



**Revista de Administração e Contabilidade**

*Volume 5, número 3*

*Feira de Santana, setembro/dezembro 2013, p. 22 – 42*

*ISSN: 2177-8426*

## **Auditoria Operacional em Programas de Governo no Tribunal de Contas do Estado da Bahia: Perspectivas e Possibilidades**

*Operational Audit of Government Programs in the State Court of Auditors of Bahia: Prospects and Possibilities*

**Lucas Santos Cerqueira<sup>1</sup>**

Universidade Federal da Bahia (UFBA)

**Élvia Mírian Cavalcanti Fadul<sup>2</sup>**

Universidade Salvador (UNIFACS)

Laureate International Universities

**Roberto Tenório<sup>3</sup>**

Universidade Salvador (UNIFACS)

Laureate International Universities

### **RESUMO**

Este trabalho investiga como as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia em programas de governo, no período de 2001 a 2007, avaliaram as dimensões de eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade na implementação desses programas. A pesquisa foi realizada a partir da análise bibliográfica e de documentos produzidos pelos Tribunais de Contas, utilizando também de relatórios do TCE-BA referentes às auditorias operacionais realizadas em programas sociais de governo no período estudado, procurando descrever a evolução do processo auditorial no Brasil e na Bahia. Com base na análise desses relatórios relacionou-se cada uma das conclusões aí contidas, às dimensões de avaliação indicadas pela metodologia da auditoria operacional, para verificar se essas auditorias vêm avaliando tais dimensões. As conclusões indicam que as auditorias operacionais em programas de governo realizadas pelo TCE-BA no período representam um avanço no processo auditorial da gestão pública. Indicam também a evolução na utilização de metodologias para a realização dessas auditorias. A pesquisa aponta a ausência de parâmetros e indicadores no bojo dos programas governamentais que venham a possibilitar uma melhor avaliação e a necessidade de aprimoramento do auditor.

**Palavras-chave:** Auditoria Operacional; Programas de Governo; Tribunal de Contas; Administração Pública.

---

<sup>1</sup> Mestre em Administração Estratégica pela Universidade Salvador (UNIFACS). Atualmente é aluno especial do Doutorado em Administração pela UFBA.

<sup>2</sup> Doutora em Urbanismo pela Université Paris XII (Université Paris-Est Créteil). Professora Titular e pesquisadora da Universidade Salvador (UNIFACS), Laureate International Universities, onde é Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração.

<sup>3</sup> Mestre em Administração pela Universidade Salvador (UNIFACS)

**ABSTRACT**

*This work investigates how Operational audits conducted by the Court of the State of Bahia in government programs, in the period 2001 to 2007, assessed the dimensions of effectiveness, efficiency, effectiveness, economy and equity in implementing these programs. The survey was conducted from the literature review and the documents produced by the Courts of Auditors, also using the BA-TEC reports relating to audits carried out in government social programs during the study period, describing the evolution of the process in Brazil and auditorial Bahia. Based on the analysis of these reports related to each of the conclusions contained therein, the dimensions indicated by the assessment methodology of the audit, to verify that these audits have been evaluating these dimensions. The findings indicate that performance audits on government programs carried out by TCE-BA in the period represent an advance in the process of public management auditorial. Also show the increase in the use of methodologies to carry out these audits. The research shows the lack of standards and indicators in the wake of government programs that will enable a better assessment and the need for improvement of the auditor.*

**Keywords:** *Operational Audit, Government Programs, Court of Auditors, Public Administration.*

**1 INTRODUÇÃO**

O Tribunal de Contas no Brasil foi criado em 07/11/1890 (Decreto-Lei nº 966-A) durante o Governo Provisório, sendo-lhe conferida pela Constituição Federal de 1891 a competência para liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional. Desde sua criação até a Constituição de 1967 não ocorreram alterações institucionais relevantes nas suas competências. Só a partir da Carta de 1967 foram introduzidas mudanças significativas, sendo a mais marcante a extinção do controle prévio da despesa e a instituição do exame *a posteriori*, pautado na verificação da legalidade dos processos de contas, à luz da lei orçamentária (BALEIRO NETO, 2004). Criou também os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio da Corte de Contas e de controle interno exercido pelo Poder Executivo, sendo este destinado a gerar condições para um controle externo eficaz.

A Constituição de 1988, amplia o campo de atuação do Tribunal de Contas - TC, até então limitado à auditoria de conformidade: contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, inserindo no seu texto a prerrogativa para a realização da auditoria de amplo escopo (auditoria operacional) a qual permite ao TC avaliar o cumprimento dos programas de governo e o desempenho das unidades no tocante aos objetivos, metas e prioridades, bem como quanto à alocação e uso dos recursos disponíveis, inclusive os provenientes de financiamento externo (DFID, 2006). O Tribunal de Contas da União-TCU passou a implementar a auditoria operacional de forma mais incisiva a partir de 1998 com a institucionalização da Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) que tem o objetivo de contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo e aumentar a efetividade do controle.

Na concepção do TCU a ANOp divide-se em auditoria de desempenho operacional e auditoria de programa. A primeira foca sua análise nas organizações e entidades

governamentais e busca examinar a eficiência, eficácia e economicidade de sua operação. Já a avaliação de programas foca sua análise nos programas e projetos de governo e tem por objetivo avaliar sua efetividade, economicidade, eficiência, eficácia e equidade.

Para atingir a qualidade requerida à auditoria de natureza operacional deve concentrar-se em três momentos do processo: 1) no planejamento; 2) na implementação do plano; e 3) no acompanhamento e avaliação da utilização econômica dos recursos públicos, na eficiente geração de bens e serviços, no cumprimento das metas programadas e no efetivo resultado das políticas governamentais. Para tanto, os TCs, liderados pelo Tribunal de Contas da União vêm desenvolvendo metodologias para auditar o desempenho operacional de seus jurisdicionados, bem como avaliar os programas de governo. É nesse contexto que se investiga se as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE-BA em programas de governo, no período de 2001 a 2007, avaliam, de fato, a implementação desses programas, através das dimensões da eficiência, da eficácia, da efetividade, da economicidade e da equidade.

Nesse contexto a pesquisa busca investigar se as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia em programas de governo, no período de 2001 a 2007, avaliam a implementação desses programas através das dimensões: da eficiência, da eficácia, da efetividade, da economicidade e da equidade? Assim, a pesquisa tem como objetivo geral, identificar de que maneira as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia, avaliam os programas de governo, nas dimensões da eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade.

Como objetivos específicos, a pesquisa, no que concerne às auditorias operacionais em programas de governo, executadas pelo TCE-Ba. no período de 2001 a 2007, visa: identificar e descrever as metodologias utilizadas pelo TCE-Ba, no processo de auditoria; analisar como as auditorias avaliam as dimensões de implementação desses programas; e identificar em que dimensões - eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade - se enquadra cada uma das conclusões de auditoria relacionados nos relatórios.

Trata-se de uma pesquisa exploratória que utiliza de pesquisa bibliográfica e documental. Foram levantados os relatórios do TCE-BA referentes às auditorias operacionais em programas de governo, no período de 2001 a 2007, a fim de relacionar as conclusões ali contidas às dimensões propostas. O conteúdo dos relatórios de auditoria foi analisado a partir da captura das informações contidas no banco de dados do Sistema Informatizado de Auditoria (Audin). O sistema Audin constitui-se de base de dados das auditorias realizadas pelo TCE-BA e possui, em seus registros, todo o conteúdo das auditorias realizadas a partir do ano de 2001.

O levantamento das informações contidas na referida base de dados parte da identificação das auditorias operacionais, tomando-se como pressuposto estarem identificadas como de tipo: auditoria de programa, auditoria operacional, auditoria de natureza operacional (ANOp), observando, entretanto, ser classificado como programa da área social de governo.

Posteriormente, foram extraídos dessa base de dados os relatórios de cada auditoria para análise de seu conteúdo. Esses relatórios foram separados em dois grandes grupos. No primeiro estão as auditorias realizadas no período de 2001 a 2003, cuja metodologia adotada à época baseava-se nos preceitos da auditoria integrada. No segundo grupo estão às auditorias realizadas entre 2004 e 2007, estas sob a metodologia do Projeto CERDS. A

partir dessas informações buscou-se identificar, em cada uma dessas auditorias, seus objetivos e questões, relacionando suas conclusões a cada uma das dimensões de avaliação de programas de governo.

## 2 AVALIAÇÃO E AUDITORIA EM PROGRAMAS DE GOVERNO

As transformações observadas na sociedade e no Estado brasileiro desde meados dos anos 1980, as desigualdades sociais, as reformas estruturais dos anos 1990, alargaram ainda mais as assimetrias na medida em que aumentaram o desemprego, tornaram o emprego precário, e reduziram os salários, o que foi acompanhado de um crescimento exacerbado da demanda por ações sociais, especialmente as de natureza compensatória. Esses fatores levam à necessidade da melhoria da gestão de recursos públicos, procurando-se obter eficiência e maior impacto dos investimentos governamentais em programas sociais. A avaliação sistemática, contínua e objetiva dos programas governamentais fornece, aos formuladores de políticas sociais e aos gestores de programas, informações relevantes na definição e desenho das políticas públicas, bem como orienta o gestor para a prática de uma gestão pública voltada para resultados. A avaliação desses programas “[...] *pode ser um instrumento fundamental para se alcançar melhores resultados e proporcionar uma melhor utilização e controle dos recursos neles aplicados*” (COSTA; CASTANHAR, 2003, p. 971).

Freitas e Silva (2003) questionando o tipo de valor público que uma Entidade de Fiscalização Superior-EFS pode gerar para a sociedade ao avaliar programas públicos, utilizam as conclusões de Barzelay (1997) e Sloan (1996) para revelar as duas finalidades da avaliação de programas. “Em termos substantivos, a avaliação de programas revela duas finalidades básicas: melhoria da gestão pública, e manutenção da *accountability* governamental.” (BARZELAY, 1997; SLOAN, 1996 apud FREITAS, SILVA, 2003, p. 28).

A avaliação de programas de governo assume vários papéis, que vão desde a possibilidade de testar a viabilidade dos programas em seus estágios iniciais; passando pela avaliação do impacto causado pela implementação do programa no público-alvo, à medida que tenta identificar e mensurar como o programa está atingindo seus objetivos, por meio das alterações causadas no grupo de clientes em decorrência do programa, até auxiliar o governo a decidir sobre sua continuação, sua expansão, sua modificação, sua redução ou exclusão. (FREITAS E SILVA, 2003).

Ao definir uma metodologia para avaliação de programas sociais Freitas e Silva (2003) estabelecem como pressuposto que o confronto de “um conjunto de critérios”, mensurados através de indicadores consistentes permitirão “[...] efetuar um julgamento continuado e eficaz acerca do desempenho de um programa ou conjunto de programas”. Para tanto, os autores utilizam o conceito formulado por Piscitelli (1990), com objetivo de definir o termo “programa de governo” no contexto brasileiro, por tratar-se do maior nível de agrupamento das ações governamentais, contendo recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais, que ordenadamente são desdobrados em programas visando representar “(...) os meios e instrumentos de ações organicamente articuladas para o cumprimento das funções”. (PISCITELLI, 1990 apud FREITAS; SILVA, 2003, p. 16).

Programa de Governo pode ser também entendido como o “Instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos,

sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”, conforme definido na Portaria nº 042/99 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão.

Já a auditoria é o levantamento, estudo e avaliação sistemática do conjunto de normas, procedimentos, regras, demonstrações, registros e conhecimentos, a permitir a expressão de uma opinião imparcial, fundamentada em princípios científicos próprios a respeito de transações, operações e da gestão de uma entidade pública ou privada. Para Sá (2002) o conceito de auditoria tem sido ampliado e a tendência moderna remete a um conceito dinâmico, em contínua evolução, não se limitando tão somente ao campo da verificação, mas abrangendo toda a organização e sua administração, perpassando sua análise para dimensões de orientação, interpretação e previsão de fatos, crítica.

É então concebida como uma tecnologia contábil “(...) aplicada ao sistemático exame de registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil”, cujo objetivo baseia-se na análise e apresentação de “(...) opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais de riqueza azidental, pública ou privada, por ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados”. Sobre esse prisma a auditoria, enquanto instrumento de controle, capacita-se como aferidor de um resultado, ou seja, a auditoria se prestará a informar aos sócios, investidores, gestores e demais interessados, que aquela organização adotou todos os métodos, conceitos, e atendeu aos critérios estabelecidos, e, portanto, as informações ali contidas refletem a verdade dos fatos, e a organização não estará infringindo a qualquer norma legal (SÁ, 2002, p. 25).

Lacombe (2004) define auditoria enveredando por duas vertentes. A primeira baseia-se no ato de fiscalizar e sua premissa consubstancia-se no objetivo de garantir a execução dos atos administrativos em conformidade com as normas e regulamentos, isentos de fraudes. Já a segunda vertente consiste no papel de examinar toda e qualquer documentação, contábil ou gerencial, com fins de emitir parecer. A auditoria deve ser vista sob dimensões mais amplas. Deve, também, vislumbrar as estratégias, os processos, os recursos, os resultados, ou seja, a auditoria transcende aos registros contábeis e financeiros e passa a participar de todo o processo de planejamento e decisão de uma organização.

A auditoria governamental identifica-se como um instrumento de controle do Estado com o objetivo de “melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão”. A referida auditoria constitui-se da análise dos atos de gestão pública, seus resultados e os recursos envolvidos, praticados por entidades de direito público e privado, refletida sobre critérios legais, técnicos ou operacionais, plenamente reconhecidos e aceitáveis (LIMA e CASTRO, 2003).

Sob a ótica da gestão pública a auditoria governamental baseia-se nos princípios da *accountability*, que, segundo o dicionário eletrônico Michaelis, apud Araújo (2001) é o grau mais alto de responsabilidade. Representa a responsabilidade final perante um escalão superior. Para o Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo - CLAD, o termo *accountability* refere-se ao cumprimento de uma obrigação do funcionário público de prestar contas a um organismo de controle, ao parlamento ou à sociedade civil (CLAD, 2000). A obrigação de prestar contas, a princípio, deve constituir-se de ação espontânea, interiorizada como norma de conduta do servidor público. Caso contrário deverá ser exigida, e quando necessário se responsabilizará o gestor do recurso público (CAMPOS, 1990).

A auditoria governamental se concretiza em duas instâncias: a primeira, através do controle interno, e a segunda, realizada pelo controle externo. O controle interno é o conjunto de normas, planos, métodos, sistemas, rotinas e procedimentos, devidamente organizados por uma pessoa jurídica de direito público ou privado, para uso interno, visando à proteção de seus bens, direitos, além de salvaguardar os interesses de terceiros, de modo a conseguir maior eficácia, eficiência, efetividade e economicidade das ações administrativas, contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais, na gestão dos negócios, assegurando ainda a proteção ambiental e a socialização dos seus resultados. Tem por finalidade salvaguardar ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados, desenvolver a eficiência e a qualidade operacional e estimular o seguimento das políticas administrativas. Este controle faz-se importante vez que prepara relatórios e análises concisos que refletem a situação real e a responsabilidade da administração pela salvaguarda de bens e direitos (ativos), buscando reduzir a possibilidade de erros e/ou fraudes, espelhando, portanto maior confiança na adequação dos dados da organização.

O controle externo é aquele exercido de forma independente, direta ou indiretamente por órgão estranho ao responsável pelo ato controlado. Este tipo de controle se faz necessário por imposição constitucional e se materializa como um controle de grande importância em virtude do seu caráter de independência, por não fazer parte da estrutura organizacional interna da controlada. Outro fator que caracteriza a importância do controle externo é a sua maior amplitude, uma vez que, por ser independente, tudo e toda a organização pode ser objeto de controle, ampliando consideravelmente a profundidade de sua atuação. No contexto da auditoria governamental o controle externo objetiva interagir com o controle interno, a fim de apreciar as contas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Tem por finalidade também verificar e analisar o desempenho da gestão pública, verificar a probidade, a guarda e o emprego dos recursos públicos e verificar o cumprimento da legislação pertinente. Para tanto o controle se estende na apreciação da gestão dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

### **3 CONCEITOS DE EFICIÊNCIA, EFICÁCIA, ECONOMICIDADE, EFETIVIDADE E EQUIDADE QUE BALIZAM AS AUDITORIAS OPERACIONAIS.**

Eficiência é um termo originado nas ciências econômicas que significa a menor relação custo/benefício possível para o alcance dos objetivos estabelecidos no programa (COSTA e CASTANHAR, 2003 apud Manual da UNICEF). Na concepção de Lacombe (2004) eficiência significa fazer bem feito, aquilo que tem que ser feito. Trata-se da melhor utilização dos recursos para se atingir as metas pretendidas. Para Andrade (2001) eficiência deve ser entendida como a relação entre o esforço empregado na implementação de uma política e os seus resultados. Na concepção de Rosen (1993), “produtividade é uma medida de eficiência: nos conta o quão bem os recursos foram alocados”. A eficiência pode ser representada pela relação entre os recursos aplicados e o produto final alocado. A definição de eficiência, para o autor, confunde-se com a de produtividade, excetuando-se apenas a questão da precisão, uma vez que, algumas vezes a medida da eficiência é subjetiva. A medida da eficiência não avança na aferição e análise da validade dos resultados obtidos,

preocupando-se apenas com a otimização dos recursos e o atingimento dos objetivos propostos.

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional (BRASIL, 2000) define a dimensão de eficiência como a “relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo”.

Ao buscar construir o conceito da eficiência no setor público, Castro (2006) utiliza-se da seguinte definição: “Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos” (TORRES, 2004, p. 175). Cabe destacar que o princípio da eficiência está estabelecido na Constituição Federal, artigo 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Para Costa e Castanhar (2003) apud Manual da UNICEF, eficácia é a medida do grau em que o programa atinge os seus objetivos e metas. Para Andrade (2001) eficácia se refere à relação entre os objetivos e instrumentos utilizados e seus resultados efetivos. Na concepção de Lacombe (2004), eficácia significa “fazer aquilo que efetivamente precisa ser feito, ou seja, a capacidade de determinar metas corretas e medidas certas para alcançá-las”.

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional (BRASIL, 2000) define a dimensão da eficácia como o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

Castro (2006) utiliza-se de conceitos de alguns autores para definir eficácia: “é a capacidade de ‘fazer as coisas certas’ ou de conseguir resultados. Isto inclui a escolha dos objetivos mais adequados e os melhores meios de alcançá-los (MEGGINSON et al, 1998, p. 11). Ou então, “é o grau em que a organização realiza seus objetivos. (...) A eficácia avalia a extensão em que os múltiplos objetivos – oficiais ou operativos – foram alcançados” (DALF, 1999, p. 39).

Ao buscar construir o conceito da eficácia no setor público, Castro (2006) utiliza-se da seguinte definição: “Eficácia: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos” (TORRES, 2004, p. 175).

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional (BRASIL, 2000) define a dimensão da economicidade como a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

<b>Dimensão</b>	<b>Conceito</b>	<b>Objetivo</b>
Eficiência	Relação entre produtos (bens e serviços) gerados e os custos dos recursos consumidos, em determinado período de tempo; refere-se à utilização racional dos insumos, ao rendimento máximo sem desperdício.	Analisar o rendimento do serviço prestado ou do bem adquirido em relação ao seu custo, comparando este rendimento com uma referência ou padrão estabelecido.

Eficácia	Grau de cumprimento das metas estabelecidas, em determinado período de tempo.	Verificar a partir da fixação das metas na fase de planejamento, as realizações.
Economicidade	Operacionalização ao menor custo possível, ou seja, a Aquisição de insumos ao menor preço, sem prejuízo da qualidade	Observar a disponibilização dos mecanismos que favorecem a obtenção de menores preços para os bens ou serviços ofertados.
Efetividade	Relação entre os resultados obtidos e esperados; representa o impacto transformador do programa sobre a realidade que se quer modificar, atentando para a satisfação das necessidades da sociedade.	Identificar o nível de satisfação das comunidades, bem como, a transformação da realidade e o grau de abrangência, além da continuidade dos resultados alcançados.
Equidade	Princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira possível a justiça social, satisfazendo apenas aos interesses coletivos.	Identificar a abrangência dos impactos do programa sobre as classes sociais menos favorecidas.

Quadro 01: Modelo de dimensões de avaliação

Fonte: adaptado: Bahia (2000).

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional (BRASIL, 2000) define a dimensão da efetividade como a relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados). Para Costa e Castanhar (2003) apud Manual da UNICEF, efetividade indica se o projeto tem efeitos (positivos) no ambiente externo em que interveio em termos técnicos, econômicos, socioculturais, institucionais e ambientais. Para Andrade (2001) efetividade é o exame da relação entre a implementação e os seus impactos na mudança de uma condição social prévia. Na concepção de Lacombe (2004) efetividade pode ser entendida como o “mesmo que eficácia”, ou a “eficácia com eficiência”, ou “o grau de satisfação das necessidades dos clientes mediante os produtos ou serviços da organização, ou por fim, o valor social que deve ser atribuído ao produto ou serviço, isto é, a medida do valor do produto ou serviço considerando-se a sociedade como um todo e não apenas o consumidor (LACOMBE, 2004, p. 124). Castro (2006) utiliza-se dos conceitos de Torres para definir a dimensão da efetividade e relacionar os conceitos de eficiência e efetividade às reformas gerenciais. “A efetividade, na área pública, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população. (...) a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.”

Já para Costa e Castanhar (2003) apud Manual da UNICEF: equidade procura avaliar o grau em que os benefícios de um programa estão sendo distribuídos de maneira justa e compatível com as necessidades do usuário. Na concepção de Lacombe (2004), equidade consiste na imparcialidade na distribuição de bem-estar entre os membros da sociedade.



#### 4 EVOLUÇÃO DO PROCESSO AUDITORIAL, DOS CONCEITOS DE AUDITORIA EM PROGRAMAS DE GOVERNO E DAS METODOLOGIAS APLICADAS PELO TCE-BA

O processo auditorial nos Tribunais de Contas vem ganhando novas dimensões. O campo de atuação desta auditoria, que durante décadas limitou-se à análise das operações contábeis-financeiras, avança e amplia sua visão para um olhar voltado para os resultados das ações governamentais. A mudança na concepção, no papel do controle e na função dos Tribunais de Contas origina-se na transformação do modelo de gestão governamental, de burocrático para gerencial, cujos objetivos traduzem-se na redução de custos e aumento da produtividade, na flexibilidade de gestão, na melhoria da qualidade dos serviços e na priorização no atendimento às demandas do consumidor, e, finalmente, na utilização dos conceitos de *accountability*, transparência, participação, equidade e justiça.

As competências dos Tribunais de Contas foram sendo modificadas, amoldando-se às transformações do Estado, institucionalizadas por cada uma das constituições e normas vigentes. As primeiras competências atribuídas aos Tribunais de Contas consistiam na obrigação de liquidação de contas e registro prévio dos atos de Administração Pública, de que resultasse obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional, o que o configurava como órgão de controle prévio, financeiro e contábil.

Entre as Constituições de 1891 e de 1946 o TC foi competente para liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional, destacando-se aí o registro prévio da despesa. A partir da Constituição de 1967, o Tribunal deixa de exercer o controle prévio da receita e despesa, passando a verificar os atos administrativos após sua execução, através da auditoria contábil e financeira *a posteriori*. Até a Constituição de 1967 o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas se restringia à fiscalização do cumprimento legal e da regularidade orçamentária e financeira. Através da Constituição de 1988 a função de controle externo exercida pelo Tribunal de Contas toma nova dimensão, uma vez que, além do exercício da função fiscalizadora (auditoria contábil e financeira) passa a avaliar também a operacionalidade, bem como os resultados e impactos sociais da gestão pública.

A partir desse momento a auditoria executada pelo Tribunal de Contas assume dois focos. No primeiro, o exame auditorial se baseia na análise do sistema de controle interno e na verificação da sua eficácia, eficiência e economia. No segundo, o exame auditorial alia a fiscalização contábil e financeira, a operacionalização e a gestão da máquina governamental, com o objetivo de analisar as decisões e avaliar os resultados, observando o comportamento ético, o resultado social e a preservação do meio ambiente.

A auditoria governamental passa a verificar os resultados de programas e subprogramas de governo, projetos e atividades, e ações governamentais, sob os critérios da eficácia, eficiência, economicidade e efetividade; atentando ainda para aspectos como legalidade, legitimidade, equidade, ecologia e ética. O Tribunal, além de realizar o exame *a posteriori* com a análise e julgamento das contas de gestores públicos, através da auditoria contábil e financeira, insere no contexto do controle externo o exame tempestivo de regularidade (financeiro e de cumprimento legal) e a auditoria de amplo escopo (economia, eficiência, eficácia e efetividade) caracterizada pela auditoria operacional, de gestão, de otimização de recursos, de resultado, de desempenho e da auditoria de programas de governo.

O TCE-BA desde o ano de 2000 vem aperfeiçoando seu processo auditorial através da adoção de metodologias utilizadas em países desenvolvidos e customizadas para sua realidade, sendo adotados o modelo da auditoria integrada e o modelo da auditoria de programa (projeto CERDS). A auditoria de natureza operacional se insere no modelo da auditoria integrada derivada da *Comprehensive Audit* (Canadá) que corresponde a auditoria de amplo escopo, uma vez que passa a incluir além do modelo da auditoria operacional a auditoria de conformidade.

O Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS) foi implementado no Brasil a partir de um acordo de cooperação técnica entre o Ministério do Governo Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID) e o Tribunal de Contas da União (TCU), entre os anos de 2002 e 2006. O CERDS foi criado para:

[...] avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos com foco na redução da desigualdade social existente no Brasil, o projeto buscou contribuir para uma maior transparência na prestação de contas do gasto público e para o fortalecimento do controle social [...] (DFID, 2006, p. 5).

Em 2002 o TCE-Ba também ingressa no Projeto CERDS, e passa a realizar auditorias operacionais avaliando programas de governo. A auditoria de natureza operacional, denominada como Projeto CERDS, segue basicamente a metodologia estabelecida pelo Manual de Auditoria Governamental (BAHIA, 2000), tendo como principal diferencial inovador uma maior aproximação com os jurisdicionados e a sociedade civil, através dos painéis de referência e da ampla divulgação utilizando-se de sumários executivos.

Os painéis de referência consistem em convidar a sociedade civil para participar do processo, em dois momentos da auditoria: na apresentação da matriz de planejamento, contendo: problema, questões, informações requeridas, fontes de informação, estratégia metodológica, métodos de obtenção e análise dos dados, e o que a análise irá dizer; na apresentação dos resultados da auditoria à sociedade civil. Outro aspecto que difere a auditoria operacional instituída a partir do Manual de Auditoria Governamental e a auditoria operacional - Projeto CERDS consiste na ampla divulgação dos seus resultados, através de uma publicação denominada "Sumário Executivo". Essa divulgação tem por objetivo estreitar relações entre o TCE, seus jurisdicionados e gestores de programas governamentais, o poder legislativo e a sociedade, principal beneficiária desses programas.

## **5 AUDITORIAS OPERACIONAIS EM PROGRAMAS DE GOVERNO REALIZADAS PELO TCE-BA NO PERÍODO DE 2001 A 2007**

### **Utilizando a metodologia da auditoria integrada – 2001 a 2003**

Foram selecionadas onze auditorias em seis programas de governo utilizando a metodologia da auditoria integrada. Os programas selecionados estão a seguir descritos.

O **Programa Bahia Azul** se inseriu no eixo estratégico "Um Salto de Qualidade na Vida dos Baianos" com a finalidade de realizar intervenções integradas em saneamento ambiental para a população de Salvador e das cidades do entorno da Baía de Todos os Santos, com

ações relativas aos sistemas de esgotamento sanitário, distribuição de água potável, coleta, transporte e disposição final dos resíduos sólidos. O Programa foi auditado em 2001, 2002 e 2003, com o objetivo de verificar a regularidade da execução orçamentária e financeira, e avaliar o seu desempenho quanto aos aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade. As auditorias realizadas nos três anos concluíram pela impossibilidade de se verificar a eficácia e a efetividade do programa através das intervenções realizadas no esgotamento sanitário, uma vez que o seu modelo teórico: “não contempla índices de desempenho por exercícios, bem como não apresenta indicadores de efetividade para a mensuração dos benefícios sociais alcançados com sua implementação”. Concluem também que a gestão do programa além de apresentar deficiência no seu planejamento, não possui um “sistema estruturado de avaliação de desempenho e resultado”, evidenciado pela ausência de “prazos, valores, quantidades e qualidade dos bens e serviços a serem produzidos, bem como os impactos sociais pretendidos”.

O **Programa de Assistência Municipal – PRODUR** foi inserido na estratégia “Crescer, Desconcentrar e Diversificar: Uma Estratégia de Desenvolvimento Equilibrado”, e no Macro Objetivo “Integração Regional – Criar e Distribuir Riquezas”. As ações concernentes à integração regional visam estimular a consolidação das regiões mais desenvolvidas e promover o fortalecimento da base de infraestrutura das demais regiões. O programa foi auditado em 2001 com o objetivo de verificar a regularidade da execução orçamentária e financeira e avaliar o seu desempenho, quanto aos aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade. A avaliação da efetividade, segundo conclusões da auditoria, “foi limitada pela inexistência de modelo teórico, que definisse de forma clara e objetiva os prazos, valores, quantidades e qualidade dos bens e serviços a serem produzidos, bem como os impactos sociais e econômicos pretendidos”, o que significou que das seis conclusões apresentadas, apenas uma reporta-se a sua eficiência, enquanto que as demais, focaram sua análise na aferição da conformidade dos procedimentos e no cumprimento das normas legais pertinentes.

O **Programa de Expansão e Modernização Rodoviária** foi auditado em 2001, 2002 e 2003 com o objetivo de examinar a regularidade dos atos administrativos realizados, bem como o desempenho do órgão envolvido, verificando se os recursos são aplicados de forma econômica e eficiente, atentando para a sua eficácia. O Programa se insere no eixo estratégico “Crescer, Desconcentrar e Diversificar: Uma Estratégia de Desenvolvimento Equilibrado”. A justificativa para a implementação do Programa é o escoamento da produção agrícola e redução dos custos de transportes e acidentes devido à má condição de trafegabilidade das rodovias, embora não tenham sido estabelecidos os respectivos macro indicadores no planejamento estratégico. Também neste programa a avaliação da efetividade foi limitada pela inexistência de modelo teórico, que definisse de forma clara e objetiva os prazos, valores, quantidades e qualidade dos bens e serviços a serem produzidos, bem como os impactos sociais e econômicos pretendidos. Observa-se que o programa foi auditado nos três anos, e 3 das 6 conclusões se repetem nos dois primeiros anos, e 2 se repetem pelos três anos. Observa-se, entretanto, que todas se referem à dimensão da eficiência, ressaltando aspectos de gestão e operacionalização do programa. A auditoria não apresenta conclusões que remetam à análise do impacto transformador do programa como também não identifica níveis de satisfação das necessidades sociais, salientando, para tanto,

a ausência dos indicadores econômicos e sociais, atuais e pretendidos, compatíveis com os objetivos do Programa, e de uma sistemática de avaliação de resultados.

O **Programa de Erradicação do Trabalho e da Exploração Infantil (PETI)** teve por objetivo coibir a exploração da criança e do adolescente no trabalho infantil, buscando sua recondução à escola, proporcionando atividades de reforço sócio-pedagógico e apoio sócio-familiar em articulação com órgãos governamentais e não governamentais, garantindo-lhes o acesso, reingresso e a sua permanência nas escolas, além de atividades de esporte, lazer, cultura, reforço escolar, saúde e a outros serviços necessários à sua formação. A auditoria realizada em 2001 teve como finalidade avaliar a implementação do Programa em 3 municípios, certificando-se de que os objetivos e metas foram alcançados em observância aos aspectos da economia, eficiência e eficácia, abrangendo as operações realizadas. A auditoria apresenta duas conclusões que se referem à dimensão da eficiência, argumentando em uma delas que “o seu gerenciamento requer um processo contínuo de melhoria de seus instrumentos de planejamento, monitoria e avaliação, de maneira a proporcionar um controle adequado sobre suas operações”. Mais uma vez a auditoria aponta que a estrutura do programa, quanto a sua concepção, não permite uma avaliação que remeta a análise do impacto transformador do programa, como também não identifica níveis de satisfação das necessidades sociais.

O **Programa de Atração de Investimentos e Fomento à Competitividade Industrial** se inseriu no eixo estratégico “Promover a Expansão das Atividades Produtivas” como meio de assegurar o desenvolvimento sustentável da economia baiana pautada na diversificação e descentralização dos investimentos e na expansão das bases produtivas, com o objetivo de formular e executar a política de desenvolvimento e apoio à indústria, ao comércio e à mineração no Estado. Visou criar oportunidade de negócio atraindo novas indústrias e aumentando a competitividade setorial do Estado, tendo como justificativa a transformação da matriz industrial do Estado e produção de bens de consumo final, promovendo o aumento do emprego e da renda. O Programa foi auditado em 2001 e 2002, com o objetivo de examinar a regularidade dos atos administrativos realizados, bem como o desempenho dos órgãos envolvidos na implementação da política pública, quanto aos aspectos da eficiência, economicidade e eficácia, com ênfase no acompanhamento do contrato para implantação de. Verifica-se que a avaliação das dimensões da eficácia e economicidade são pouco contempladas pelas auditorias realizadas.

O **Programa de Desenvolvimento Urbano e Ordenado dos Municípios** foi inserido na estratégia “Um Salto de Qualidade na Vida dos Baianos”, e no Macro Objetivo “Planejamento Urbano e Habitação”, constituindo-se como objetivos garantir um maior acesso aos serviços de saúde, saneamento básico, segurança pública, trabalho e habitação, cultura e lazer e assegurar o pleno exercício dos direitos da cidadania, ampliando as oportunidades de inclusão social. Foi auditado em 2001 objetivando verificar se o sistema de planejamento das ações foi fundamentado em decisões oriundas de informações confiáveis e se foi estruturado para avaliar a efetividade do programa governamental quanto aos impactos sociais e econômicos gerados. A auditoria concluiu que ficou impossibilitada de avaliar a efetividade do programa, uma vez que o mesmo não contempla indicadores, objetivos, prazos, valores, quantidades e qualidade dos bens e serviços a serem produzidos, e os impactos sociais e econômicos pretendidos.

**Utilizando a metodologia do Projeto CERDS – 2004 a 2007**, a partir de 2004 até 2006, o TCE-BA realizou auditorias em programas de governo utilizando a metodologia implementada através do projeto CERDS. Foram selecionadas 13 auditorias realizadas em 12 programas, do Plano Plurianual de Aplicação (PPA) de 2004 a 2007, sendo que, a partir do ano de 2007, as auditorias não mais fizeram parte do escopo de auditorias do Projeto CERDS, porém, continuaram seguindo sua metodologia. Foram levantadas e analisadas as conclusões dessas auditorias, sob cada uma das dimensões da avaliação de programas.

O **Programa de Apoio às Comunidades Rurais (Produzir)** insere-se como ação de três programas de governo: Viver Melhor: Acesso e Melhoria Habitacional Urbana e Rural, que integrou a linha de intervenção “Qualidade de Vida e Promoção da Cidadania na Estratégia Bahia de Toda Gente”; Gerando Negócios: Apoio ao Trabalhador e a Micro, Pequeno e Médio Empreendimentos integrantes da linha de intervenção “Inclusão Socioeconômica na Estratégia Bahia Que Faz”; e Frutos da Terra: Agroinvestimentos, integrantes da linha de intervenção “Inclusão Socioeconômica na Estratégia Bahia Que Faz”. Tanto o programa quanto a ação refletiram a intervenção governamental que objetivou a melhoria da qualidade de vida e a redução da pobreza rural, possibilitando o aumento do acesso das comunidades rurais mais carentes à infra-estrutura social e econômica e às atividades geradoras de emprego e renda, com vistas à melhoria da qualidade de vida. A auditoria realizada em 2004/2005 objetivou avaliar em que medida a sua implantação contribuiu para a melhoria da qualidade de vida e para redução da pobreza rural nas comunidades assistidas, concluindo que a inexistência de indicadores específicos referentes ao desempenho dos subprojetos produtivos, e sua sustentabilidade, especialmente no que se refere a geração de empregos e incremento de renda; fundamentais para a consecução dos objetivos do programa, inviabilizam a avaliação da sua eficácia e sua efetividade.

O **Programa Saneamento é Vida: Ampliação da Qualidade dos Serviços (Projeto BTS)** tem três objetivos: despoluir a Baía de Todos os Santos e a área adjacente através de ações de saneamento e controle da poluição industrial; melhorar a qualidade de vida da população que vive no entorno da Baía de Todos os Santos; e reforçar as instituições governamentais locais que desempenham atividades que possam ter impacto positivo no meio ambiente da Baía. A auditoria realizada em 2004 teve por objetivo avaliar em que grau as ações do BTS contribuíram para modificar a condição de saneamento da área abrangida pela intervenção, bem como os possíveis impactos provenientes dessas ações na saúde dos beneficiários e na qualidade dos recursos hídricos contemplados pelo Programa. Observa-se a inclusão da avaliação da dimensão da equidade, que se configura em 3 das 6 conclusões apresentadas. As conclusões apontam ainda para a inexistência da definição de metas físicas para a execução das ligações intradomiciliares de esgoto, afetando o alcance dos objetivos e a efetividade das ações desenvolvidas, o que denota a inconsistência no planejamento das ações do programa.

O **Programa Cabra Forte**. O Programa Cabra Forte passa a ter suas ações específicas inseridas nos Programas Governamentais integrantes das linhas de intervenção “Adensamento da Matriz Econômica e Fortalecimento Tecnológico”, e “Inclusão Socioeconômica; na estratégia Bahia Que Faz”. A auditoria realizada em 2005 teve como objetivo avaliar a gestão do Programa, no que diz respeito à capacitação, assistência técnica e fortalecimento das organizações comunitárias. Avaliou se o Programa possibilitou que tais ações fossem planejadas e implementadas de forma satisfatória, contribuindo para o

aumento da produtividade e sustentabilidade da ovinocaprinocultura. Observa-se, entretanto, que a auditoria focou sua análise na eficiência do programa, não contemplando uma avaliação sobre alcance dos objetivos propostos e da identificação do aumento da produtividade e sustentabilidade da ovinocaprinocultura.

A ação **Atenção à Saúde do Portador de Deficiência** está inserida no Programa Mais Saúde, e tem por objetivo garantir a equidade no acesso da população às ações de promoção, prevenção e recuperação da saúde, nos vários níveis de atenção, visando a redução da morbimortalidade e a diminuição das desigualdades sociais; com a finalidade de promover a reabilitação de portadores de deficiência por meio da ampliação da rede de serviços. A auditoria realizada em 2005 teve por objetivo avaliar se a Rede de Atenção à Saúde da Pessoa com Deficiência vem sendo ampliada com equidade, levando-se em conta o acesso do usuário aos serviços ofertados e a sustentabilidade da ação, com vistas a contribuir para melhoria da qualidade de vida de portadores de deficiência, no que se refere à promoção da saúde, à reabilitação da sua capacidade funcional e ao desenvolvimento de suas habilidades individuais; investigando três questões de auditoria que versaram sobre a equidade na ampliação da rede de serviços; a operacionalização dos serviços oferecidos ao público-alvo, a sustentabilidade da ação e os seus mecanismos de controle.

**Infraestrutura e Equipamentos Habitacionais - Pró-moradia: Programa Viver Melhor.** O programa Viver Melhor tem o objetivo de promover a melhoria habitacional em áreas urbanas e rurais, bem como a requalificação urbana com ênfase na humanização das cidades, e mais especificamente, a supracitada ação, teve por finalidade a recuperação de áreas degradadas, insalubres ou inadequadas para moradia, através da construção habitacional para famílias remanejadas e de melhorias habitacionais, incluindo-se unidades sanitárias, infraestrutura, equipamentos comunitários, serviços urbanos, regularização fundiária e promoção social. A auditoria realizada em 2005 teve como finalidade avaliar em que medida as ações do Programa Viver Melhor contribuíram para a melhoria das condições de moradia e habitabilidade, bem como para a promoção social das populações residentes em áreas de grande vulnerabilidade urbana. A auditoria não apresenta registros dos indicadores utilizados para aferição da efetividade da ação, revelando a deficiência no acompanhamento das ações após a conclusão das obras.

**Desenvolvimento de Educação de Jovens e Adultos – Programa Educação para Todos: Universalização da Educação Básica.** A meta Alfabetização de Jovens e Adultos faz parte da ação desenvolvimento da Educação de Jovens e Adultos que integra o Programa Educação para Todos: Universalização da Educação Básica, e tem por objetivo garantir à população o acesso à educação básica, promovendo a padronização mínima de funcionamento das escolas, a formação de profissional, a correção de fluxo escolar e a difusão e socialização do conhecimento, e mais especificamente a sua meta é garantir o direito à alfabetização aos jovens e adultos inserindo-os no exercício pleno da cidadania. O objetivo da auditoria realizada em 2005 foi verificar em que medida os processos operacionais da meta contribuíram para o alcance dos objetivos da Ação. A auditoria realizada no programa apresenta 2 das 8 conclusões avaliando a dimensão da efetividade, tendo ainda encaminhado ao gestor do programa indicadores de desempenho para avaliação gerencial da Ação, apontando também as áreas com oportunidades de melhoria.

**Projeto Especial Identidade Digital.** O Projeto Especial Identidade Digital foi inserido nos programas governamentais: Educação para Todos: Universalização da Educação Básica,

integrante da linha de intervenção “Qualidade de Vida e Promoção da Cidadania”, e Gerando Negócios: Apoio ao Trabalhador e a Micro, Pequeno e Médio Empreendimentos, pertencente à linha de intervenção “Inclusão Socioeconômica”, e teve como objetivo, potencializar as oportunidades de desenvolvimento espacial equilibrado e de inclusão social, por meio da democratização do acesso da população aos recursos da informática e da *internet*, em todas as regiões do Estado e para todas as camadas sociais. A auditoria realizada em 2006 pretendeu avaliar se o projeto tem contribuído para permitir o acesso da população de baixa renda às tecnologias digitais. De acordo com a metodologia, todo o programa auditado deveria ser monitorado, e sofrer acompanhamento da implementação das suas ações e recomendações do TCE, a cada 2 anos. Em 2007 o programa sofreu seu primeiro acompanhamento visando identificar as medidas adotadas pelo órgão gestor para corrigir as falhas apontadas pela auditoria operacional realizada em 2006. A auditoria apresenta 13 conclusões, todas avaliando a dimensão da eficiência, sendo que 5 se repetem no exercício seguinte, no qual se realizou o monitoramento da ação, podendo presumir-se que, ou as implementações propostas pela auditoria no exercício de 2006 não puderam ser realizadas no ano de 2007, ou não houve tempo hábil para fazê-lo.

**Bahia em Paz: Prevenção e Combate a Criminalidade.** O Programa teve por objetivo aumentar a eficiência e a eficácia do sistema de segurança pública por meio da integração dos serviços afins e foi previsto no Plano Plurianual de Aplicação (PPA) 2004-2007, integrando a Linha de Intervenção, Amparo e Defesa do Cidadão, incluída na Estratégia Bahia de Toda Gente. O principal objetivo da auditoria realizada em 2006 foi avaliar se o desempenho do Programa tem contribuído para atender às demandas da sociedade referentes à área de segurança pública. O problema descrito foi investigado por intermédio da análise de três questões de auditoria que versaram sobre os recursos materiais, humanos e de informações utilizados pelos policiais civis e militares, os cursos de formação e capacitação ministrados aos policiais civis e militares, bem como sobre o desempenho do policiamento comunitário. Ao final de seu relatório, a auditoria apresenta 12 conclusões, todas focadas na avaliação da eficiência do programa.

**Projeto Mais Vida: Complementação Alimentar – Programa Bahia Urgente; Políticas Assistenciais, Compensatórias e Emergenciais.** O Projeto teve por objetivo combater a carência alimentar nutricional de famílias de baixa renda, visando reduzir a taxa de desnutrição infantil no Estado da Bahia. O objetivo da auditoria, realizada em 2006, foi avaliar como as ações do Projeto Mais Vida vêm sendo operacionalizadas, levando-se em conta a equidade ao contemplar os 100 municípios mais pobres do Estado, não apenas com relação ao atendimento das necessidades emergenciais de alimentação de suas populações, mas também no que diz respeito ao acesso das famílias de baixa renda a outras políticas de suporte, com vistas à redução da taxa de desnutrição infantil no Estado da Bahia. O relatório apresentado pela auditoria, aponta para 9 conclusões, dessas, 6 focadas na eficiência, 1 na eficácia e 1 na equidade do programa.

**Operacionalização da Unidade de atendimento ao Cidadão – Programa de Atendimento ao Cidadão: foco na qualidade.** A ação Operacionalização da Unidade de Atendimento ao Cidadão teve como objetivo assegurar as condições necessárias ao pleno funcionamento dos Postos de Serviço de Atendimento ao Cidadão, garantindo a presteza nos serviços públicos disponibilizados à população, e foi inserido no Programa Atendimento ao Cidadão: Foco na Qualidade é Garantir um Atendimento de Qualidade, Ágil e Confiável

aos Cidadãos. A auditoria, realizada em 2006, avaliava em que medida a gestão da Superintendência de Atendimento ao Cidadão-SAC, no que diz respeito à redução dos custos e aos critérios de avaliação da qualidade dos serviços prestados, tem contribuído para a otimização do modelo operacional vigente. Os auditores, apresentam 7 conclusões, sendo 6 medindo a eficiência e 1 a economicidade, porém ressaltam a importância da Ação, para a prestação de serviços públicos através de um atendimento de qualidade e eficiência com foco no cidadão.

**Melhoria Habitacional para Erradicação da Doença de Chagas.** Os Programas Mais Saúde: Universalização e Qualidade dos Serviços de Saúde e Viver Melhor: Acesso e Melhoria Habitacional Urbana e Rural estão inseridos na estratégia Bahia de Toda Gente, na linha de intervenção Qualidade de Vida e Promoção da Cidadania contemplando as ações Vigilância Epidemiológica de Doenças e Redução de Danos e Melhoria Habitacional para Erradicação da Doença de Chagas, respectivamente. A auditoria, realizada em 2006, teve como objetivo avaliar em que medida as ações de melhoria habitacional e de vigilância em saúde contribuíram para o Controle da Doença de Chagas, minimizando a vulnerabilidade do público-alvo, observando os critérios de equidade e com foco na sustentabilidade das intervenções. Ao final apresentam 6 conclusões, 5 referentes a eficiência e 1 à equidade da Ação.

**Garantia de Acesso à Justiça.** A Garantia de Acesso à Justiça foi inserida no Programa Bahia Igual Para Todos: Acesso à Justiça e Cidadania, que tem, dentre outras ações, as de Prestação de Assistência Judiciária Gratuita e Modernização da Assistência Jurídica Gratuita. A auditoria realizada em 2007 pretendeu verificar como as ações do programa foram operacionalizadas, de modo a garantir o acesso à justiça. Das 4 conclusões apresentadas no relatório da auditoria 2 mediram a eficiência, 1 a eficácia e 1 a efetividade do programa.

Observa-se na tabulação dos resultados que 3 dos 12 programas auditados, representando 25%, apresentam conclusões relacionadas à dimensão da eficácia. Também 3 correspondendo a 25%, avaliam o programa sob a dimensão da efetividade.

Ao analisar-se essas informações pode-se inferir que apenas 5,5% das conclusões das auditorias operacionais em programas de governo, realizadas no período de 2004 a 2007, avaliaram a efetividade desses programas. Todos os programas foram avaliados quanto a sua eficiência, correspondendo a 72 das 94 conclusões apresentadas nas 13 auditorias realizadas, ou seja, cerca de 77%.

Observa-se na tabulação dos resultados que 3 dos 12 programas auditados, representando 25%, apresentam conclusões relacionadas à dimensão da eficácia. Também 3 correspondendo a 25%, avaliam o programa sob a dimensão da efetividade.

Ao analisar-se essas informações pode-se inferir que apenas 5,5% das conclusões das auditorias operacionais em programas de governo, realizadas no período de 2004 a 2007, avaliaram a efetividade desses programas.

A dimensão da equidade, inserida a partir do Projeto Cerds, foi identificada em 7 dos 12 programas analisados e em 9 das 94 conclusões, correspondendo respectivamente a 58% e 9,5%. Já a dimensão da economicidade foi identificada em 2 programas e em 3 conclusões.

Com o advento da metodologia do projeto Cerds observa-se a evolução, mesmo que insipiente, da avaliação da dimensão da efetividade, contribuindo para tanto a adoção no seu escopo metodológico, técnicas de pesquisa junto a beneficiários do programa. visando identificar os níveis de satisfação e os impactos sociais consequentes.



Faz-se uma análise das dimensões identificadas em cada uma das conclusões das auditorias realizadas pelo TCE-Ba, para, a partir dos resultados obtidos, responder a questão e aos objetivos propostos pela pesquisa.

Após identificadas e descritas as metodologias utilizadas pelo TCE-Ba.; relacionadas as conclusões contidas nos relatórios de auditoria realizadas em programas sociais; identificadas as dimensões de avaliação referentes às conclusões de auditoria relacionados nos relatórios (eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade); analisa-se cada um dos relacionamentos inferidos.

Ao analisar os resultados apresentados na tabela 3, pode-se destacar os seguintes pontos: a) Considerando as duas metodologias, 100% dos programas apresentaram avaliação de sua eficiência; b) A dimensão da eficácia que na metodologia da auditoria integrada se apresenta em 50% dos programas, na auditoria do Projeto Cerds representou 25%. Se somadas as duas metodologias podemos afirmar que 33% dos programas auditados foram avaliados nessa dimensão; c) A economicidade que na auditoria integrada correspondeu a 50%, no Projeto Cerds foi 17%, e no total 27% dos programas foram avaliados na dimensão da economicidade; d) As dimensões da equidade e efetividade não foram avaliadas na metodologia da auditoria integrada, enquanto que, no Projeto Cerds foram avaliadas em 58% e 25%, respectivamente.

É importante frisar a dificuldade e o risco no processo de avaliação como explanados por Costa e Castanhar (2003), por se tratar de "...conjunto de técnicas que adota conceitos diferenciados para se referir muitas vezes ao mesmo procedimento". A construção de paradigmas conceituais se faz necessário para que a avaliação de programas de governo venha a adquirir padrões de análise delineados.

Concluem ainda os autores, ao se reportarem aos riscos e as dificuldades:

De qualquer maneira, nem a dificuldade nem o risco mencionados acima devem se constituir num obstáculo insuperável para as tentativas de se aplicar de forma sistemática essa metodologia. Afinal, esse é um campo, como muitos outros na administração, em que o aprendizado com as experiências práticas contribui para a superação das dificuldades conceituais e operacionais. (COSTA e CASTANHAR, 2003)

Albuquerque (2007) apresenta em suas conclusões à pesquisa realizada no Tribunal de Contas da União acerca dos desafios das auditorias de natureza operacional, que "...as Anops não têm materializado resultados relevantes acerca das dimensões da eficácia e da efetividade dos programas de governo, apesar de serem aparentemente planejadas com tais aspirações".

As conclusões das auditorias avaliadas pelo autor apontam basicamente para "...falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando inúmeras recomendações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos e procedimentos mantidos pela Administração Pública". Aponta ainda o autor que os produtos dessas auditorias pouco avaliam os "...resultados alcançados pelos programas governamentais, assim como avaliações abrangentes do impacto das políticas públicas".

Vale também trazer para análise as conclusões apresentadas por Souza (2007), que em sua pesquisa intitulada Auditoria em programas governamentais: a experiência do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, identifica os resultados das auditorias em programas

governamentais realizadas pelo TCE-Ba., nos anos de 2000 e 2001, na qual enfatiza a possibilidade do fortalecimento institucional através da realização das auditorias de cunho operacional, com vistas ao enfrentamento de um cenário:

...em que os instrumentos de planejamento orçamentário -Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual – são constantemente modificados, gerando, portanto, uma deficiência de parametrização (metas superestimadas podem induzir á falsa conclusão de desempenho insatisfatório; as subestimadas, à conclusão de desempenho mais que satisfatório).

## 6 CONCLUSÕES

A pesquisa observou a evolução do modelo de controle, desde os primeiros ditames constitucionais atribuídos ao TCE-Ba., passando pela auditoria contábil e financeira até a ampliação de sua visão, através da auditoria operacional que trazem no seu bojo, a oportunidade de avaliar resultados, e aprimoradas, poderão identificar os impactos da ação governamental sobre a sociedade beneficiária.

Analizou as duas metodologias aplicadas na implementação das auditorias operacionais, a primeira denominada auditoria integrada, uma vez que agrega ao modelo auditorial tradicional, de conformidade, uma metodologia específica dividida em quatro fases: planejamento, execução, relatório e acompanhamento; sistematizados, constituindo-se o primeiro passo para avançar e quebrar paradigmas, culminado com a institucionalização do Manual de Auditoria Governamental, em 2000.

A segunda metodologia empregada foi denominada de projeto Cerds, cujo foco reflete-se na ação social do governo, e tem como fundamentação aproximar mais da sociedade do TCE, através dos painéis de referência, e dos sumários executivos, além de realizar no seu escopo, pesquisas junto aos beneficiários do programa, e agrega mais uma dimensão de avaliação, a equidade.

Pode-se observar uma evolução evidente, já no processo da auditoria integrada, com a sistematização do seu manual, mesmo que dimensões como equidade e efetividade não obtiveram avaliação, a dimensão da eficácia foi avaliada em 50% dos programas auditados.

A pesquisa identificou que o fator predominante para a dificuldade da auditoria avaliar a dimensão da efetividade foi a ausência nesses programas de um modelo de planejamento voltado para a definição dos objetivos para a construção de metas possíveis e definição de meios para atingi-las, além da ausência de indicadores de desempenho.

Ao analisar as conclusões extraídas das auditorias realizadas utilizando a metodologia da auditoria integrada observa-se que nenhuma delas avaliou a efetividade do programa, ou seja, não há qualquer conclusão que aponte para os impactos gerados pelo programa na sociedade ou comunidade beneficiária. Entende-se que o esforço para identificar o impacto ou o resultado que o programa produz aos seus beneficiários e a sociedade como um todo, traduz-se como incipiente face ao fato de que o programa não possui instrumentos de gestão tais como sistema de planejamento estruturado, objetivos, metas, indicadores, e ferramentas de acompanhamento e controle que permitam auferir a sua efetividade.

Outro aspecto a ser analisado é que a metodologia adotada não possibilitou que os auditores realizassem, junto às comunidades beneficiárias, pesquisas para identificar sua

satisfação quanto ao resultado do programa, limitando-se à verificação de documentos, opinativos do gestor e acompanhamento dos bens ou serviços adquiridos. A cultura da auditoria de conformidade, disseminada durante toda a existência do TCE, até aquele momento, também pode ter se constituído fator preponderante para que a avaliação da efetividade não se concretizasse nas auditorias realizadas.

Percebe-se que as conclusões das auditorias em geral apontam falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando recomendações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos, mas avaliam muito pouco os resultados alcançados pelos programas, ou ainda, o seu impacto sobre o público alvo. Após analisar como as auditorias avaliam as dimensões de implementação desses programas e identificam em que dimensões - eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade - se enquadram cada uma das conclusões de auditoria relacionadas nos relatórios, pode-se destacar que todos os programas apresentaram avaliação de sua eficiência; 33% foram avaliados em sua eficácia, 27% em sua economicidade, 39% na dimensão da equidade e 17% em sua efetividade. Identificou-se que o fator predominante para a dificuldade da auditoria avaliar a dimensão da efetividade foi a ausência, nesses programas, de um modelo de planejamento voltado para a definição dos objetivos para a construção de metas possíveis e definição de meios para atingi-las, além da ausência de indicadores de desempenho.

Por fim, observa-se que apesar da evolução e importância, administrativa e social da auditoria operacional, os programas nem sempre atingem as metas propostas, sugerindo a necessidade de processos de avaliação de programas de governo e políticas públicas. A auditoria tem todo o potencial de auxiliar na melhoria da gestão pública se os gestores tivessem a preocupação em implementar as recomendações no curto e médio prazos, tendo em vista a incidência de recomendações que se repetem em auditorias realizados em anos subsequentes. De todo modo, as auditorias têm o mérito de proporcionar a transparência e manter o *accountability* governamental ao divulgar uma análise isenta acerca da eficácia e efetividade dos programas. Têm, ainda, a importância de constituírem-se em um instrumento de abertura de canais para o controle social, por meio das publicações dos Sumários Executivos, e, também, no momento em que os Painéis de Referência se ampliam e se tornam mais frequentes.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, J. A. de; USSAN, J. L. M.; KLERING, L. R. Avaliação de políticas públicas em análise: o caso do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica - SAEB. In: ENANPAD, 25., 2001, Campinas-SP. **Anais...** Campinas-SP, 2001. Cd rom.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

BAHIA. **Manual de auditoria governamental**. Salvador: TCE/BA, 2000. 186 p.

BALEEIRO NETO, Jayme. **As organizações sociais e o controle dos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 186 p. (Selo Aliomar Baleeiro, 1).

- BOYNTON, Wiliam C., et al. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. 982 p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Vade Mecum 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 448 p.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU. Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 82p.
- CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n°. 2, p.30-50, fev./abr. 1990.
- CASTRO, Rodrigo Batista de Castro. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador, 2006. CD-ROM.
- CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAD). **La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana**. Buenos Aires: Eudeba, 2000.
- COSTA, Frederico Lustosa da; CASTANHAR, José Cezar. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n.37, v.5, p. 969-92, set/out. 2003.
- DALF, Richard L. **Teoria e Projetos das Organizações**. 6.ed. Rio de janeiro: LTC, 1999. p.39-45.
- DEPARTAMENT FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT (DFID). **Equidade, controle social e governança na gestão pública**: a contribuição das avaliações de programas governamentais realizadas pelos Tribunais de Contas. Brasil: DFID, 2006. 64 p.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio; SILVA, Artur Adolfo Cotias. **Avaliação de programas públicos no Brasil**: o papel do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Instituto Serzedelo Corrêa, 2005. 30 p. Prêmio Serzedelo Corrêa 2003: monografias vencedoras.
- LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de administração**. São Paulo: Saraiva, 2004. 358 p.
- LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robinson Gonçalves de. **Fundamentos de auditoria governamental e empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003. 139 p.
- MEGGINSON, Leon C. et al. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998, p.11-12.
- ROSEN, Ellen Doree. **Improving public sector productivity**: concepts and practice. New York: Sage Publications, 1993. 280 p.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. 568 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385 p.

SILVA, Pedro Luiz Barros; COSTA, Nilson do Rosário. **A avaliação de programas públicos**: reflexões sobre a experiência brasileira. Brasília: IPEA, 2002. 60 p.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 224 p.