

Auditoria Operacional: um instrumento de controle social

Eliane de Sousa Silva

Artigo

AUDITORIA OPERACIONAL: um instrumento de controle social

Eliane de Sousa Silva ¹

Resumo²

O controle social da função administrativa do Estado é consequência necessária, imediata e inseparável do princípio republicano, que alicerça nosso sistema constitucional. Através da pesquisa bibliográfica, buscou-se identificar os diversos tipos de controle social existentes. Dentre os vários tipos de controle, está o exercido através dos Tribunais de Contas. Este artigo objetiva demonstrar que, independentemente do encaminhamento de denúncias e/ou representações aos Tribunais de Contas, pode a sociedade, através dos referidos Tribunais, exercer o controle social, quando estes realizam auditoria operacional. É apresentada como modelo, a experiência do Tribunal de Contas da União, que, ao realizar auditoria operacional, tem utilizado esse tipo de auditoria como instrumento de controle social, disponibilizando para a sociedade o resultado de seus trabalhos.

Palavras-chave: Auditoria operacional; Tribunais de Contas; Tribunal de Contas da União.

Sumário: 1 Introdução – 2 Controle social da administração pública – 3 Os Tribunais de Contas e a auditoria operacional: um instrumento de controle social – 4 A experiência do Tribunal de Contas da União – 5 Considerações finais – Referências

¹ Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado da Bahia; Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu; Especialista em Auditoria pela Universidade Estadual da Bahia (UNEB); Especialista em Auditoria Governamental pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) e Especialista em Gestão Organizacional Pública pela Universidade Estadual da Bahia (UNEB).

² Artigo publicado na Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC, Belo Horizonte, ano 2, n.1, p.287-310, set. 2011.

1 Introdução

Nos últimos anos, a sociedade vem requerendo um Estado capaz de atuar rápida e proficuamente na solução de problemas e no atendimento de suas demandas. Nesse contexto, cabe ao controle externo, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, contribuir para que os recursos gastos pelo governo, na execução dos programas governamentais, sejam aplicados de forma a garantir o atendimento das necessidades requeridas pela sociedade.

O controle social da função administrativa do Estado é consequência necessária, imediata e inseparável do princípio republicano, que alicerça nosso sistema constitucional. Num país onde os recursos são escassos e a carga tributária elevada, a sociedade reivindica que o Estado apresente resultados no sentido de melhorar a qualidade de vida de todos. Assim, os Tribunais de Contas devem se preocupar não somente com a regularidade das contas públicas, enfocando apenas o aspecto legal/orçamentário/contábil/financeiro/patrimonial, mas também com os resultados alcançados pela administração pública, avaliando a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na execução dos programas governamentais. Dessa forma, pergunta-se: *Qual o instrumento que pode ser utilizado pelos Tribunais de Contas para contribuir com o controle social dos recursos públicos?*

Geralmente, a sociedade visualiza os Tribunais de Contas como aqueles órgãos para onde se podem encaminhar as denúncias e/ou representações, quando forem constatados abusos de certos gestores na aplicação dos recursos públicos. Essa visão não deve ser a única. Por isso é que, através deste artigo, pretende-se demonstrar que a sociedade também pode exercer o controle social através dos Tribunais de Contas, quando estes realizam auditoria operacional. Outro ponto a ser destacado neste artigo é que, para o controle social ser efetivo, torna-se necessário que o resultado das auditorias operacionais realizadas seja divulgado para a sociedade, de forma que esta amplie sua visão em relação aos Tribunais de Contas, vendo-os como órgãos que muito podem colaborar, no sentido de fazer com que a administração pública utilize os recursos de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

O artigo foi dividido em quatro tópicos. O primeiro tem por objetivo demonstrar os meios de controle social existentes. O segundo aborda a auditoria operacional como instrumento de controle social exercido pela sociedade através dos Tribunais de Contas.

O terceiro tópico apresenta a experiência do Tribunal de Contas da União ao realizar auditoria operacional e o quarto apresenta as considerações finais.

2 O controle social da administração pública

A administração pública existe para atender aos interesses do seu cliente: a comunidade. Dessa forma, sendo “[...] a Administração uma organização subalterna a serviço da comunidade” (GARCIA DE ENTERRIA, 1985, apud SIRAQUE, 2004. p.51), ela deve subordinar-se aos critérios estabelecidos nos princípios e regras constitucionais (CANOTILHO, 1991, p.170), que trazem, na essência de seus conteúdos, normas explícitas e implícitas a serem seguidas pelos agentes estatais, que devem ter, como único objetivo, a realização do interesse público.

O controle social das funções do Estado é direito fundamental expresso na Constituição Federal (CF) de 1988 e é uma luta incessante da humanidade. Até o fim da ditadura, não se falava em controle social por uma razão óbvia: autoritarismo e participação popular são termos antagônicos. Somente com o início do processo de redemocratização do país, a partir do fim do governo militar, na década de 80, é que a expressão “controle social” passou a ser aclamada.

Muitos pensam que o controle social envolve tanto a participação da sociedade nas políticas públicas do governo, como o seu acompanhamento. Para Siraque (2004, p.XXI) as duas coisas não se misturam, pois:

O vocábulo *controle* diferencia-se do termo *participação*. A participação da sociedade, coletiva ou individualmente, é exercício de poder político (soberania popular, plebiscito, referendo, voto, iniciativa popular de lei, participação em órgãos colegiados que tenham por fim elaborar políticas referentes a interesses profissionais e previdenciários). É partilha de poder entre os governantes e a sociedade para a deliberação de interesse público. Por outro lado, o *controle* é fiscalização, é sindicalização, investigação, o acompanhamento da execução daquilo que foi decidido e constituído por quem tem o poder político ou a competência jurídica de tomar decisões de interesse público. [...] *controle social* é direito público subjetivo dos integrantes da sociedade fiscalizarem as atividades do Estado.

O controle social da função administrativa do Estado é consequência necessária, imediata e inseparável do princípio republicano, que alicerça nosso sistema constitucional. E, mais do que isso, advém da própria ideia de soberania popular, que determina que o administrador deve responder por seus atos e omissões perante o Legislativo, o Judiciário e o Executivo, mas, sobretudo, perante o próprio povo – verdadeiro titular da *res publica*.

Os meios de controle social têm como pilar a fiscalização das ações públicas, existindo algumas maneiras de concretizá-lo, seja pela legitimação, seja pela necessidade popular de criar seus próprios meios fiscalizatórios. Assim, o controle social pode advir de monitoramento legal ou de monitoramento autônomo. São os seguintes os instrumentos de controle social que podem ser utilizados pela sociedade.

- **Conselhos Gestores de Políticas Públicas**

Os conselhos têm origem em experiências de caráter informal, sustentadas por movimentos sociais, como “conselho popular”, ou como estratégias de luta operária na fábrica, as “comissões de fábrica”. Essas questões foram absorvidas pelo debate da Constituinte e levaram à incorporação do princípio da participação comunitária pela Constituição, gerando, posteriormente, várias leis que institucionalizam os conselhos de políticas públicas.

O controle social da gestão pública nas diversas áreas (Saúde, Educação, Assistência Social, Criança e Adolescente, Direitos Humanos, etc.) tem intuito de se firmar como um espaço de co-gestão entre Estado e sociedade, trazendo formas inovadoras de gestão pública para o exercício da cidadania ativa, possibilitando à sociedade a definição de um plano de gestão das políticas setoriais, com uma maior transparência das alocações de recursos e favorecimento da responsabilização dos políticos, dos gestores e técnicos.

- **Ministério Público**

A função do Ministério Público é a de guardião da sociedade, vigilante da ordem e do respeito dos poderes públicos aos direitos assegurados aos cidadãos pela Constituição Federal.

- **Ação Civil Pública**

É um "processo" utilizado mediante representação do Ministério Público ou através de associações legalmente constituídas há pelo menos um ano. Para essa ação não haverá adiantamento de custas, honorários periciais ou quaisquer outras despesas.

- **Mandado de Segurança Coletivo**

Serve para proteger direito líquido e certo, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder público. Pode ser impetrado por partido político ou por organização de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano.

- **Mandado de Injunção**

O mandado de injunção é ação constitucional, introduzida pelo Poder Constituinte originário de 1988, utilizada no combate à inconstitucionalidade por omissão.

Está disciplinado no artigo 5º, LXXI, da CF/1988, o qual estabelece que será concedido “mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania”.

Por meio da definição legal, é possível perceber que, através do mandado de injunção, o Poder Judiciário verifica, no caso concreto, se omissões do Poder Público estão atingindo direitos constitucionais.

- **Ação Popular**

Todo cidadão, individualmente, pode entrar com uma ação popular no Poder Judiciário, bastando que um direito ou interesse público esteja sendo lesado. A ação popular confere ao povo a legitimidade para defender, via Poder Judiciário, o interesse público. É a garantia dos direitos coletivos. Ela se destina à proteção do patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural.

- **Código do Consumidor**

A proteção aos consumidores, garantida na CF/1988 e depois regulamentada pelo Código do Consumidor, em muitos momentos se entrelaça com o direito à saúde e abre caminho valioso para o cidadão buscar no Poder Judiciário a proteção adequada, no caso de violação do seu direito à saúde. Os governos criaram as procuradorias do consumidor para que os cidadãos possam fazer suas reclamações.

- **Sindicatos**

Ainda que os sindicatos tenham, muitas vezes, como objetivo mestre o beneficiamento de determinada classe dentro da sociedade, todas as resoluções que possam advir a partir de uma negociação junto à classe patronal ou ao Estado, são resultados que vão abarcar a população como um todo. Dessa forma, os sindicatos se apresentam como meio de controle social, uma vez que pressionam as instâncias superiores para se chegar a um determinado fim público.

- **Organizações Sociais (ONGs)**

Como veículos mediadores entre o Estado e a sociedade civil, muitas ONGs objetivam exatamente a construção de atividades para o controle social. Por meio da conscientização da comunidade/público em que está inserida, várias organizações buscam, junto ao Ministério Público e a outros espaços do Poder Público, mover ações/processos que pressionem o Estado, quando este, nos atributos das suas funções, desrespeita direitos constitucionalmente adquiridos pela população.

- **Tribunais de Contas**

Os Tribunais de Contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo (Senado Federal, Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa e Câmara de Vereadores), aos quais compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial da União, Estados e Municípios, e das entidades da administração direta e indireta, também nos três níveis de governo.

Na forma da CF/1988, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato pode apresentar denúncia ao Tribunal de Contas da União (TCU) sobre irregularidades no uso de recursos públicos federais (art. 74, § 2º). A denúncia representa importante instrumento de controle social, na medida em que possibilita a qualquer cidadão o exercício da fiscalização da coisa pública.

Além desse instrumento, podem ser dirigidas ao TCU representações acerca de irregularidades na administração pública. As representações podem ser formuladas por parlamentar, autoridade integrante ou não da estrutura do TCU ou servidor do Tribunal, no exercício de suas atribuições. Licitante, contratado ou qualquer pessoa pode representar contra irregularidade na aplicação da Lei de Licitações (BRASIL. Lei n.º 8.666/93).

Este artigo enfatiza o controle social exercido pela sociedade através dos Tribunais de Contas e demonstra que, independentemente de uma ação da sociedade através de denúncias e/ou representações, os Tribunais de Contas devem ajudar a sociedade a exercer o controle social, executando auditorias operacionais. A realização desse tipo de auditoria é fundamental para que se verifique a atuação dos gestores na execução dos programas governamentais, de modo que os recursos públicos sejam utilizados de forma econômica, eficiente e eficaz. Além disso, com esse tipo de auditoria, pode-se verificar também se realmente os programas de governo estão sendo efetivos, ou seja, se a sociedade está sendo beneficiada.

3 Os Tribunais de Contas e a auditoria operacional: um instrumento de controle social

O Tribunal de Contas no Brasil foi criado em 07.11.1890, pelo Decreto n.º 966-A, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, com a finalidade de examinar, revisar e julgar os atos concernentes à receita e à despesa da República.

Sua institucionalização ocorreu em 1891 com a edição da primeira Constituição Republicana. No entanto, somente em 17.01.1893 é que o Tribunal de Contas da União foi definitivamente instalado.

Após a instalação do TCU, as Cortes de Contas começaram, aos poucos, a ser implantadas nos Estados da Federação.

O controle externo é função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito da União; das Assembleias Legislativas, nos Estados; da Câmara Legislativa, no Distrito Federal e das Câmaras Municipais, nos Municípios. Para Castro (2003, p.128), esse controle somente “pode ser exercido em sua plenitude com o auxílio imprescindível dos Tribunais de Contas respectivos”.

Conforme já comentado, cabe aos Tribunais de Contas a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, Estados e Municípios. No entanto, sem dúvida alguma, a **auditoria operacional** é o tipo de auditoria que interessa mais de perto à população, pois é através dela que se buscará a eficiência, a economicidade, a eficácia e a efetividade na execução dos programas de governo.

Para um maior entendimento do que seja auditoria operacional, torna-se necessário trazer o conceito de alguns autores sobre esse tipo de auditoria.

Para Wesberky (1985, p.5) a auditoria operacional é “[...] um exame e avaliação das atividades realizadas em uma entidade para estabelecer e aumentar o grau de eficiência, economia e eficácia do seu planejamento, organização, direção e controle interno”.

Os autores Cook e Winkle (1976, p.253) consideram que:

A auditoria operacional é um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar à administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas, com vistas à consecução dos objetivos da administração. [...]. A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções dos problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros.

O professor Sá (1990, p.38) apresenta a seguinte definição para auditoria operacional:

Auditoria que verifica o ‘desempenho’ ou ‘forma de operar’ dos diversos órgãos e funções de uma empresa. Tal auditoria testa ‘como funcionam’ os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos. *Pode tal revisão ser feita em conjunto com as demais, no caso de auditoria integral, ou isoladamente em períodos mais curtos* (grifos do autor).

Laurent (1991 apud ARAÚJO, 2001, p.33) cita que a auditoria operacional:

[...] abrange essencialmente a avaliação da situação de uma organização do ponto de vista das *performances* de seu funcionamento e da utilização de seus meios; sua missão é, pois, elaborar um diagnóstico que visa tornar inteligível essa situação para a direção e para o pessoal da empresa, segundo as diversas dimensões que a caracterizam [...].

A auditoria operacional é a intervenção na empresa, sob a forma de um projeto de especialistas, utilizando técnicas e métodos específicos, tendo por objetivos:

- Estabelecer as possibilidades de melhoria do funcionamento e de utilização dos meios, a partir de um diagnóstico inicial em torno do qual o mais amplo consenso é obtido;
- Criar no seio da empresa uma dinâmica de progresso segundo os eixos de melhoria decididos.

Halter (1985 apud ARAÚJO, 2001, p.52) afirma que a auditoria operacional:

[...] abrange uma gama de trabalho de auditoria com tendência natural à divisão em duas áreas principais, a saber: auditorias de eficiência e economia e auditorias de eficácia. Como o próprio nome indica, as auditorias de eficiência e economia concentram-se na melhoria do uso dos recursos, mediante redução dos custos e/ou aumento da produção. Já as auditorias de eficácia destinam-se a avaliar como se cumpre uma atividade, em relação a seus objetivos ou a outros parâmetros de desempenhos apropriados.

Para Araújo (2001, p.34) a auditoria operacional é “o exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada

para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia”. O referido autor resumiu os 3 És da seguinte forma:

Economia: é a capacidade de fazer, gastando pouco. É executar uma atividade ao menor custo possível, ou seja, *gastar menos*;

Eficiência: é a capacidade de fazer as coisas direito. É apresentar um desempenho satisfatório sem desperdícios, ou seja, *gastar bem*;

Eficácia: é a capacidade de fazer as coisas certas. É alcançar os objetivos ou metas previstas, ou seja, *gastar sabiamente* (ARAÚJO, 2001, p. 39).

Ressalte-se que os autores citados não incluem, em seus conceitos de auditoria operacional, o termo **efetividade**. No entanto, a efetividade deve integrar o conceito de auditoria operacional.

Para Santos (2003, p.10):

A efetividade é considerada como o grau em que se atingiu o resultado esperado, não tendo cunho econômico, mas de avaliação qualitativa dos serviços públicos. O conceito de efetividade produz a noção de que a missão primordial do governo é prestar serviços de qualidade, ou seja, é a preocupação com a qualidade incorporada ao modelo gerencial. Além disso, promove a discussão sobre o caráter político da prestação dos serviços públicos, visto que somente os usuários são capazes de avaliar a qualidade dos programas governamentais.

O termo efetividade procura mensurar o impacto das ações dos programas governamentais sobre a população-alvo. O fato de que a administração pública não pode ser medida a partir das saídas dos produtos, leva à necessidade de criação de indicadores que avaliem o impacto dos resultados da gestão sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos. Para Moreira Neto (2003, p. 32):

[...] a intenção nem sempre corresponde ao resultado, a realização da legitimidade ficará, em última análise, dependendo do que hajam produzido os agentes políticos ao aplicarem as parcelas de Poder Estatal a seu cargo. Será essa confrontação, entre o que deveria realizar, a partir de sua proposta, e o que de fato realizou, a derradeira aferição qualificatória da legitimidade – a legitimidade finalística.

E de tal forma caprichosa se pode tornar essa avaliação, que o agente político, embora haja sido eficiente na condução de políticas públicas específicas, intercorrentemente legitimadas, poderá vir a produzir resultados que, em seu todo, virão a ser rechaçados pelos governados.

A efetividade é sempre um indicador da satisfação externa, melhor dizendo, um indicador que procura retratar os efeitos da gestão dos recursos nos consumidores (cidadãos), enquanto que a economia, eficiência e eficácia representam indicadores internos à organização, que se instrumentaliza com a “[...] existência de um planejamento por programas em que as metas e objetivos estejam claramente identificados e, na medida do possível, quantificados, descrevendo-se as atividades necessárias para atingi-los” (GRATERON, 1999, p.12).

Para Silva Oliveira (2004, p.04), os conceitos de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade constituem e/ou consubstanciam os principais objetivos da auditoria operacional.

De acordo com o Manual de Auditoria Operacional elaborado pelo TCU, esse tipo de auditoria consiste no “[...] 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” (BRASIL, TCU, 2010, p. 7).

Em tempos não tão distantes, o sistema de controle da administração pública realizado pelos Tribunais de Contas se reduziu basicamente ao enfoque da verificação da conformidade dos processos com a legislação aplicável, deixando de lado a análise de aspectos como economia, eficiência, eficácia e efetividade dos dispêndios públicos. De acordo com Cruz Silva (1999, p. 47) “[...] a ênfase do controle deve sair do controle formal, *a priori* de processos, e migrar para o controle de resultados *a posteriori*. A sociedade, nesse sistema, deverá ter uma participação maior na fiscalização da atuação dos gestores e funcionar como uma forma de controle externo, que seria o controle social”.

O novo ambiente organizacional da administração pública, desencadeado pelo modelo gerencial, busca atender ao clamor da sociedade pela *accountability* dos gestores públicos, demandando dos órgãos de controle governamental informações mais objetivas sobre aspectos como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das operações financiadas com recursos públicos.

Para Moreira Neto (2003, p.78):

[...] os órgãos de contas alcançaram indubitavelmente sua maturidade e máxima prestância, deixando de ser apenas órgãos do Estado para serem também órgãos da sociedade no exercício de suas funções de controle externo, em auxílio da totalidade dos entes e dos órgãos conformadores do aparelho do Estado, **como diretamente à sociedade**, por sua acrescida e nobre **função de canal de controle social**, o que os situa como órgãos de vanguarda dos Estados policráticos e democráticos que adentram o século XXI (grifos nossos).

Os Tribunais de Contas, portanto, têm como cliente direto não apenas o Poder Legislativo, mas a própria sociedade, que depende da atuação desses órgãos para garantir a melhor forma, “eficiência”, da aplicação de recursos públicos.

A análise dos resultados econômicos e sociais dos programas de governo pelos Tribunais de Contas é temática moderna no que diz respeito ao exercício do controle

externo, que, de acordo com Gomes (2002, p.69), “tem suas raízes, sobretudo, na evolução do pensamento no século XX e na emergência do novo conceito de cidadania”. Ainda de acordo com o referido autor, a análise dos resultados sociais e econômicos dos programas governamentais no Brasil tem dupla abordagem:

- a) controle dos produtos da ação governamental, tendo em vista a avaliação de sua eficiência e eficácia, ou seja, a análise dos resultados em sentido restrito;
- b) avaliação do impacto da ação do Poder Público na economia ou no conjunto da sociedade, ou análise dos resultados em sentido amplo.

Na evolução do controle externo:

[...] a auditoria integrada, a auditoria de amplo escopo, a auditoria de efetividade e a auditoria avaliativa, para usar para esta última a terminologia cunhada por Rosinethe Soares Monteiro, em seu artigo Auditoria e avaliação de execução, são marcos significativos em direção ao estabelecimento de um sistema de controle dos produtos dos programas governamentais. Juridicamente, esse sistema está compreendido na fiscalização operacional prevista no art. 70 da Constituição da República (GOMES, 2003, p.76).

O Tribunal de Contas, através da análise dos resultados dos programas:

[...] se preocupa, também, em proceder, além da fiscalização da regularidade, de caráter legal-orçamentário-contábil-financeiro, ou seja, de ordem formal, ao controle de execução das políticas públicas. Em assim fazendo, o Tribunal de Contas dá visibilidade àquilo que [...] exprime-se pela abstrata linguagem dos algarismos. A exibição clara dos resultados da ação governamental pelo controle externo torna visíveis e inteligíveis para a sociedade os produtos da aplicação dos recursos públicos ou seu desperdício (GOMES, 2003, p.77).

Entretanto, ainda de acordo com o referido autor:

[...] a análise dos resultados não se esgota na verificação dos produtos gerados pelos programas de governo. Para além desse controle, impende avaliar o impacto desses programas na economia e no conjunto da sociedade (GOMES, 2003, p.81).

Segundo o Conselheiro João Féder (1988 apud GOMES, 2003, p.78):

[...] os Tribunais de Contas devem se preparar para cumprir uma nova função: sugerir. Sim, em face dos achados ou das descobertas, termos que nos vêm dos próprios manuais, a missão da auditoria é apresentar sugestões ou informes para melhorar a eficiência, a economia e a efetividade.

Ao realizar auditoria operacional, os Tribunais de Contas estão exercendo um papel social, pois, somente através da realização desse tipo de auditoria, é que a sociedade e o Poder Legislativo (Congresso Nacional, Câmara Legislativa, Assembléia Legislativa e Câmara de Vereadores) poderão acompanhar a execução dos programas governamentais.

Para que o controle social, realizado através dos Tribunais de Contas, seja realmente efetivo, é necessário que o resultado das auditorias operacionais realizadas seja encaminhado ao Poder Legislativo e também divulgado à sociedade civil organizada. Dessa forma, a visão da população em relação aos Tribunais será ampliada, ou seja, os Tribunais passarão a ser vistos não somente como órgãos para onde podem ser encaminhadas as denúncias e/ou representações, mas como órgãos que colaboram com a sociedade no sentido de fazer com que os recursos arrecadados sejam utilizados pela administração pública de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

4 A experiência do Tribunal de Contas da União

O TCU iniciou a realização de auditorias operacionais em meados dos anos 1980, e os resultados dessas auditorias denotaram a necessidade de adoção de metodologia que possibilitasse a avaliação da ação governamental quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

A sistematização dos procedimentos, das metodologias e das técnicas ocorreu a partir de 1998, em decorrência do Acordo de Cooperação Técnica firmado com o Reino Unido, denominado Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS), com o objetivo de intensificar o uso de metodologias de avaliação de programa, focando especialmente a questão da redução da pobreza e da desigualdade social.

A discussão sobre gerência por desempenho no setor público brasileiro foi introduzida como uma das justificativas para a aprovação de uma reforma administrativa, datada de 1998. A mudança no objeto do controle, ou seja, a administração pública, permitiu o questionamento do papel da Corte de Contas frente às necessidades da sociedade e a adoção de novas práticas no âmbito da instituição. Um dos muitos desafios do controle é o de acompanhar as inovações propostas para a reforma do Estado, no sentido de elevar os níveis de transparência, torná-lo mais permeável à participação e ao controle dos cidadãos e mais eficaz e ágil no atendimento das demandas da sociedade.

O TCU, no exercício de 2000, realizou diagnóstico sobre sua atuação, implementou alterações em sua estrutura e adotou novos procedimentos. Tais inovações fizeram-se presentes tanto na área de fiscalização quanto na de exame de processos e demais procedimentos relacionados à prestação de contas dos gestores. A criação da Secretaria

de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG), no final de 2000, representou a efetiva institucionalização dos trabalhos de avaliação de programa no TCU e o reconhecimento de sua importância para o desempenho das funções de controle.

Em 2002, foram realizadas cinco auditorias em programas de governo das áreas de saneamento, segurança, assistência social, educação e infraestrutura. Além dessas, o TCU realizou auditoria no Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal, que tem como função registrar os beneficiários de programas sociais de transferência de renda, tais como: Bolsa escola, Bolsa alimentação, Auxílio gás, Bolsa criança cidadã e Programa Nacional de Agricultura Familiar.

Passados cinco anos após a assinatura do Acordo de Cooperação Técnica com o Reino Unido, o TCU já publicou sete documentos sobre técnicas aplicadas às auditorias operacionais, que são:

- Análise *SWOT*³;
- *Benchmarking*⁴;
- Mapa de Produto⁵;
- Mapa de Processo⁶;
- Análise *Stakeholder*⁷;
- Análise RECI⁸;
- Marco Lógico⁹.

As iniciativas de treinamento implementadas pelo TCU denotam o seu pioneirismo ao trazer para o Brasil a modalidade de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas: a auditoria operacional. Esse tipo de auditoria vem assumindo relevante papel na modernização das instituições públicas em diversos países uma vez que várias

³ A *análise SWOT* é uma ferramenta voltada para a identificação dos fatores que representam pontos fortes e fracos da gestão, e dos fatores externos que podem representar oportunidades e ameaças para o desenvolvimento organizacional. O objetivo dessa análise é apontar estratégias organizacionais que fortaleçam os aspectos positivos e minimizem os negativos. (BRASIL. TCU, 2010).

⁴ O *Benchmarking* é uma técnica que se baseia em comparações de desempenho para identificar e disseminar boas práticas de gestão (BRASIL. TCU, 2000).

⁵ O *Mapa de Produto* é uma técnica partir da qual são identificados os produtos-chave associados às atividades desenvolvidas pelo objeto da auditoria (BRASIL. TCU, 2010).

⁶ O *Mapa de Processo* é uma ferramenta analítica que permite à equipe, em conjunto com os gerentes e técnicos, identificar oportunidades para racionalizar e aperfeiçoar processos de trabalho (BRASIL. TCU, 2003).

⁷ A *análise Stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos (BRASIL. TCU, 2002).

⁸ A *Análise RECI* é uma ferramenta que procura identificar as superposições e duplicações de funções, em relação a uma mesma organização ou programa, ou entre diferentes organizações ou programas. A técnica consiste em montar uma matriz relacionando, para cada função identificada, os agentes ou departamentos responsáveis, os executores, os que são consultados e os que devem ser informados (BRASIL. TCU, 2001).

⁹ O *Marco Lógico* é um modelo analítico criado para orientar a formulação, execução, acompanhamento e avaliação de programas ou projetos governamentais submetidos a sua apreciação. Trata-se de um instrumento de planejamento obrigatoriamente adotado por todas as organizações públicas que postulam financiamento junto àquele Banco (BRASIL. TCU, 2001).

organizações e entidades de fiscalização superiores, no Reino Unido, no Canadá, nos Estados Unidos, entre outros, já realizam trabalhos de auditoria operacional.

O trabalho de auditoria operacional é dividido nas fases de seleção do tema, planejamento, execução, relatório e monitoramento da auditoria.

A seleção do tema de auditoria obedece a uma orientação estratégica de atuação do Tribunal e é baseada em critérios de materialidade, risco e relevância.

O critério de **materialidade** é mensurado segundo uma relação direta do volume do aporte de recursos. Nem sempre os benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios. Assim, para as avaliações de programa, a materialidade é importante, mas não se configura fator decisivo para a escolha do programa que será avaliado. Nesse caso, privilegia-se a relevância social do programa.

O segundo critério **relevância**, indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e são valorizados. Os meios que podem ser utilizados para aferir a relevância do possível objeto de auditoria são: a) a opinião de parlamentares, de técnicos das casas legislativas ou de instituto de pesquisa, figuras proeminentes de diversos setores da sociedade; b) os programas sinalizados como prioritários pelo governo federal, segundo disposto no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias; c) relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos; e d) presença na mídia.

O critério de **risco**, indica a suscetibilidade de ocorrência de eventos adversos na operação de programas de governo ou organizações públicas. Considera-se situação de risco a execução descentralizada; a multiplicidade de gestores; falta de clareza sobre objetivos, metas, responsabilidades, processos de tomada de decisão; falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto da auditoria, como alcance de metas, custos dos produtos, público atendido; e a existência de problemas operacionais com sistemas informatizados.

A etapa final do processo de seleção dos trabalhos de auditoria é a realização dos estudos de viabilidade. O TCU implementou essa etapa na seleção das auditorias, pois a realização de pesquisa sistemática e de entrevistas com gerentes e pessoas envolvidas com o programa e suas ações permite, no prazo de aproximadamente duas semanas, definir se o programa possui tempo de execução, dados e fluxo de recursos suficientes

para ser avaliado. Tal procedimento evita a programação de auditorias com pouca ou nenhuma utilidade.

O relatório de viabilidade aborda: a importância e relevância do tema; as formas de execução, o tempo de existência e a materialidade do programa; a existência ou o comportamento de indicadores de desempenho; a disponibilidade e confiabilidade de dados; os pontos fortes e as possíveis limitações à execução da auditoria. A equipe manifesta-se, ao final do relatório de estudo de viabilidade, sobre a conveniência de realizar o trabalho, considerando questões afetas à imagem do TCU perante a mídia, a sociedade civil organizada e o Congresso Nacional.

Na fase de planejamento são aplicadas técnicas e coletados dados que permitem definir o foco do trabalho, ou seja, a questão de auditoria. Com esse intuito, são realizadas entrevistas abertas com os gestores de modo a identificar *Stakeholders* relevantes para o programa. Uma vez identificados, procede-se à coleta de informações, normalmente mediante entrevistas estruturadas ou semi estruturadas, que subsidiem a análise *Stakeholder*.

Ainda nessa fase, utiliza-se a análise *SWOT*, que permite identificar as forças, fraquezas, oportunidades e desafios do programa ou ação auditada. Alia-se ao resultado da análise *SWOT*, a verificação de risco, que mapeia as situações relevantes de acordo com o alto ou baixo nível de ocorrência. Tais análises subsidiam a decisão sobre o foco do trabalho de auditoria.

A utilização de mapas de processos e de produtos depende do objetivo da auditoria e deve considerar a relação custo-benefício de utilização dessas técnicas de mapeamento. No entanto, se o programa não dispuser de indicadores de desempenho, estes serão construídos em conjunto com a equipe de auditoria, o que torna imprescindível o uso dessas técnicas.

Outra técnica empregada nos trabalhos de auditoria é a análise RECI, que permite identificar, em uma organização, os agentes responsáveis (R), executores (E), consultados (C) e informados (I) quando da implementação de um determinado programa. É recomendada quando o objetivo do trabalho é o de avaliar os processos organizacionais adotados.

O produto final do planejamento da auditoria é um relatório, padronizado, que agrega e ajusta as informações contidas no estudo de viabilidade. O relatório de planejamento contém uma matriz de planejamento.

É na matriz de planejamento que a equipe declara o problema de auditoria, isto é, a razão pela qual o trabalho de fiscalização é proposto. Além do problema de auditoria, constam da matriz as questões de auditoria, ou seja, o caminho que deverá ser percorrido para que se tenham informações necessárias à formação de um juízo e à formulação de recomendações para enfrentar o problema declarado inicialmente. Para cada questão, a equipe define as informações necessárias para responder a ela, as fontes de informações, estratégias metodológicas que serão utilizadas, as técnicas de coleta e análise de dados, as possíveis limitações à utilização da abordagem proposta pela questão de auditoria e, por fim, o que a análise dessa questão permitirá dizer.

A fase de execução da auditoria consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria. As principais atividades realizadas durante a execução são o desenvolvimentos dos trabalhos de campo, análise dos dados coletados, elaboração e validação da matriz de achados. Nessa matriz, são registradas as questões de auditoria, onde se especifica: os achados principais, análises e evidências, causas, efeitos, boas práticas, recomendações e benefícios esperados. Durante a execução da auditoria as situações encontradas são comparadas com os critérios previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas são os achados de auditoria devidamente respaldados pelas evidências.

As estratégias metodológicas utilizadas em trabalhos de auditoria realizados pelo TCU são o estudo de caso, a pesquisa documental, a pesquisa experimental, a pesquisa quase experimental e a pesquisa não experimental.

O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia utilizada, os achados, as conclusões e recomendações.

O produto final das auditorias operacionais, em especial das avaliações de programa, são recomendações que visam à melhoria dos programas, fazendo com que o TCU seja reconhecido pelos gestores, pela sociedade civil e pelo Congresso Nacional. Tal constatação, associada ao fato de que, em nome da transparência das ações governamentais, há interesse em que os relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível, evidenciou a necessidade de uma sistemática de divulgação dos trabalhos realizados.

O TCU disponibiliza todas as auditorias operacionais, logo que apreciadas. Além disso, foram preparadas publicações, denominadas Sumários Executivos, contendo

informações resumidas dos trabalhos realizados, e que são distribuídas para órgãos públicos, organismos internacionais, bibliotecas, assembleias legislativas, organizações não governamentais e outras entidades relacionadas com os programas/ações auditados.

A última etapa do ciclo das auditorias operacionais é o monitoramento. Essa atividade consiste no acompanhamento da implementação das recomendações constantes do relatório de auditoria e objetiva maximizar a probabilidade de adoção das recomendações exaradas pelo TCU, de modo a garantir uma melhoria no desempenho do programa.

Objetivando disseminar a sua metodologia, o TCU tem firmado vários acordos com órgãos e entidades, que preveem treinamento para o aperfeiçoamento profissional dos servidores, intercâmbio de informações e cooperação técnica. Atualmente existem acordos firmados com os Tribunais de Contas dos Estados da Bahia, Pernambuco, Roraima, Paraná, Rio Grande do Sul, Tribunal de Contas do Município do Rio e Tribunal de Contas dos Municípios do Pará. Com esses acordos, o TCU possibilita a interação entre os Tribunais de Contas, de modo a uniformizar a metodologia utilizada para a realização da auditoria operacional.

Conforme comentado anteriormente, tem sido preocupação do TCU disponibilizar os trabalhos de auditoria operacional por ele realizado. Pode-se, através do [site www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br), ter acesso aos trabalhos de avaliação de programas realizados nas áreas de [Agricultura](#), [Assistência social](#), [Cidadania](#), [Ciência e tecnologia](#), [Comunicações](#), [Educação](#), [Energia elétrica](#), [Esportes](#), [Gestão ambiental](#), [Habitação](#), [Indústria, comércio e serviços](#), [Organização agrária](#), [Previdência social](#), [Relações exteriores](#), [Saneamento](#), [Saúde](#), [Segurança Pública](#), [Trabalho e Transporte](#), conforme relacionados a seguir:

Agricultura

- Ação Formação de Estoques Públicos
- Programa Desenvolvimento Sustentável da Agricultura
- Programa Segurança Fitozoossanitária no Trânsito de Produtos Agropecuários
- Programa Nacional de Erradicação da Febre Aftosa
- Programa de Implantação de Dessalinizadores no Semiárido Nordeste
- Programa Irrigação e Drenagem

Assistência social

- Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes
- Programa Bolsa Família
- Programa Fome Zero
- Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência
- Projeto Agente Jovem

- Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal
- Programa de Erradicação do Trabalho Infantil
- Valorização da Saúde do Idoso
- Benefício de Prestação Continuada – BPC
- Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água

Cidadania

- Serviço de Proteção ao Depoente Especial
- Ações de Fiscalização e de Acompanhamento de Ingressos em Terras Indígenas
- Programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal
- Programa Sistema Único de Segurança Pública
- Programa Assistência a Vítimas e Testemunhas Ameaçadas
- Programa de Reinserção do Adolescente em Conflito com a Lei
- Programa de reestruturação do sistema penitenciário ação profissionalização do preso

Ciência e tecnologia

- Levantamento – nas ações: Subvenção Econômica a Projetos de Desenvolvimento Tecnológico e Fomento a Projetos de Implementação e Recuperação da Infraestrutura de pesquisa das Instituições Públicas

Comunicações

- Programa Governo Eletrônico

Educação

- ProUni e FIES
- Programa Valorização e Formação Continuada de Professores
- Ação Alfabetização Solidária
- Programa Nacional Biblioteca na Escola
- Programa Nacional de Informática na Educação
- Programa TV- Escola
- Programa Nacional de Alimentação Escolar
- Programa Nacional do Livro Didático
- FNDE – Transferência de Recursos Financeiros
- FNDE – Análise de Prestação de Contas

Energia elétrica

- Energia de Pequenas Comunidades

Esportes

- Esporte de Alto Rendimento
- Programa Segundo Tempo
- Levantamento Copa 2014

Gestão ambiental

- Programa Amazônia Solidária
- Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semiárido Brasileiro – PROÁGUA

- Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais – PREVFOGO
- Programa Resíduos Sólidos Urbanos
- Zoneamento Ecológico Econômico na Amazônia Legal

Habitação

- Programa Morar Melhor
- Levantamento PROMESO - Programa de Sustentabilidade de Espaços Sub-regionais

Indústria, comércio e serviços

- Ação Levantamento Hidrogeológicos do Programa Geologia do Brasil
- Programa Desenvolvimento do Turismo no Nordeste

Organização agrária

- Programa Novo Mundo Rural – Consolidação de Assentamentos

Previdência social

- Concessão e Manutenção dos Benefícios do Auxílio Doença

Relações exteriores

- Projeto para Proteção Ambiental e Desenvolvimento Sustentável do Sistema Aquífero Guarani
- Resolução de Controvérsias

Saneamento

- Programa Resíduos Sólidos Urbanos
- Programa Saneamento Básico

Saúde

- Farmácia Popular
- Ação de Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias II
- Política Nacional de Regulação do Sistema Único de Saúde
- Levantamento Função Saúde
- Levantamento Ações e Serviços de Saúde Pública no Estado do Amapá
- Auditoria Operacional na Funasa
- Ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias
- Programa Nacional de Erradicação da Hanseníase
- Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos
- Ações de Atenção à Saúde Mental do Programa Atenção à Saúde de Populações estratégicas e em Situações Especiais de Agravos
- Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais
- Programa Nacional de Prevenção e Controle da Malária
- Programa Saúde da Família
- Programa Nacional Saúde do Escolar
- Ação Incentivo ao Combate às Carências Nutricionais
- Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna

- Programa Nacional de Imunizações
- Projeto de Reforço à Reorganização do SUS - Reforsus
- Alocação de Recurso do Programa da Dengue
- Aquisição de Medicamentos – Controle da Tuberculose
- Alocação de Recursos do Programa do Dengue

Segurança Pública

- Defesa Civil

Trabalho

- Programa Intermediação de Mão de Obra
- Programa Novo Emprego e Seguro Desemprego

Transporte

- Sistema de Aviação Civil Brasileiro
- Programa Manutenção de Hidrovias

De tudo o que foi exposto, verifica-se que o TCU vem se destacando na realização da auditoria operacional, tendo, ao longo da última década, incorporado conceitos e metodologias apropriadas ao desenvolvimento de seus trabalhos, conforme as mais modernas técnicas utilizadas por entidades fiscalizadoras superiores. Além disso, no intuito de se aproximar da sociedade, que é o seu maior cliente, vem divulgando na *internet* o resultado dos trabalhos realizados, de forma a propiciar um aumento do controle social por parte do cidadão.

5 Considerações finais

Nos últimos anos, vem crescendo a exigência social por um Estado capaz de atuar rápida e proficuamente na solução de problemas e no atendimento das demandas sociais. Para exercer o controle social, a sociedade dispõe de diversos instrumentos, tais como: conselhos gestores de políticas públicas, Ministério Público, ação civil pública, mandado de segurança coletivo, mandado de injunção, ação popular, código do consumidor, sindicatos, ONGs e Tribunais de Contas. Este artigo enfatizou o controle social exercido pela sociedade através dos Tribunais de Contas, não apenas quando ocorre aquela denúncia e/ou representação junto a esses órgãos, mas também quando os Tribunais realizam auditoria operacional e disponibilizam os seus resultados.

O controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, desempenha importante papel nas relações do Estado com a Sociedade,

contribuindo para a garantia do estado democrático, dado que, em última instância, evita a prevalência da vontade do executor sobre o interesse público.

Na época atual, quando a sociedade está mais esclarecida e consciente de seus direitos, não se admite mais que o controle da administração pública, realizado pelos Tribunais de Contas, se reduza basicamente ao exame da conformidade e da regularidade dos gastos públicos, deixando de avaliar os aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade, quando da execução dos programas governamentais. O instrumento a ser utilizado para essa avaliação é, sem sombra de dúvida, a **auditoria operacional**.

Um dos muitos desafios do controle externo é o de acompanhar as inovações propostas para a reforma do Estado, no sentido de elevar os níveis de transparência, torná-lo mais permeável à participação e ao controle dos cidadãos e mais eficaz e ágil no atendimento das demandas da sociedade. Deve-se operar no sentido de que a sociedade conheça e reconheça a qualidade do trabalho das instituições de controle externo. Tal condição somente será implementada caso esse controle se mostre útil, seja tempestivo e promova as mudanças necessárias para que as ações governamentais sejam efetivas.

O TCU vem se destacando na realização da auditoria operacional, tendo incorporado conceitos e metodologias apropriadas ao desenvolvimento de seus trabalhos, conforme as mais modernas técnicas utilizadas por entidades fiscalizadoras superiores. Além disso, no intuito de se aproximar da sociedade, vem divulgando na *internet* o resultado dos trabalhos realizados, de forma a propiciar um aumento do controle social por parte do cidadão.

Ele tem procurado disseminar a sua experiência através de acordos firmados com diversos Tribunais de Contas estaduais. Tal fato vem corroborar a necessidade urgente de se promover a transparência das ações estatais e a identificação dos Tribunais como agentes de transformação, que primam pela efetividade da ação governamental e melhoria da administração pública.

Os Tribunais de Contas, através da auditoria operacional, deixam de enfatizar somente o aspecto legal/orçamentário/financeiro/contábil/patrimonial do gasto público, passando a enfatizar, principalmente, o aspecto *econômico, eficiente, eficaz e efetivo* da execução dos programas de governo, de modo a contribuir com a qualidade dos serviços públicos.

A análise dos resultados econômicos e sociais dos programas de governo pelos Tribunais de Contas, através da auditoria operacional, é temática moderna no que diz respeito ao exercício do controle externo e tem caráter irreversível, não sendo possível mais retroceder. A divulgação do resultado das avaliações dos programas realizadas pelos Tribunais de Contas deve ser cada vez mais aprimorada, de modo a conferir maior efetividade à atuação do controle externo, bem como possibilitar a utilização da auditoria operacional como instrumento de controle social.

Referências

- ARAÚJO, Inaldo da P. S. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 29. ed. Coleção Saraiva de Legislação, 2002.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de auditoria Benchmarking*. 2000. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de auditoria Marco Lógico*. 2001. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de auditoria Análise RECI*. 2001. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de auditoria Mapa de Processos*. 2003. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de auditoria análise Stakeholder*. Brasília, fevereiro de 2002. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 06 fev. 2006.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional*. 2010. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria*. 2010. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de indicadores de desempenho para auditorias*. 2010. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 18 abr. 2011.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. O novo Tribunal de Contas: visão sistêmica das leis orgânicas dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais*, v.46, n.1, jan./mar. 2003, p. 127-166.
- COOK, John W; WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1976.

CRUZ SILVA, Francisco Carlos da. *Controle e reforma administrativa no Brasil*. 1999. 90 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Núcleo de Pós – Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

GRATERON, Invan Ricardo Guevara. *Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público*. Caderno de Estudos, nº 21. São Paulo: FIPECAFI, 1999.

GOMES, Adhemar Martins Bento. *A trajetória dos tribunais de contas: estudos sobre a evolução do controle externo da administração pública*. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerias*, v.48, n.3, p. 15-78, jul./set. 2003.

SÁ, A. L. *Dicionário de contabilidade*. 8 ed. São Paulo:Atlas, 1990.

SANTOS, Alba Conceição Marquez dos Santos. *A administração pública gerencial*. 2003. Disponível em: <http://www.google.com.br/search?hl=pt-BR&lr=&ie=UTF-8&q=%22efetividade%22+conceitos&as_q=administra%C3%A7%C3%A3o+p%C3%BAblica> . Acesso em 22 ago 2004.

SILVA OLIVEIRA, Luiz Carlos. *Auditoria operacional sob a ótica da eficácia: a relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal*. Disponível em: <www.milenio.com.br/siqueira/tr018.htm>. Acesso em: 23 maio 2004.

SIRAQUE, Vanderlei. *Controle social da função administrativa do estado: possibilidade e limites na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2005.

WESBERKY, James. *Auditoria operacional*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 1985.