

## **AUDITORIA OPERACIONAL \***

---

**FERNANDO GONÇALVES\*\***

*Membro do Conselho de Administração do TRF 1ª Região*

De início, merece aplauso a iniciativa da realização deste I Encontro de Dirigentes de Controle Interno. Congratulo-me com a Presidência desta Casa pelo apoio oferecido e com a Assessoria de Controle Interno do TCU, na pessoa de seu titular, Dr. Írio Caetano de Sales, idealizador e coordenador do evento.

Tenho a convicção de que este primeiro encontro se revestirá do caráter de mola propulsora e embrião vitalizador do atingimento da necessária integração do sistema de controle interno mantido pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como estatuído no art. 74, da Lei Maior.

O tema proposto para esta exposição que abre o encontro — a Auditoria Operacional — refere-se a uma das novas atribuições cometidas ao Controle Externo e Interno pela Constituição de 1988.

Não obstante a relevância do novo instrumento de fiscalização, è forçoso reconhecer que não temos ainda a relatar aos senhores uma tese perfeita e acabada sobre o assunto.

Contudo, no Tribunal, temos tido uma proveitosa experiência no campo da auditoria operacional que vem sendo sedimentada e aperfeiçoada.

### **II**

Preliminarmente, convém rememorar o histórico contemporâneo da fiscalização do setor público.

A origem das expressões Controle Interno e Controle Externo, exercidos pelos Poderes Executivo e Legislativo, respectivamente, remonta à Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados e Municípios.

É de se notar que, sob a égide da Carta Constitucional então vigente (de 1946), o controle das atividades financeiras e orçamentárias se limitava a um tipo de fiscalização de cunho meramente formal e legal, executada exclusivamente à distância e com base em documentos, prestações de contas, etc, em que pese as referências da citada Lei nº 4.320/64 à verificação físico-financeira do cumprimento dos programas de trabalho.

Dentro do clima de mudanças dos anos sessenta, tornou-se imprescindível a reforma administrativa que, afinal, concretizou-se tendo como instrumentos básicos a Constituição de 1967 e os Decretos-Leis nºs 199 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União) e 200, ambos de 25 de fevereiro daquele ano.

O controle financeiro e orçamentário sofreu profunda transformação, adotando-se a sistemática de controle a posteriori mediante a prestação de contas dos gestores, e o controle concomitante através das inspeções in loco ou auditorias.

Estava, pois, instituído um sistema misto de fiscalização onde, além da auditoria realizada pelo Controle Interno para fins de supervisão ministerial e também de certificação das contas, adotava-se o processo complementar de auditoria in loco pelo Tribunal de Contas da União.

Na Carta de 1967, restou cristalizada e consolidada a existência daqueles dois sistemas de controle já preconizados na Lei nº 4.320/64: o Controle Externo, prerrogativa do Congresso Nacional, e que

continuou sendo executado com o «auxílio do Tribunal de Contas da União», e o Controle Interno, da responsabilidade do Poder Executivo.

As auditorias então implementadas restringiam-se aos aspectos financeiros e orçamentários, pautando-se os exames à legalidade das despesas e legitimidade dos atos administrativos. Com o tempo, essa forma de atuação passou a ser muito questionada. Não bastava à sociedade saber apenas que os recursos oriundos dos impostos haviam sido aplicados na conformidade dos regulamentos e normas de administração financeira, exigia-se o aprofundamento da análise de modo a permitir a avaliação dos resultados advindos da ação governamental.

Editada a Constituição Federal de 1988, è possível, por fim, saudar a chegada de auspiciosas e significativas inovações no campo do controle governamental, a se destacar:

1. a ampliação do alcance da fiscalização, estendendo-a além dos aspectos financeiro, orçamentário, patrimonial e contábil, para alcançar também o operacional; e

2. a inclusão, sob a jurisdição do TCU, não somente do gestor público como tal, mas também de «qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária».

Assim, não só se ampliou o leque de jurisdicionados ao TCU, como também se investiu o mesmo Tribunal do poder-dever de realizar as «auditorias de mérito», cuja execução, sob o ordenamento constitucional-legal anterior, apenas se insinuava como uma faculdade, defendida por muitos e por tantos outros questionada.

### III

A fiscalização operacional representa a prerrogativa constitucional facultada ao TCU para o exercício amplo, abrangente e profundo do controle externo, erigido no poder-dever de, auxiliando o Congresso Nacional, com os olhos atentos da sociedade, fiscalizar a boa condução das políticas públicas, consubstanciada na ação de seus gestores.

A conotação da fiscalização operacional adiciona plus na extensão da atuação da Corte de Contas, agora livre de condicionamentos anteriores que a impediam de analisar resultados bem como meios e condições de efetivá-los, restringindo-se a verificar a conformidade legal.

A Constituição de 1988, portanto, investe o Tribunal de Contas da União de autoridade para, analisando, com amplitude e profundidade a ação dos órgãos e entidades públicos, bem como a gestão de seus administradores, manifestar-se com base na economicidade, eficiência e eficácia de seu desempenho.

Neste momento, é oportuno assinalar a evolução que o conceito de auditoria alcançou em nossos dias. Preteritamente, sua atuação se limitava à simples verificação da confiabilidade dos registros contábeis, de controles dos ativos e de sua real existência. Esse enfoque revestia a auditoria de um cunho policialesco de caça a infratores, partindo-se da desconfiança ou da expectativa de irregularidades, que, naturalmente, pressupõem punição e aplicação de sanções.

Atualmente, constatou-se que a auditoria pode exercer um papel bem mais valioso de instrumento gerencial, pautando seu trabalho pela análise dos aspectos operacionais. Desse modo, tem-se vinculado diretamente à esfera máxima de decisão na organização para que usufrua de autonomia, imprescindível para sua própria eficácia.

Semelhantemente, é desejável que o Controle Interno, a nível de cada Ministério, subsidie a esfera máxima no Poder Executivo para com seu trabalho indicar-lhe possíveis falhas e desvios no cumprimento das diretrizes e políticas traçadas, para correção de rumos e estratégias, constituindo-se, portanto, em elemento de suporte às decisões no seu âmbito.

Nesse sentido, vemos que o projeto de acompanhamento e avaliação de gestão proposto na área da então Ciset/Minfra, em meados de 1991, apresenta um modelo bem delineado que nos propicia discernir os horizontes de atuação cabíveis ao Controle Interno e de que forma tem condições de materializar um subsídio efetivo ao Controle Externo exercido pelo TCU, atendendo aos dispositivos constitucionais.

Tendo presente a lógica sistemática, que situa as organizações dentro de seus universos externo e interno, ambos interagindo e influenciando seu desempenho, na medida em que variáveis exógenas e endógenas atuam como condicionantes restritivas ou favoráveis, é que a análise da economicidade, eficiência e eficácia encontra respaldo na realidade vivenciada pelas entidades públicas.

Desta forma, pode o Tribunal determinar a realização de auditorias operacionais para avaliação de desempenho de instituições públicas, de áreas específicas destas, bem como de projetos, programas e fundos governamentais.

A amplitude do trabalho pretendido pelo TCU abrange todo o universo macroeconômico de instituição pública ou programa governamental focalizados, dentro da visão sistêmica. A avaliação de gestão realizada pelo Controle Interno aparece como fonte primária de subsídios, posto que a auditoria operacional parte do presente e se projeta para o futuro. É, por conseguinte, ex ante e ex tempore, utilizando dados do passado como indicadores de comportamento e de tendência.

Mister se faz assinalar que os atributos da auditoria financeira tradicional, geralmente entendidos e aceitos, tais como independência, objetividade e confiabilidade, são também essenciais na auditoria operacional. A presença desses atributos serve como garantia de que o relatório seja objetivo e confiável, elaborado independentemente da interferência dos responsáveis pelo programa ou atividade examinada e baseado em um exame disciplinado da evidência apropriada.

A auditoria operacional, outrossim, apresenta alguns aspectos característicos, tais como:

### 1. Critérios de Procedimentos Preestabelecidos

Existem práticas contábeis conhecidas por qualquer auditor profissional. Na execução de uma auditoria financeira, um dos aspectos a ser examinado é a exatidão das práticas contábeis, mediante comparação com normas geralmente aceitas. Não existem, porém, normas de auditoria universalmente padronizadas que permitam avaliar as práticas administrativas quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. É tarefa dos auditores a identificação de critérios neste sentido.

### 2. Caráter Construtivo

Um dos objetivos da Auditoria Operacional é o aprimoramento da qualidade do serviço público. Ao detectar deficiências nessa área e alertar sobre a necessidade de saná-las, o auditor estará alcançando estes objetivos.

### 3. Caráter Multidisciplinar

Sendo a Administração Pública uma atividade extremamente complexa, que envolve uma infinidade de programas em áreas tão diversificadas, ela usa o produto de muitas disciplinas e emprega pessoas com diferentes especializações. Isto representa um grande desafio para os

auditores, já que o resultado de um trabalho deve gozar de credibilidade perante pessoas com variada gama de conhecimentos.

Já de longa data têm os auditores reconhecido a necessidade de solicitar, às vezes, a colaboração de técnicos de outros setores profissionais. Na auditoria operacional, esta exigência é mais acentuada.

A liderança dos trabalhos, porém, deve permanecer com alguém profundamente versado em auditoria. Isto é válido principalmente quando se quer garantir a coesão de todas as partes da auditoria, sem permitir que algum detalhe técnico venha a distorcer a direção central do exame.

#### 4. Amplitude de Seletividade no Âmbito da Auditoria

Na auditoria operacional, o exame pode envolver tanto a entidade como um todo, como apenas uma parte da mesma. Partindo do entendimento da organização como um todo, a auditoria concentra esforços nas áreas e questões mais críticas.

#### 5. Exame Cíclico

Considerando-se a impossibilidade de conduzir um exame detalhado de todos os aspectos de uma organização gigantesca como são os órgãos governamentais, é necessário que se estabeleça um ciclo de longo prazo para os trabalhos de auditoria operacional.

#### 6. Coordenação e Cooperação

Sempre que possível, os auditores devem coordenar seus trabalhos com os do pessoal do órgão auditado, utilizando o trabalho feito por eles.

## IV

No âmbito do Tribunal de Contas da União, a auditoria operacional tem sido objeto de seminários internos para consecução de um modelo próprio de trabalho, sob a coordenação da Secretaria de Auditoria — SAUDI.

Vale assinalar a valiosa contribuição à metodologia empregada no TCU levada a efeito pelo AFCE José Adelino da Mota, que se empenhou ativamente em repassar a seus colegas a experiência obtida junto ao Escritório do Auditor-Geral do Canadá em curso específico sobre auditoria operacional.

As normas gerais em uso no TCU dividem a realização da auditoria operacional em três etapas: planejamento, execução e relatório.

Na fase de Planejamento, efetuam-se estudos preparatórios sobre o órgão/entidade auditado, com a elaboração de uma visão geral de seu funcionamento, a partir de documentos disponíveis no Tribunal, em outros órgãos, na imprensa, etc.

A seguir, é procedido levantamento preliminar in loco para melhor conhecer a situação atual do órgão/entidade e detectar possíveis problemas, dificuldades enfrentadas e áreas críticas.

Com base nos elementos colhidos, a equipe elabora o programa de auditoria a ser observado na fase de execução, explicitando:

- a) as áreas/projetos selecionadas para objeto da auditoria e justificativa da escolha;
- b) os objetivos da auditoria;
- c) o trabalho auditorial a ser desenvolvido, que detalha o que se deseja obter o como obtê-lo, ou seja:



- etapas a serem vencidas,
- métodos técnicos e científicos a serem utilizados nas análises,
- procedimentos de auditoria a serem utilizados,
- critérios a serem observados como base de comparação, julgamento e apreciação de desempenho.

A meu ver, o momento de definição desses critérios constitui-se no ponto crucial da auditoria operacional. Afinal, os critérios representam os parâmetros que, se revelarem adequados, conferem sustentação às conclusões da equipe.

Segundo a Price Waterhouse, os auditores operacionais devem valer-se de indicadores de desempenho em seu trabalho, posto que fornecem indícios quantitativos e qualitativos do que a entidade ou área/projeto alcançou, com que eficiência e eficácia atingiu seus objetivos e metas.

É notório frisar que a identificação de indicadores de eficácia é mais complexa do que a de indicadores de economia e eficiência. A eficácia refere-se ao grau de cumprimento do objetivo almejado, focalizando os resultados e não os custos. A eficiência mostra uma relação favorável entre recursos disponíveis e resultados alcançados, no menor tempo de execução. A economicidade denota o menor custo de obtenção de recursos materiais, humanos e financeiros em qualidade e quantidade apropriadas.

À vista do exposto, considero a fase de planejamento decisiva para o sucesso do trabalho de auditoria operacional. Se o programa de auditoria é consistente e especifica critérios de auditoria compatíveis,

parece-me apontar para um trabalho final sólido e com conclusões firmemente embasadas.

Prezo particularmente as auditorias operacionais. De fato, esta nova modalidade de atuação do Tribunal transcende à análise da legalidade, para avaliar, como venho afirmando, a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade de entidades públicas, empresas estatais e programas de Governo.

Considero que o objetivo básico da fiscalização operacional é realizar estudos amplos, cujos resultados destinam-se a demonstrar à sociedade, aos setores competentes e, particularmente, ao Congresso Nacional, a qualidade do desempenho de instituições públicas e programas governamentais, assinalando os fatores restritivos e condicionantes que interferem na consecução da economicidade, eficiência e eficácia almejadas e oferecendo sugestões.

Por isso, creio ser a auditoria operacional uma das grandes tarefas do TCU, na medida em que as recomendações dela emanadas diagnosticam pontos críticos, corrigem anomalias e apontam rumos, se traduzindo em ganhos para o Erário e para a sociedade como um todo.

Posso citar aos senhores exemplos que corroboram meu pensamento. O TCU já vem realizando significativos trabalhos de auditoria operacional. Dentre eles, orgulho-me de haver sido o Relator de vários, como os realizados no PROÁLCOOL, na AÇOMINAS, no Banco do Brasil, na EMBRAPA, no IBAMA e na CODEVASF.

A crise de abastecimento do álcool carburante, iniciada em 1989 e agravada em 1990, suscitou meu interesse na avaliação do PROÁLCOOL.

A auditoria operacional detectou uma gama de pontos críticos que afetavam a eficiência do programa. Todavia, concluiu-se não ser

razoável seu sucateamento, haja vista a existência de cerca de 4,5 milhões de carros a álcool circulando no País e o investimento imobilizado alcançar 7 bilhões de dólares, em máquinas e instalações, com vida útil de pelo menos mais 20 anos.

Recomendou-se a busca de soluções, a nível governamental, para resolver as distorções verificadas no programa, definindo com exatidão a participação do álcool carburante na matriz energética nacional.

Afinal, importa ressaltar seu aspecto estratégico para os interesses do País e a questão da demanda de divisas, fator essencial diante dos desequilíbrios de nosso Balanço de Pagamentos. A análise somente da competitividade econômica momentânea de um ou outro combustível é por demais restrita.

No caso da AÇOMINAS, visava a aferir sua capacidade de alavancar receitas próprias, diminuindo a dependência dos cofres públicos. A aprofundada análise demonstrou a existência de duas condições perversas impedindo o bom desempenho da comercialização: uma dizia respeito a contrato de fornecimento de tarugos de aço por preços aviltados; a outra relacionava-se a não conclusão de seu projeto, limitando-a a produzir apenas semi-acabados.

Como Relator, defendi proposições tendentes a propiciar à AÇOMINAS condições de soerguimento: primeiro, pela necessidade imperativa de desfazimento do contrato leonino; segundo, pela justiça de seu recebimento de créditos junto à antiga holding SIDERBRÁS.

As autoridades competentes, dando ouvidos às recomendações emanadas do Tribunal, implementaram medidas saneadoras, sendo aprovado plano de equacionamento de débitos pelo Presidente da República. De sorte que as melhores perspectivas que se abriram à empresa constituíram-se no coroamento da auditoria

operacional levada a efeito pelo TCU, consoante palavras proferidas pelo Presidente da AÇOMINAS, em solenidade realizada em Ouro Branco-MG, em 16.8.91.

No ano de 1991, requeri auditoria operacional na EMBRAPA, focalizando a questão do financiamento da pesquisa agropecuária no Brasil.

O trabalho levantou questões de interesse nacional que ultrapassaram o âmbito da empresa para atingir todo o universo da pesquisa e os benefícios dela advindos para o bem-estar da sociedade.

Constatou-se uma inquietante situação de escassez de recursos assolando, além da EMBRAPA, os institutos públicos de pesquisa em geral.

Registrei em meu Voto, encaminhado ao Congresso Nacional e às autoridades competentes, a preocupação com o desmantelamento de infra-estrutura de bases físicas, laboratórios e equipamentos ao longo dos anos reunida e com o prejuízo ao andamento de pesquisas importantes. Além disso, inquietou-me o possível desperdício do potencial de recursos humanos que se logrou formar a um alto custo para o País. De um lado, a desmotivação pela falta de adequadas condições de trabalho, de outro, o aceno de instituições de países desenvolvidos dispostas a absorver esse capital humano, provocando indesejável evasão de cérebros.

No contexto do quadro de penúria, assoma um dinossauro tão aterrador quanto a inflação — a dependência tecnológica.

Esse é um risco que precisa ser afastado.

Acredito que a desatenção à ciência e tecnologia pode levar o País ao obsolescência, importando desde alimentos e insumos até biotecnologia, distanciando-o cada vez mais em relação ao 1º mundo.

Esse se prepara, como sabemos, vigorosamente, para uma nova revolução científica e tecnológica, estabelecadora de novos padrões internacionais de competitividade que certamente nos afetarão.

É presumível que disponibilidade de recursos naturais e mão-de-obra barata deixem de significar vantagem competitiva para que a capacitação intelectual e tecnológica, ou seja, o conhecimento agregado ao bem, desponte como o principal componente de valor daqui para a frente.

A reflexão sobre a importância estratégica da ciência e tecnologia propiciada a partir da auditoria na EMBRAPA, onde também se tratou do patrimônio genético nacional, desencadeou meu interesse em conhecer mais profundamente como atua o Instituto Brasileiro do Meio-Ambiente e Recursos Naturais, incumbido de ser o guardião dessa imensa riqueza. É sabido que a dependência de material genético no futuro poderá vir a ser mais danosa para as economias mundiais do que a atual dependência do petróleo, colocando os países que o detiverem em posição privilegiada para negociá-lo em condições vantajosas.

Deste modo, no primeiro semestre de 1992, desenvolveu-se auditoria operacional naquele Instituto, visando a diagnosticar a qualidade e adequação de seu desempenho.

Os resultados do trabalho auditorial no IBAMA alicerçaram a decisão plenária do TCU, dentre outros pontos, no sentido de:

— reavaliação, pelo Congresso Nacional, da implantação de Unidades de Conservação e a autorização para o aproveitamento de recursos nas Áreas Indígenas, notadamente quando estabelecidas sobre áreas onde o subsolo é rico em minérios estratégicos e quando o critério de decisão tenha considerado unicamente a preservação do ecossistema (arts. 225, § 1º, inciso III e 231, § 3º, da CF);

— participação nas decisões sobre a criação de novas Unidades de Conservação e de Áreas Indígenas, além do IBAMA, sobre sua viabilidade, de outras entidades que tenham missão institucional correlacionada, tais como o EMFA, o DNPM, a ELETROBRÁS e a EMBRAPA, no que concerne a aspectos de soberania nacional, sobreposição a jazidas minerais estratégicas, potencial hidrelétrico e defesa da biodiversidade.

Tais propostas decorreram da constatação de que, em nível progressivo, Reservas Indígenas e Ecológicas vinham sendo criadas à revelia de critérios e de consultas técnicas, por uma infeliz coincidência, geralmente sobre enormes jazidas já prospectadas de minerais e metais raros. A Constituição Federal, no entanto, prevê, em defesa dos interesses nacionais, a exploração remunerada do subsolo indígena e a própria redefinição dos limites e da localização das Reservas Ecológicas, livrando-as, quando necessário, dos conceitos da intocabilidade.

Como assinalei no Voto apresentado, a partir da assimilação do conceito de desenvolvimento sustentado pelos países em desenvolvimento, irrompeu a consciência de que os extremos são indesejáveis: nem o crescimento a qualquer custo, desordenado e predatório, nem a intocabilidade das riquezas que podem impulsionar o progresso e o bem-estar. Por isso, acredito que a definição de uma adequada política brasileira para o meio ambiente deva fazer a ponderação de todos os fatores, responsavelmente.

Tanto foi válida esta preocupação que o então Presidente da República determinou ao Ministro da Justiça e ao Secretário do Meio Ambiente que adotassem as medidas preconizadas na decisão do TCU, quando da apresentação de Projetos de Lei, Decretos ou outros atos relativos à criação de novas unidades de conservação e de áreas indígenas.

Ainda em 1992, relatei auditoria operacional realizada na CODEVASF.

A auditoria verificou a inadequação à realidade brasileira atual da Lei nº 6.662/79, que versa sobre a política nacional de irrigação, posto que a redação vigente vem provocando distorções e descompassos nocivos ao gerenciamento dos perímetros públicos de irrigação, tornando imperativa sua revisão.

Recomendou-se, além disso, adoção de medidas visando à obtenção de maior retorno socio-econômico dos investimentos públicos em irrigação, reduzindo o excessivo paternalismo do Estado.

Em 1993, mais precisamente nesta semana, iniciou-se a fase de execução de auditoria operacional, por mim solicitada, nos programas governamentais de suplementação alimentar. Trata-se de experiência inovadora porque haverá uma análise conjunta de programas afetos a órgãos de diferentes Ministérios, como FAE, INAN, LBA, e CONAB. Inova também por ser integrada. Além dos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, será examinada a regularidade dos procedimentos de aquisição adotados pelos órgãos executores no que tange à obediência aos preceitos legais e aos princípios basilares da Administração Pública e das licitações.

Já na fase de planejamento, verificou-se a descontinuidade e pouca eficácia dos principais programas de combate à fome, quase totalmente abandonados desde 1990.

Em contraste com a inércia de ações para resgate da dívida social, a equipe de auditoria coletou dados alarmantes:

— a fome crônica atinge 1/3 dos brasileiros que apresentam déficit calórico de pelo menos 24%;

— 43,1% das 16,3 milhões de crianças brasileiras menores de 5 anos vivem em condições de extrema pobreza;

— a desnutrição crônica nas regiões Norte e Nordeste assemelha-se a de países muito pobres como Nicarágua, São Tomé e Príncipe;

— a população de pobres do Brasil é equivalente à população geral da Argentina, ou duas vezes a de Moçambique, ou quatro vezes a da Somália.

Tenho boa expectativa em relação a esta auditoria que focaliza mais uma das questões prioritárias para a Nação brasileira.

Por isso, o objetivo de sua realização é promover avaliação dos programas, aferindo resultados produzidos, comparativamente às metas de atendimento e ao volume de recursos aplicados, bem como identificar eventuais desvios e malversação de recursos públicos nos órgãos executores.

Trabalhos dessa envergadura e que vêm sendo realizados com competência e brilho pela Equipe Técnica do Tribunal põem à mostra os meandros dos programas de Governo e evidenciam fatos que de outro modo passariam despercebidos até mesmo pela cúpula governamental que os idealizou.

## VI

Sem dúvida, é imprescindível à eficácia do controle que não aja como simples espectador do desenrolar de fatos consumados.

A Constituição de 1988 advém, elastecendo significativamente o leque de atuação do Tribunal.



Com isso, traduziu a vontade da sociedade de que a Corte de Contas atue como seu próprio olho perscrutador sobre o uso dos dinheiros públicos.

Quando se sedimentam no País os ideais de uma sociedade democrática, quando se malsina a corrupção e a impunidade, é natural que ganhe relevo a atuação do Tribunal de Contas da União.

Na sua experiência secular, deve surgir para a sociedade como uma voz autorizada e capaz de coibir abusos e desmandos individuais, possibilitando que os recursos públicos federais cheguem de fato a seu destino, restabelecendo a credibilidade nas ações públicas.