento Interno estabelecem rito processual próprio, no qual a aplicação do Código de Processo Civil se dá apenas de maneira analógica e

que, malgrado uma matriz constitucional única, ostentam regras processuais diversas, delineadas nas suas leis orgânicas e regimentos internos, sem que haja uma padronização, por exemplo, quanto às espécies e denominações de recursos passíveis de interposição contra suas deliberações, bem como os respectivos prazos de apresentação. Que tampouco há uniformidade com respeito aos critérios e valores para aplicação de sanções pecuniárias ou não pecuniárias aos responsáveis por irregularidades constatadas. Apesar de algumas iniciativas no âmbito da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (Atricon), não se logrou até o momento êxito na elaboração de uma lei processual comum (LIMA, 2019, p.19).

Entende-se que esse cenário da falta de uniformidade e homogeneidade contribui negativamente para a compreensão da sociedade acerca do funcionamento desse relevante órgão constitucional. Ressalta Lima (2019) que não é raro que até mesmo experientes magistrados, promotores e advogados revelem parcial desconhecimento da especificidade da atuação das Cortes de Contas, com implicações tanto na qualidade do exercício do direito de defesa junto a esses tribunais, como em decisões judiciais a eles relacionadas.

Uma dessas dificuldades de compreensão atinge até mesmo o próprio processo de auditoria. Há uma nítida falha no processo dialogal entre os auditores e gestores públicos que acaba por diminuir drasticamente a eficácia das recomendações proferidas nas AOP, assunto que será aprofundado nas seções 3 e 4, ao se analisar as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: o aumento da capacidade da equipe de auditoria ocasionou a redução do tempo de realização da AOP.

Hipótese 2: a taxa de implementação das recomendações verificadas nos monitoramentos das AOP é diretamente proporcional à excelência das recomendações direcionadas aos gestores públicos.

Hipótese 3: existem mais recomendações de AOP implementadas e em implementação (cenário considerado positivo) do que recomendações parcialmente implementadas e não implementadas (cenário considerado negativo).

Hipótese 4: o tempo médio gasto para a realização de uma AOP apresenta magnitude similar ao tempo médio que se leva para que ela entre em monitoramento.

Por ora, cumpre reforçar apenas que as alterações promovidas na LINDB pela lei supramencionada, trazem à superfície um ponto crucial referente ao controle de mérito pelos tribunais de contas, especialmente ne esteira das auditorias operacionais. É que, a despeito de serem proferidas recomendações – e não determinações – no processo de AOP, isso não significa que possam ser ignoradas pelo gestor. Ao contrário. As recomendações devem ser recebidas e acatadas,

subsidiária na falta de normas legais e regimentais específicas. Disponível em: www.tcu.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2020.

com a consequente implementação correlacionada em cada item, sob pena de responsabilização em alguma medida (arts. 20, 21 e 22, da LINDB).

As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) ou, originalmente em inglês, *Supreme Audit Institutions* (SAI) são atores independentes localizados em quatro continentes cujo papel primordial é apoiar a boa governança por meio de sua tradicional missão de controle externo das contas do governo.

Foi fundada em 1953, por iniciativa de Emilio Fernandez Camus, então presidente da Entidade Superior de Controle de Cuba, quando 34 países, dentre eles o Brasil, se encontraram para o 1º Congresso da INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institution*, em português, Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores) naquele país. Atualmente a Organização congrega 195 EFS, 5 organizações associadas e um membro afiliado.

É organização autônoma, independente e não política. Sua natureza não governamental lhe permite ter status consultivo especial junto ao Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas.

Atualmente, o TCU é um dos tribunais de contas presente em um dos 21 países que fazem parte do Conselho Gestor da instituição. Os princípios fundamentais que regem a INTOSAI estão consolidados na [Declaração de Lima](#) sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria adotada em outubro de 1977, na IX INCOSAI realizada em Lima (Peru).

Despertaram em um ambiente fiscal e político mais exigente e complexo em que se tornou premente a necessidade de se aprender com o passado, tomar decisões mais acertadas no presente e pensar de forma estratégica, a médio e longo prazos, no futuro. Em um período cujo lema é se fazer mais com menos – ou com o que se tem –, sendo os governos responsabilizados não somente pela execução do orçamento público, mas também – e principalmente – pela economicidade, eficiência e efetividade (3 Es) no uso do dinheiro do cidadão contribuinte.

As EFS são reconhecidamente um elo essencial na cadeia de prestação de contas e responsabilização de um país, mas também apoiam a boa governança em diversos outros aspectos. Um dos seus potenciais que permitem ultrapassar a tradicional função de supervisão, queda-se ainda inexplorado, e tem a ver com o fornecimento de visões e insumos, por meio de seus trabalhos, para a elaboração de políticas públicas e decisões sobre essas políticas, contribuindo no aprimoramento tanto do funcionamento de processos e programas quanto da adaptação a futuras tendências e riscos (enfrentamento de fatores endógenos e exógenos). Tudo por meio de auditorias.

Nesse universo, é imprescindível sondar o alcance dos princípios identificados nos 3 Es, economicidade, eficiência e efetividade, para melhor compreensão de sua aplicabilidade nas AOP.

Por oportuno, destaca-se mais detidamente o conceito de auditoria operacional formulado pelas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI) emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institution* – INSTOSAI), como sendo o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os

princípios de *economicidade, eficiência e efetividade* e *se há espaço para aperfeiçoamento*. (parágrafo 7, ISSAI 3100, destaque nosso).

Essa definição de auditoria operacional é adotada no manual do TCU e está pautada nas Diretrizes da INTOSAI para auditoria de desempenho – *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (ISSAI 3000; ISSAI 3100). O manual utiliza o termo auditoria operacional como sinônimo de auditoria de desempenho (*performance auditing*).

Para o presente trabalho é necessário que se faça um acordo conceitual nesse sentido, pois a análise empírica sobre a capacidade das auditorias operacionais em influenciar políticas públicas repousa, ao fim, no jirau da eficácia, ainda que orbite os 3 Es. Considera-se, portanto, a tradução de *effectiveness* no sentido da eficácia, como explicitado nas considerações iniciais (p. 3).

Eles restaram assim definidos dentro da auditoria operacional (ISSAI 3100): *i*) o princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço; *ii*) o princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade; *iii*) o princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

Considerar-se-á, assim, para a problematização da questão central da análise realizada, o princípio da efetividade numa tradução a contemplar somente a eficácia. A efetividade enquanto impacto/transformação, pelas limitações da pesquisa, não será considerada, pois as causalidades são inúmeras e não foram exploradas.

3. POLÍTICAS PÚBLICAS NUMA VISÃO HOLÍSTICA: AUDITORIA E AVALIAÇÃO

Bucci (2006, p.2) explicita com bastante clareza a razão de a temática das políticas públicas ser um objeto de interesse para o direito. Aduz a autora que, do ponto de vista da atuação concreta do direito, a ideia de um sistema hierarquizado de normas jurídicas, sintetizado na figura da pirâmide normativa – cabe aqui o exemplo da pirâmide de Kelsen –, tendo por ápice a norma fundamental hipotética, em alguma medida, consegue conduzir essa operação cotidiana do sistema jurídico.

Essa expressão formal categorizada e hierarquizada do pacto de uma nação, imbricada com a carga cultural e com a dimensão política de um povo, fornece e abastece a base de premissas constitucionais e legais e acaba por legitimar, ao menos no plano jurídico-normativo, o exercício de liberdades e direitos.

Qual é, portanto, a grande questão? É exatamente a do distanciamento do direito no que toca à concreção dessas normas (que em grau máximo se reportam à norma fundamental hipotética).

O obstáculo dos dias de hoje é enfrentar a “esterilização” do direito público em sua função de organização das relações entre Estado, Administração Pública e sociedade, “processo que resultou do seu distanciamento em relação a uma realidade cambiante e dinâmica” (BUCCI, 2006).

Os tribunais de contas, no exercício de suas competências constitucionais (Constituições federal e estadual), devem ser, assim, órgãos responsáveis pelo movimento de reaproximação entre

Estado/sociedade já que, por definição, são órgãos de controle externo. Ora, só existe controle externo se houver uma relação que verdadeiramente vincula o poder às demandas e às soluções mais acertadas, seja em relação às atividades administrativas de outros órgãos e poderes, seja em relação às atividades da própria sociedade, caso contrário, está a se falar em uma espécie de platonismo jurídico-institucional. Existe uma necessidade dessa vinculação de forma bem estabelecida, de uma articulação lógico-racional dos elementos normativos e das vivências sociais.

Tendo em vista os objetivos da AOP resta inquirir sobre seu alcance quanto à avaliação de políticas públicas que, a princípio, estaria abarcada no enxerto “desempenho (...) dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais”. Como ressalta Pollitt (2008, p. 27) “Potencialmente, portanto, a auditoria operacional deveria deter uma considerável significância política e democrática. Continua: “... é apresentada como uma forma de investigação que objetiva determinar se, a que custo, e em que medida, as políticas, programas e projetos do governo estão funcionando”.

Outros autores vão além: “auditorias operacionais não são um tipo de auditoria: são avaliações” (BARZELAY, 1997, p. 237). No entanto, o limiar entre as formas de controle externo, as funções de auditoria e as de avaliação de políticas públicas não é tão bem definido. “Há sempre outras formas de controle externo e de funções de auditoria (...). A relação entre essas atividades e a auditoria operacional não é, de forma alguma, sempre clara”. (POLLITT, 2008, p. 49).

A divergência nesse sentido é natural e salutar para o amadurecimento da questão. Auditoria e avaliação de políticas públicas envolvem áreas de conhecimento distintas que, não raras vezes, foram objeto de estudo e tentativas de uma melhor definição.

A despeito – e, paradoxalmente, também em razão – da heterogeneidade das visões que envolvem auditoria e avaliação, entendemos que elas não se confundem.

Ainda, mesmo que haja uma certa controvérsia tanto sobre o papel quanto sobre a finalidade mais adequada da auditoria operacional, grande parte dos EFS correlacionam a AOP com a revisão dos 3 Es (economicidade, eficiência e efetividade) dos entes públicos ou programas.

De acordo com a INTOSAI (2004) compete à auditoria operacional:

[economicidade] – auditar a economicidade de atividades administrativas de acordo com princípios e práticas administrativas sólidas, e de políticas administrativas;

[eficiência] – auditar a eficiência da utilização de recursos humanos, financeiros e demais, incluindo o exame dos sistemas de informação, medidas de desempenho e arranjos de monitoramento, bem como os procedimentos seguidos pelas entidades auditadas para remediar as deficiências identificadas;

[efetividade] – auditar a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos da entidade auditada, e auditar os impactos efetivos destas atividades, comparados com os impactos que se pretendiam causar.

A definição da INTOSAI, em verdade, refere-se a algo além dos 3 Es. Também menciona “princípios administrativos sólidos”, “boa administração” e o propósito de “remediar deficiências”, o que remete a bases não somente de auditoria, mas também de julgamento. Uma das conclusões de Barzelay (1996, p. 19) é a de que uma diferença essencial entre a auditoria operacional e a

auditoria tradicional está no papel que cada uma exerce: a tarefa de um auditor operacional, para ele, é a de “exercer julgamento”, havendo espaço para a discricionariedade, juízo de valor, enquanto a essência do trabalho do auditor tradicional é a de “verificar”.

É possível observar que tal pensamento, levado a cabo pelo autor, decorre de uma das características mais relevantes da atividade avaliativa que é exatamente o “juízo de valor”. Não existe avaliação sem juízo de valor. É imprescindível que se diga o que é bom ou ruim, progresso ou retrocesso, sucesso ou fracasso. Barzelay (1997) tem atribuído essa mesma imprescindibilidade à auditoria operacional.

Em que pese não sejam instrumentos idênticos, tampouco tenham tido a mesma origem, é como se auditoria e avaliação fizessem uma aliança, como explica Rist (1990, p. 8-9), por duas razões: por necessidade dos órgãos de controle em atender à demanda de formuladores e executores de políticas por informações sobre a implementação e os resultados das ações de governo; e por questões de exigências metodológicas (como aferir resultado?), o que levou à aplicação de técnicas que já são utilizadas nas pesquisas sociais. Ainda para Rist, a avaliação tem caminhado para o desenvolvimento de métodos normativos e a auditoria tem ampliado o escopo dos trabalhos buscando a análise causal; dessa maneira, as duas funções acabam por compartilhar interesses comuns, o que favorece a interação entre os dois instrumentos.

Longe ainda de qualquer consenso a respeito desses dois institutos, é sensivelmente perceptível que há uma certa convergência em seus propósitos. Cumpre ressaltar que, na interpretação destes fenômenos, a pesquisa parte da abrangência Direito e Políticas Públicas (DPP) como uma abordagem, não um campo, como já afirmado.

Entende-se, ainda assim, que AOP e APP são dois institutos distintos, apesar dos pontos de contato. A competência de quem as executa não é a mesma, as normas regentes e orientadoras não são as mesmas, os processos se desenrolam de formas bastante distintas (com termos, papéis de trabalho, número de integrantes por equipe, prazos, abordagens, aparato jurídico, hierarquia, ambiente de trabalho, sistema operacional etc, diferentes), as previsões constitucional e legal não se confundem, o momento de execução e sua duração também se diferem e, ainda que se voltem a um juízo de valor, assim o fazem de maneiras diversas, tendo em vista o propósito que se quer alcançar/entregar, que é variável em cada auditoria e avaliação, considerados os escopos selecionados e a peculiar situação de cada realidade encontrada. Uma não dispensa a outra. O que pode haver é um intercâmbio, uma ponte, um diálogo interdisciplinar, cuja mira seja, incontestemente, a efetividade social.

4. DADOS E TÉCNICAS

Dentro de uma escala histórica – percebendo a auditoria operacional como atividade bastante recente (fim dos anos 70, início dos anos 80), visualizou-se, já de antemão, uma delimitação temporal pré-estabelecida. Avançando para a realidade do estado de Goiás, viu-se que uma compilação das auditorias em banco de dados só foi de fato possível com a criação do Sistema de Gestão e

Fiscalização – SGF⁹, em 2011. Ademais, só se passou a adotar um padrão mínimo de operacionalização (papéis de trabalho e tarefas que seguem à risca um projeto exclusivo no SGF) a partir desse mesmo ano, o que faz com que a pesquisa abarcasse 100% do universo das auditorias operacionais conclusas (até 2018).

Utilizam-se 26 AOP e 10 monitoramentos de AOP, que foi o total de produtos conclusos gerados (dessa espécie de fiscalização) no período de abrangência selecionado, qual seja, de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2018, percorrendo-se, assim, as 3 etapas da análise documental: escolha dos documentos; acesso aos documentos; análise dos documentos – Godoy (1995).

A despeito de se encontrar registros sobre as AOP no SGF, não existe um banco de dados específico e que correlacione cada auditoria ao seu respectivo monitoramento, estabelecendo uma conexão capaz de demonstrar a evolução em tempo hábil das principais questões verificadas por esse instrumento de fiscalização diretamente por meio das recomendações proferidas.

Foi criado, assim, um banco de dados com todas as informações pertinentes à pesquisa tanto sobre as AOP quanto sobre seus respectivos monitoramentos. Categorizou-se a qualidade das recomendações de AOP (insatisfatórias, satisfatórias e excelentes) e o *status* dessas recomendações no momento do monitoramento de AOP, para uma abordagem quantitativa correlacionada à eficácia, isto é, se as recomendações dos auditores de controle externo foram implementadas, se estão em implementação, se foram parcialmente implementadas ou se não foram implementadas pelos gestores públicos, bem como se houve perda de objeto em razão do decurso de tempo.

Verificou-se, também, se o monitoramento atingiu todos os seus objetivos e o processo fora arquivado; se ainda foi necessário recomendar um termo de ajustamento de gestão (TAG); ou se foi necessário exigir um Plano de Ação a ser apresentado pelo gestor e/ou incluir em futuro Plano de Fiscalização do tribunal para segundo monitoramento.

Todas essas questões foram cheçadas e analisadas sem perder de vista o tempo médio gasto de execução e monitoramento de AOP, com foco sempre na efetividade e eficácia.

Destarte, a pesquisa contribui para transformar dados em informações de mais fácil acesso, podendo elevar a qualidade da oferta informacional que o TCE-GO pode disponibilizar tanto aos gestores quanto à população, caso nosso ferramental metodológico venha a ser aplicado pela instituição no futuro. Ademais, a base de dados pode ser alimentada e disponibilizada no site para toda a população.

Sobre as recomendações proferidas em AOP, criou-se critérios referentes à qualidade de suas redações e posteriormente as diferenciamos em 3 categorias: inteligibilidade, objetividade e monitorabilidade, detalhadas abaixo:

Inteligibilidade: é a recomendação cujo texto possui boa qualidade de redação; com correção gramatical e de pontuação, uso correto de termos técnicos e em que existe um ordenamento lógico entre as orações – frases concatenadas. Não atende a esse critério aquela recomendação cujo texto

⁹ O Sistema de Gestão e Fiscalização (SGF) é um produto criado pelo Tribunal de Contas do estado de Goiás (TCE-GO) que levou o tribunal goiano a obter, em 2018, a certificação ISO 9001, que trata da gestão de qualidade.

tem qualidade ruim de redação; com incorreções gramaticais e de pontuação, uso incorreto de termos técnicos e existe uma parcial ou total ausência de ordenamento lógico entre as orações – frases desconexas.

Objetividade: atende a este critério a recomendação que é direta em relação ao que deve ser feito, e, não atende, a recomendação que é demasiadamente extensa, genérica e pouco direta em relação ao que deve ser feito pelo gestor público.

Monitorabilidade: diz respeito à recomendação que é passível de ser monitorada, pois está dentro do escopo da auditoria e dos parâmetros legais correspondentes sobre determinada área abordada, trazendo metas realistas e se relacionando com os programas e ações auditados. Caso contrário, se a recomendação está fora do escopo da auditoria e/ou dos parâmetros legais correspondentes sobre determinada área abordada, não traz metas realistas e/ou não se relaciona com os programas e ações auditados, não é então passível de ser monitorada, não atendendo ao referido critério.

Em seguida diferenciou-se 3 categorias de recomendações, que foram identificadas como (i) excelente, sendo a recomendação em que os três critérios foram atendidos; (ii) satisfatória, aquela em que um ou dois critérios foram atendidos; e (iii) insatisfatória, sendo a recomendação em que nenhum dos critérios foram atendidos.

Primeiro, separou-se os 26 relatórios de auditoria operacional bem como os 10 monitoramentos concluídos a respeito de 10 dessas 26 AOP. Lidos os relatórios, foram separadas e contadas as recomendações proferidas pelos auditores de controle externo, num total de 321 recomendações, no decorrer de 8 anos. Na sequência, analisou-se quais dessas AOP foram monitoradas (tendo os respectivos monitoramentos concluídos dentro do período de 2011 ao primeiro trimestre de 2019), gerando um banco de dados com 113 recomendações monitoradas em um primeiro monitoramento e, dessas 113, observou-se que 9 recomendações foram monitoradas por meio de um segundo monitoramento de AOP, significando, assim, que apenas 1 das 10 AOP monitoradas passou por um segundo monitoramento neste período. Encontrou-se tão somente 1 recomendação em que houve perda do objeto por decurso de tempo, num total geral de 114 recomendações analisadas em 8 anos.

Além da análise das recomendações em si, foi feito um exame em relação às áreas auditadas por meio das 26 AOP, encontrando-se o seguinte contexto: do total (26), 5 foram na área da educação; 5 da segurança pública; 4 na da saúde; 3 na da agropecuária; 3 da cidadania; 3 do meio ambiente; 1 do transporte; 1 na área de esgoto e saneamento e 1 na área da ciência e tecnologia. Ato contínuo, verificou-se que os 10 monitoramentos foram: 4 na segurança pública; 2 na educação; 2 na agropecuária; e 2 no meio ambiente.

Identificou-se, também, 116 temas correlacionados às políticas públicas abordadas – dentro dessas áreas supramencionadas – pelas AOP. Atribuíram-se os respectivos conselheiros relatores das auditorias e dos monitoramentos de auditoria a cada relatório proferido bem como ao período de abrangência referente a cada Plano Plurianual (PPA – de 2008-2011; 2012-2015; 2016-2019).

Calculou-se o tempo de duração em meses para a execução das AOP e dos monitoramentos de AOP e os valores das ações e programas abordados bem como o volume de recursos fiscalizados (VRF) pelas auditorias.

As AOP que não tiveram seus monitoramentos concluídos não foram consideradas para o objeto da pesquisa. Outras perderam o objeto, outras foram incluídas em Plano de Fiscalização posterior ao período delimitado e outras ainda não entraram em monitoramento, razão pela qual também foram desconsideradas. Ressalta-se que essas foram descartadas para que se pudesse avaliar um cenário concreto e fidedigno no que tange ao monitoramento que decorre especificamente de auditorias operacionais, sendo possível, assim, evidenciar um diagnóstico preciso da realidade do TCE-GO entre 2011-2018, inclusive quanto ao tempo que se gasta entre o momento em que as recomendações são proferidas nas AOP até o momento em que elas são monitoradas (relação de eficácia).

5. A EFICÁCIA DAS AOP: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS A PARTIR DO TCE-GO

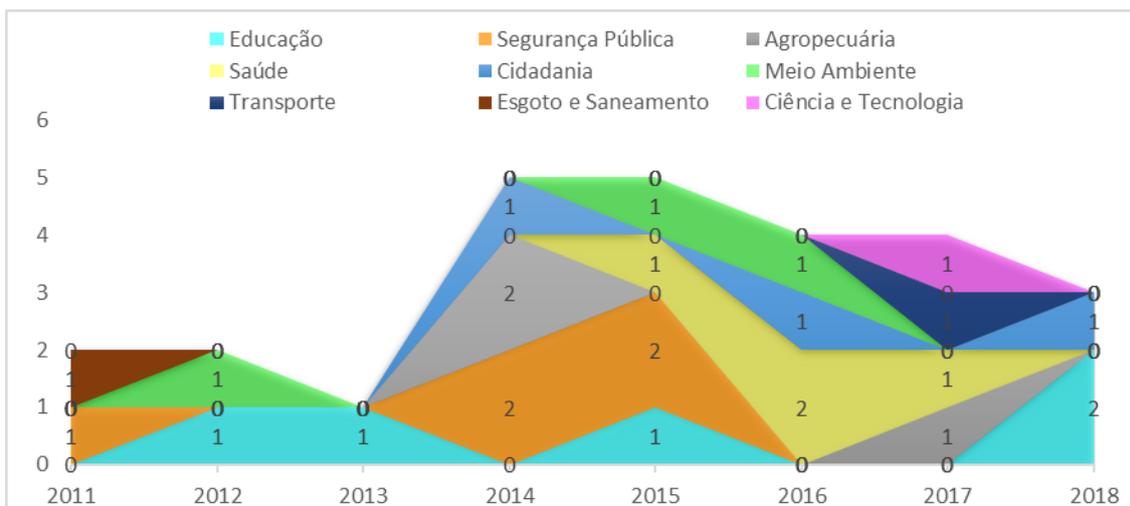
O uso da legislação do estado de Goiás, das normas internas do TCE-GO, do guia de análise *ex post*, das Normas Brasileiras de Auditorias do Setor Público Níveis 1, 2 e 3 (NBASP), das ISSAI (100; 300; e 3000) – como pormenorizado – revela a importância dessas fontes principais da pesquisa (conteúdo) em face da análise do banco de dados coletado (documento). Assim sendo, adotou-se, em parte da pesquisa, o controle metodológico típico do método qualitativo, triangulação ou covariação, envolvendo análise de conteúdo (parte teórica); análise documental (dados obtidos); e a percepção conferida pela análise temática.

Das 26 AOP, observou-se, inicialmente, as quantidades e as áreas temáticas.

No gráfico 1, constata-se que os anos de 2014 e 2015 concentraram a maior quantidade de AOP, sendo 5 por ano, seguidos de 2016 e 2017, em que houve 4 por ano. Em 2018, 3 AOP foram executadas, em 2011 e 2012, 2 a cada ano, e 2013 foi o ano de menor quantidade de AOP, em que apenas 1 foi executada.

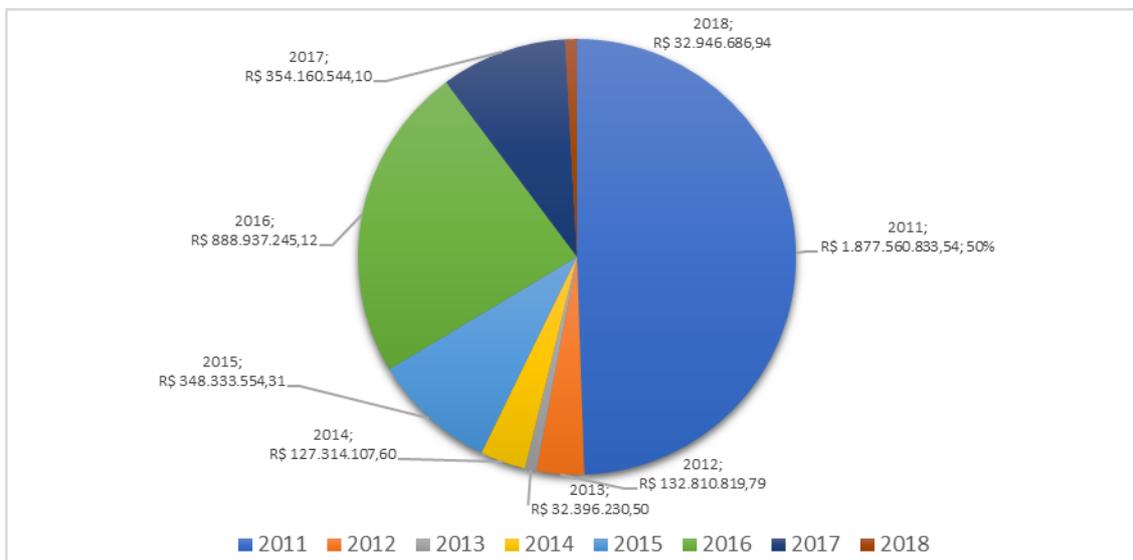
As áreas mais auditadas em ordem decrescente foram: educação (5); segurança pública (5); saúde (4); agropecuária (3); cidadania (3); meio ambiente (3); transporte (1); esgoto e saneamento (1); e ciência e tecnologia (1).

Gráfico 1 – Quantidade de AOP executada por área



Depois de se delimitar a área de concentração da AOP, verificou-se o montante de recurso público destinado às políticas públicas correlacionadas ao respectivo escopo de auditoria – programa/ação de governo –, uma vez que, de acordo com o objeto a ser investigado, estabelece-se o volume de recursos fiscalizados – VRF. Observou-se que o total de recurso público fiscalizado pelo TCE-GO por meio de AOP de 2011 a 2018 foi de R\$ 3.794.460.021,90 (gráfico 2).

Gráfico 2 – Volume de Recursos Fiscalizados (VRF) por ano



Sobre o tempo de duração para a execução de uma auditoria operacional, ele pode variar de acordo com a determinação de cada conselheiro, de acordo com a previsão no Plano de Fiscalização, com objeto selecionado e/ou a capacidade da equipe de fiscalização.

Na análise dos dados, verifica-se que de 2011 a 2015 a média de tempo para execução de AOP é de 9 meses e meio, ao passo que, de 2016 a 2018, a média cai para 5 meses e meio.

A única variável que se alterou nesse contexto foi a de capacidade técnica de equipe de AOP, cujo reforço se deu com o concurso público, oportunidade em que os novos servidores da casa

tomaram posse (maio-julho de 2015) e foram lotados na área fim (fiscalização), as demais variáveis se mantiveram constantes/padronizadas.

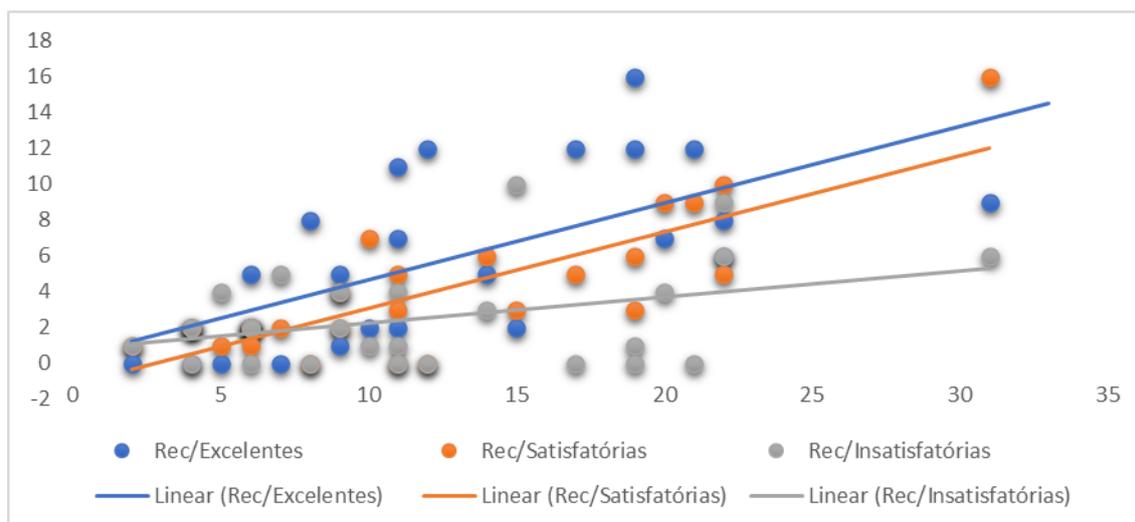
Tal análise corrobora a primeira hipótese de que o aumento da capacidade da equipe de auditoria ocasionou a redução do tempo de realização da AOP, aumentando a eficiência do uso desse instrumento no trabalho de fiscalização.

Destaca-se que as auditorias operacionais, para cumprir suas finalidades, devem necessariamente ser monitoradas. O ciclo de monitoramento, assim, é parte da própria natureza jurídica da AOP, que só assim pode fazer jus aos conceitos formulados pelas normas nacionais e internacionais de auditoria operacional, bem como respeitar todo o aparato jurídico-normativo e constitucional brasileiros.

Para o teste da segunda hipótese, então – em que se levantou que a taxa de implementação das recomendações verificadas nos monitoramentos das AOP é diretamente proporcional à excelência das recomendações direcionadas aos gestores públicos –, foi necessário averiguar primeiro a qualidade de recomendações qualificadas como excelentes, satisfatória e insatisfatórias, de acordo com os critérios criados e descritos na seção 2, para, somente depois, correlacioná-las às taxas de implementação nos respectivos monitoramentos, se e quais foram implementadas, estão em implementação, foram parcialmente implementadas e se não foram implementadas.

A projeção ao longo do tempo foi representada no gráfico 3. A partir dela, analisaram-se os respectivos graus de inclinação das retas, sendo o das recomendações insatisfatórias de 13,19%, o das satisfatórias de 66,73% e o das excelentes de 42,64%. Assim, com as recomendações excelentes e satisfatórias mais em ascensão que as insatisfatórias, cria-se a expectativa de um cenário positivo ao longo dos anos no que toca à qualidade das recomendações.

Gráfico 3 – Projeção da qualidade das recomendações de AOP ao longo do tempo



Ainda assim, não é possível se afirmar que tal cenário implica o aumento da implementação das recomendações por parte do gestor público.

Assim, para concluir o teste da hipótese 2¹⁰, laçou-se a sequência a seguir, correlacionando a qualidade das recomendações com o grau de implementação nos 10 monitoramentos de AOP (num total de 113 recomendações) da seguinte forma: para a qualidade de cada recomendação proferida – insatisfatória, satisfatória e excelente –, examinou-se, dentro dos relatórios de monitoramento, quais haviam sido implementadas pelos gestores, quais estavam em implementação, quais haviam sido parcialmente implementadas e quais não haviam sido implementadas.

Da sequência apresentada, notou-se que a excelência da qualidade da recomendação interferiu diretamente no grau de implementação por parte do gestor público, corroborando-se, assim, a hipótese 2. Ou seja, a recomendação excelente – inteligível, objetiva e passível de monitoramento (critérios criados para essa análise, como definimos nesta seção) –, aumenta a eficácia da AOP (cujo grau de implementação vai de 6% para 20%), permitindo que sua capacidade de influenciar políticas públicas, dentro de seus escopos e competência, conseqüentemente, também aumente.

Naturalmente, se a taxa de implementação aumenta, a daquelas recomendações em implementação diminui, pois entram para a estatística das implementadas.

Já as parcialmente implementadas guardam relação direta com as não implementadas, assim, no período de 2011 a 2015 (considerando que as AOP de 2016 ao primeiro trimestre de 2019 não tiveram seus monitoramentos iniciados/concluídos), à medida que a qualidade das recomendações muda de insatisfatória para satisfatória, o cenário considerado ruim, qual seja, de recomendações não implementadas e apenas parcialmente implementadas, também apresenta melhoria, saindo de 67% para 59%, mantendo-se praticamente estável em relação às recomendações excelentes (60%).

A sequência dos gráficos 4¹¹, 5¹² e 6¹³, demonstram a análise (no gráfico 6 é possível perceber que não houve recomendações parcialmente implementadas).

Gráfico 4

Gráfico 5

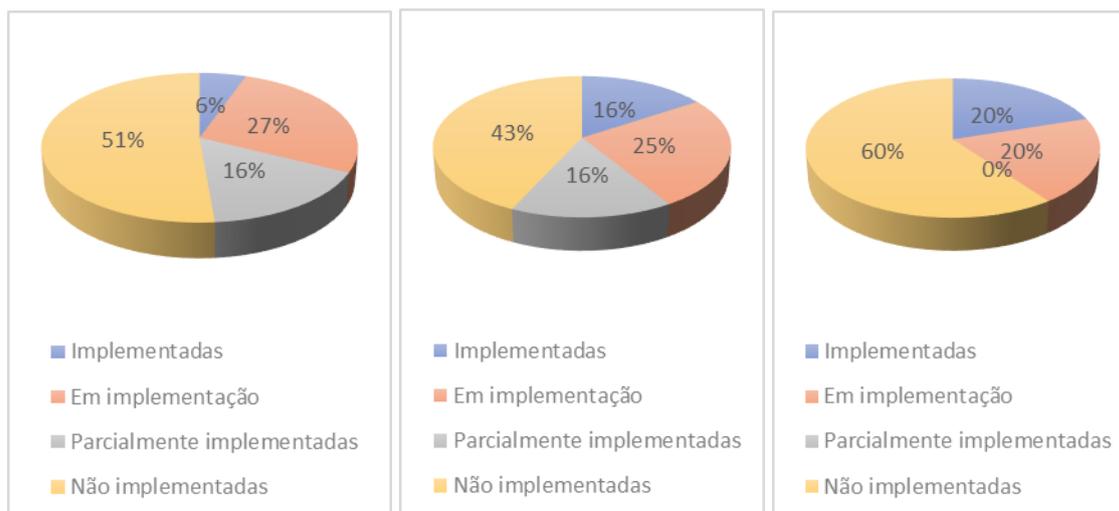
Gráfico 6

¹⁰ A taxa de implementação das recomendações verificadas nos monitoramentos das AOP é diretamente proporcional à excelência das recomendações direcionadas aos gestores públicos.

¹¹ Recomendações insatisfatórias implementadas, em implementação, parcialmente implementadas e não implementadas

¹² Recomendações satisfatórias implementadas, em implementação, parcialmente implementadas e não implementadas

¹³ Recomendações excelentes implementadas, em implementação, parcialmente implementadas e não implementadas



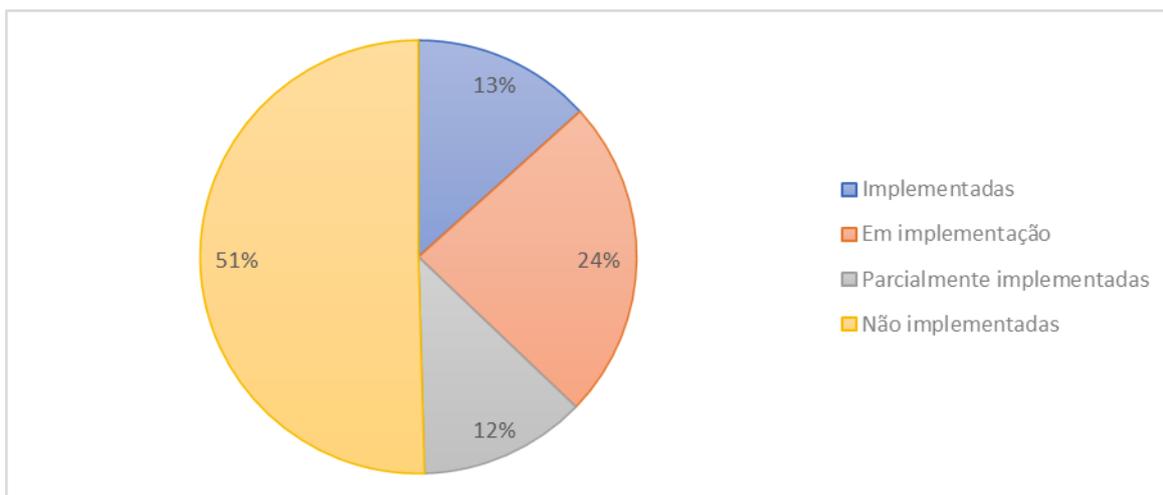
Já em relação à taxa de implementação dessas recomendações de AOP de 2011 a 2015 (cujos monitoramentos foram efetuados de 2014 a 2019)¹⁴, constatou-se mais recomendações não implementadas (51%) que o restante, ou seja, a taxa das recomendações não implementadas é maior que a soma de todas as outras – parcialmente implementadas (12%), em implementação (24%) e implementadas (13%) (gráfico 7).

Esse cenário geral de recomendações refuta a hipótese 3 do nosso trabalho, que afirmava a existência de mais recomendações implementadas e em implementação (cenário considerado positivo) do que recomendações parcialmente implementadas e não implementadas (cenário considerado negativo).

O que se considerou um cenário positivo na taxa de implementação das recomendações proferidas correspondeu a 37% ao passo que o cenário considerado negativo correspondeu a 63%. Isso demonstra que, a despeito de a qualidade das recomendações estarem em ascensão no quesito melhoria – de insatisfatórias, para satisfatórias e excelentes, segundo os critérios de inteligibilidade, objetividade e possibilidade de monitoramento –, há ainda uma franca dificuldade de vê-las cumpridas por parte dos gestores públicos.

Gráfico 7 – Taxa de implementação das recomendações verificada nos monitoramentos das AOP de 2011 a 2015, efetuados de 2014 a 2019

¹⁴ As recomendações das AOP de 2016 a 2018 ainda não foram monitoradas pelo TCE-GO até a presente data.



Para testagem da última hipótese¹⁵, comparou-se o tempo gasto para a execução da AOP (gráfico 8) e o tempo que se leva para que ela entre em monitoramento assim que concluída (gráfico 9). Para o cálculo do gráfico 9, portanto, os marcos foram a conclusão da AOP (assinatura do relatório pela equipe de auditoria) e o mês de início do monitoramento pela equipe (ou seja, o tempo gasto para execução do monitoramento em si foi desconsiderado).

Pela análise dos dados, a hipótese 4 foi refutada. Para facilitar a visualização do tempo gasto para realização de cada AOP correlacionada ao respectivo início de monitoramento, quantificou-se ambos os tempos em meses e utilizou-se o recurso de cores nos gráficos 8 e 9¹⁶.

Cada cor no gráfico 8 – AOP – tem sua cor correspondente no gráfico 9 – respectivo monitoramento – sendo que, cada célula, contém a quantidade exata em meses.

Constatou-se, assim, que, ao passo que uma AOP demora em média 7,3 meses para ser executada pela equipe de auditoria, ela leva em média 36,5 meses para entrar em monitoramento. Ou seja, uma auditoria feita em 7 meses e 9 dias só entra em monitoramento 3 anos e 15 dias depois de finalizada, o que não é razoável.

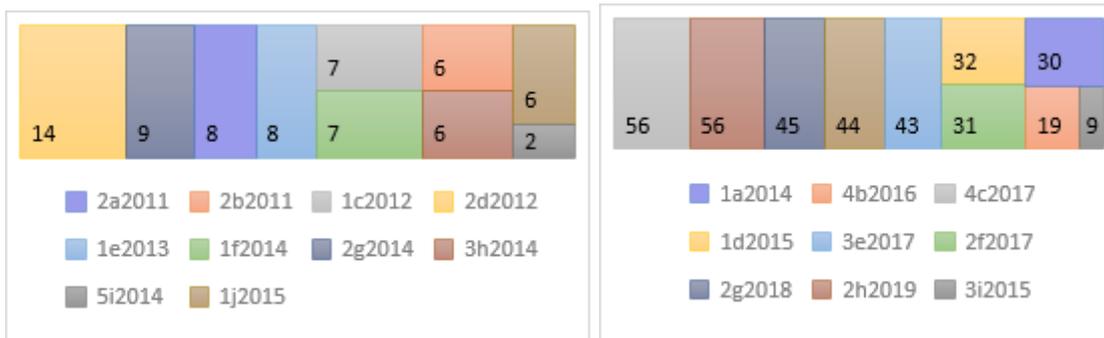
Gráfico 8¹⁷Gráfico 9¹⁸

¹⁵ Hipótese 4: o tempo médio gasto para a realização de uma AOP apresenta magnitude similar ao tempo médio que se leva para que ela entre em monitoramento.

¹⁶ As legendas foram compostas pelo número do relatório de cada AOP e monitoramento, seguidos de uma letra para ordená-las, seguido, por sua vez, do ano em que foram realizadas (ex.: “4c2017” no gráfico 7, significa que se trata do relatório de monitoramento nº 4 “4”, que foi a 3ª no banco de dados, “c”, e que aconteceu em 2017).

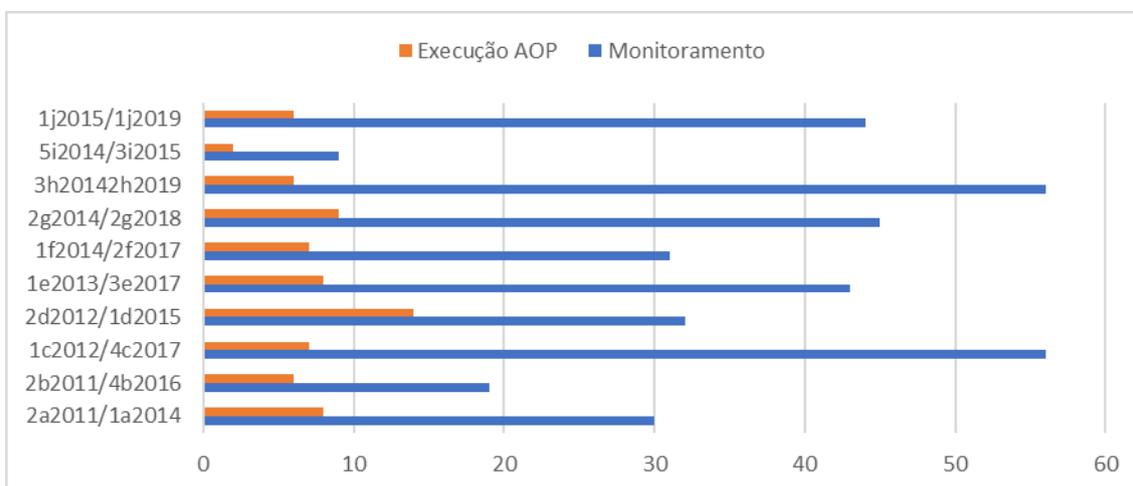
¹⁷ Meses gastos para execução de AOP

¹⁸ Quantos meses depois de concluída a AOP foi monitorada



O gráfico 10 traz a análise acima numa perspectiva comparativa em meses desse tempo para cada caso.

Gráfico 10 – Comparativo entre tempo de execução de AOP e quando se inicia o respectivo monitoramento



Destarte, as hipóteses 1 e 2 do trabalho foram corroboradas, enquanto as hipóteses 3 e 4 foram refutadas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio dos testes concluídos, identificou-se uma melhoria da capacidade da equipe técnica, que reduziu o tempo de realização de AOP, bem como se constatou um cenário positivo no que tange à qualidade das recomendações proferidas, já que o grau de aumento daquelas insatisfatórias foi muito baixo quando comparado com o grau de aumento das recomendações consideradas satisfatórias e excelentes (gráfico 3).

No entanto, verificou-se um cenário negativo no que toca ao monitoramento de AOP. Existe uma nítida dificuldade de se alcançar a implementação das recomendações preferidas (gráfico 7), mesmo as consideradas excelentes, e o tempo que se leva para o início do monitoramento é demasiadamente extenso (gráfico 9).

Viu-se, portanto, duas facetas da AOP: em sua fase de execução o cenário é mais positivo e, em fase de monitoramento, mais negativo. Assim, a eficácia desse instrumento de fiscalização pelo TCE-GO ainda é baixa perto do potencial que apresenta.

Apesar de o instrumento em si se mostrar efetivo, atual e em evolução, amparado pelas normas nacionais e internacionais – NBASP e ISSAI –, há um distanciamento considerável da eficácia no quesito monitoramento. A uma, porque o monitoramento de AOP demora muito para se iniciar (em média 3 anos e 15 dias depois de concluída a auditoria), a duas porque a taxa de implementação pelos gestores públicos é extremamente baixa (13%).

Para se alterar esse contexto, aumentando a eficácia da AOP executada pelo TCE-GO, permitindo maior influência da Corte em relação às políticas públicas auditadas, é imprescindível que se promovam mudanças no ciclo de monitoramento de AOP. Diante do diagnóstico apresentado, no intuito de se viabilizar o aumento da eficácia do monitoramento de AOP, instrumento que, dentro da competência do TCE-GO como órgão de controle externo, é aquele voltado ao controle de mérito na avaliação de políticas públicas, propõe-se a criação de um Sistema Eletrônico Exclusivo de Monitoramento de Auditoria Operacional (MAOP), a ser desenhado e desenvolvido em parceria com a área de tecnologia da informação do TCE-GO a partir dos dados dessa pesquisa, visando a consecução dos objetivos específicos fixados nas recomendações e a obtenção dos resultados esperados.

REFERÊNCIAS

BARZELAY, Michael. Performance auditing and the new public management: changing roles and strategies of central audit institutions. In OCDE, Performance Audit and the modernization of government, Paris: PUMA/OCDE, 1996.

_____. Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OCDE, Governance, 10:3, Julho, p 235-260, 1997.

BELO HORIZONTE. Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP: nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte, 2015.

_____. Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP: nível 2 – princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte, 2017.

BRASIL. Constituição Federal de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em 10 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional/Tribunal de Contas da União. – 3.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 9, dez. 2001. Disponível em: <http://rodrigouchoa.atspace.com/dialogo-juridico-2001-12-09-carlos-ayres-britto.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2020.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, M. P. D. (Org.). Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-49.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas Públicas: possibilidades e limites. Editora Fórum, Belo Horizonte, 2008.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem direito e políticas públicas (DPP).

Revista Estudos Institucionais, v. 5, n. 3, p. 791-832, set./dez. 2019.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2/Casa Civil da Presidência da República ... [et al.]. – Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

_____. Levando os Direitos a Sério. (Trad. de Nelson Boeira). 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Lei n. 16.168, de 11 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Disponível em:

http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=7326. Acesso em 03 nov. 2019.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Resolução n. 22/2008 e alterações. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Disponível em:

<https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/55440/Regimento%20Interno%20do%20Tribunal%20de%20Contas%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s/ae0cf21-af66-41d8-9e03-5ae9468ca62d>. Acesso em 03 nov. 2019.

GODOY, Arilda; Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. Revista de Administração de empresas, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI).

Implementation guideliness for performance auditing: standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's auditing standards and practical experience. Estocolmo: INTOSAI, jul. 2004.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (2015). ISSAI 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 1). Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 24 set. 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (2015). ISSAI 300: princípios fundamentais de auditoria operacional. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 3). Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CC4DE61545>. Acesso em 24 set. 2019.

KREIS, Anthony Michael; CHRISTENSEN, Robert K. Law and public policy. The Policy Studies Journal, v. 41, n. S1, 2013, p. S38-52.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (2017). ISSAI 3000: normas para auditoria operacional. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 4). Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em 24 set. 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (2017). ISSAI 3100: orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 4). Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e>

controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/. Acesso em 24 set. 2019.

LIMA, Luiz Henrique. Anotações sobre a singularidade do processo de controle externo nos Tribunais de Contas: similaridades e distinções com o processo civil e penal. In: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). Processos de controle externo: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 17-43. ISBN 978-85-450-0604-6.

MEDAUAR, Odete. O controle da Administração Pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 140.

PARDINI, Frederico. Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional. 1997. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte 1997.

POLLITT, Christopher, et.al. Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. London: Oxford University Press, 1999.

POLLITT, Christopher et al. Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

RIST, Ray C. (Ed.). Program evaluation and the management of government: patterns e prospects across eight nations. New Brunswick: Transaction Publishers, 1990.