

Relatórios de tribunais de contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: Uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas

*Wirla C. Revorêdo, José F. Ribeiro Filho, Josédilton A. Diniz, Adriana R. Fragoso, Mércia M. F. Vasconcelos**

INTRODUÇÃO

O escopo da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da administração pública brasileira deve evidenciar as dimensões da legalidade, legitimidade e economicidade subjacentes aos atos dos gestores e responsáveis por bens e valores públi-

cos (Art. 70 Constituição Federal de 1988). Tal perspectiva de evidenciação, a cargo tanto do controle interno como do controle externo, sendo este exercido pelos tribunais de contas, pressupõe relatórios de auditoria significativamente ricos, tanto em termos conceituais, com a presença de indicadores especí-

* Wirla C. Revorêdo, pós graduada em contabilidade e controladoria governamental pela UFPE, wirla@yahoo.com.br; José F. Ribeiro Filho, doutor em contabilidade pela USP e professor do Programa Multiinstitucional em Ciências Contábeis, ribeiro@fipecafi.org; Josédilton A. Diniz, mestre em ciências contábeis pelo Programa Multiinstitucional em Ciências Contábeis, josedilton@hotmail.com; Adriana R. Fragoso, mestre em ciências contábeis pelo Programa Multiinstitucional em Ciências Contábeis, adrianarodriguesf@yahoo.com.br; Mércia M. F. Vasconcelos, mestranda em ciências contábeis pelo Programa Multiinstitucional em Ciências Contábeis, merciavasconcelos@yahoo.com.br.

ficos, quanto na capacidade de produzir uma distinção clara das dimensões mencionadas.

A fiscalização da dimensão da legalidade se concretiza com a verificação da aderência dos atos de gestão aos mandamentos legais.

Com relação à dimensão da legitimidade, a questão torna-se menos objetiva. A primeira definição para legítimo é conforme a lei ou de acordo com a lei. Assim, legitimidade seria todo ato praticado de acordo com a lei, de acordo com o conceito explicitado nos mais diversos autores de dicionários de língua portuguesa. No entanto, essa abordagem não satisfaz porque a definição constitucional é pela individualização dos termos legalidade e legitimidade. A questão da legitimidade remete para a autoridade. A autoridade não se afirma apenas através da razão pura, mediante tecnocracia, mas aponta para ordens fenomenológicas do ser e do dever ser. Trata-se do dever mais do que legal, moral mesmo, de se comportar de determinada maneira, esculpindo os atos de gestão com padrões e características eivadas do senso do bem comum.¹

Fiscalizar a economicidade implica a identificação, a mensuração e o re-

conhecimento de um conjunto particularmente complexo de fatores que não estão devidamente maturados, ainda, no cotidiano dos atos de gestores públicos brasileiros. Sob a dimensão da economicidade, a atividade administrativa é analisada a partir do prisma econômico. Busca-se a maximização dos benefícios e a minimização dos gastos associados. O gestor deve seguir a opção mais vantajosa para a administração pública, considerando os recursos disponíveis, os objetivos a serem alcançados e as ofertas existentes.²

A economicidade, por outro lado, agrega outros conceitos, representando o gênero do qual a eficiência, eficácia e o resultado são as espécies. O ato do gestor público é econômico quando, ao mesmo tempo, é eficiente porque produz mais benefícios com menos recursos; é eficaz porque consegue atingir as metas previamente estabelecidas nos planos e, adicionalmente, é efetivo porque satisfaz às necessidades dos usuários/clientes, agregando resultado mensurável dos níveis de bem estar alcançados.

Este ensaio, portanto, analisa as percepções de auditores de contas públicas sobre o conteúdo dos relatórios

1 José Bonifácio de Souza, "Conceituação de legitimidade", in <http://www.cursoaprovação.com.br/aulasonline>, acesso 23.07.2004.

2 Paulo Henrique Figueiredo, "Contratação direta na administração pública". monografia apresentada ao Ministério Público e à Universidade de Alfenas, Belo Horizonte 2001, disponível em http://www.direitoemdebate.net-mon_contratacadireta, acesso 26.07.2004.

produzidos, no que diz respeito à capacidade de traduzirem eficiência, eficácia, efetividade e o resultado alcan-

çado pelos gestores públicos, especialmente quando contrastado com a dimensão da legalidade.

JUSTIFICATIVA

A atuação do controle externo, com o auxílio dos tribunais de contas, deve considerar uma perspectiva de controle gerencial das entidades fiscalizadas, cujo principal objetivo é permitir o aperfeiçoamento contínuo do conjunto da administração pública brasileira. A intencionalidade do Art. 74 da Constituição Federal de 1988 foca, entre outros aspectos, a definição de um sistema de controle interno integrado entre os poderes da União e, por extensão e previsão constitucional própria, para os estados e municípios.

Ao se considerar os aspectos comportamentais envolvidos com o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também o papel disciplinador e formador de opinião

subjacente à atuação dos tribunais de contas, torna-se relevante perquirir sobre a forma e, principalmente, sobre o conteúdo dos relatórios produzidos; se portam alguma perspectiva sobre a dimensão da economicidade, fruto da fiscalização realizada nas entidades da administração pública.

Por outro lado, inferir sobre as espécies eficiência, eficácia, efetividade e resultados, no âmbito da administração pública, implica a aceitação da maturidade conceitual ainda em formação, ensejando espaço para uma análise crítica da forma como os auditores de contas públicas constroem e avaliam seus próprios papéis como definidores operacionais das dimensões constitucionais mencionadas.

DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E OBJETIVOS

A questão central, a ser estudada neste ensaio, considera a perspectiva de confecção dos relatórios produzidos por auditores de contas públicas, quando realizam fiscalizações em entidades públicas, quanto

a portarem as dimensões constitucionais da eficiência, eficácia, efetividade e resultados, em confronto com a dimensão constitucional da legalidade.

A verificação dos atos dos gestores públicos, quanto à legalidade, permi-

te um campo de objetividade mais definido, com a possibilidade de se construir programas de auditoria com itens de adequação mais claros. Na medida em que os sistemas de informações de base contábil das entidades da administração pública podem não produzir indicadores e medidas de conhecimento mais amplo sobre a economicidade dos atos dos gestores, fiscalizar e reportar a partir de tais indicadores poderia tornar-se um procedimento menos padronizado, constituindo-se campo para manifestações de visões e compreensão particular de cada auditor. De que forma os auditores percebem o trabalho que realizam, quando a meta é reportar sobre a economicidade dos órgãos públicos fiscalizados? A dimensão da legalidade prevalece sobre a dimensão da economicidade? De que forma os auditores avaliam as possibilidades de se mensurar e reportar sobre eficiência, eficácia, efetividade e resultados dos órgãos fiscalizados?

Com o intuito de buscar informações sugestivas sobre as questões dis-

cutidas e a problemática enfocada, este estudo procura guiar-se pelos seguintes objetivos:

a. Geral:

Verificar as percepções de auditores de contas públicas sobre características e evidenciação da dimensão da economicidade nos relatórios de fiscalização que produzem, como requisito do trabalho desenvolvido nas entidades da administração pública.

b. Específicos:

b.1 – Identificar as percepções dos auditores de contas públicas, com relação à presença da eficiência, eficácia, efetividade e resultados nos relatórios de fiscalização produzidos.

b.2 – Analisar tais percepções mediante a confrontação de dois grupos de auditores de contas públicas, pertencentes a tribunais de contas diferentes.

b.3 – Discutir, a partir das hipóteses testadas, divergências e convergências sobre os aspectos de economicidade questionados.

PROCEDER METODOLÓGICO

Por se considerar que o foco principal do estudo é perquirir em torno das percepções dos auditores de contas públicas sobre o formato e a presença, reportada

nos relatórios de fiscalização, das dimensões da eficiência, eficácia, efetividade e resultados, utilizou-se um questionário com quinze perguntas, cujas respostas foram dispostas em uma es-

cala de quatro posições, indicativas das seguintes possibilidades:

- a.* concordo totalmente;
- b.* mais concordo do que discordo;
- c.* mais discordo do que concordo;
- d.* discordo totalmente.

Além destas perguntas, foram colocadas duas com o objetivo de identificar a formação acadêmica e o tempo de serviço como auditor de contas públicas ou cargo equivalente.

Identificaram-se dois tribunais de contas de dois estados da Região Nordeste (TCE1 e TCE2). Em um desses tribunais foi aplicado um pré-teste, a fim de orientar adequações no questionário. Em seguida os questionários foram aplicados para auditores de contas públicas ou cargo equivalente, desde que fossem auditores de campo, obtendo-se 36 questionários do TCE1 e 38 questionários do TCE2, entre os meses de junho e julho de 2004. O nome dos tribunais, bem como seus respectivos estados, foram mantidos em sigilo, especialmente porque no pré-teste alguns respondentes manifestaram o desejo de serem preservados quanto à declinação de nome e instituição. O consenso do grupo de pesquisa foi de que tal preservação poderia gerar mais tranquilidade para as respostas.

Os dados coletados foram analisados a partir do *Statistical Package for the Social Sciences* – SPSS, tanto para a confecção dos gráficos como para o cálculo do teste utilizado. Na medida em que o interesse se concentrou na confrontação de percepções, medidas a partir de uma escala de respostas, como já comentado, de dois grupos de respondentes independentes, optou-se pela prova não-paramétrica *U de Mann-Whitney*. Tal teste pressupõe um grau de mensuração pelo ordinal das variáveis, e se destina a testar se dois grupos independentes foram ou não extraídos da mesma população. Utiliza-se este teste para aceitar a hipótese nula de que não existem diferenças significativas entre as médias dos dois grupos comparados.³

Assim, ao se comparar as respostas dadas pelos respondentes dos dois grupos em torno da mesma pergunta, infere-se sobre as percepções dos respondentes, estabelecendo-se a aceitação ou rejeição da hipótese de nulidade. Os modelos para cálculo de *U* e *Z*, no caso de $n > 20$, são:

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$$

$$Z = \frac{U - \frac{n_1 n_2}{2}}{\sqrt{\frac{(n_1)(n_2)(n_1 + n_2 + 1)}{12}}}$$

3 Sidney Siegel, *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*, São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1975; Alexandre Pereira, *Guia prático de utilização do SPSS*, 4. ed., Lisboa, Sílabo, 2003.

Onde: n – numero de observações de cada amostra; R_i – somatório dos postos correspondentes às opções de respostas para cada TCE; Z – valor calculado para comparação no intervalo da curva normal. O nível de significância adotado, para testar as percepções em torno de cada pergunta, é de 5%.

A tomada de decisão, considerando-se os parâmetros fornecidos pelos SPSS, contempla as seguintes situações possíveis:

1. Se Asymp. Sig (probabilidade de significância calculada assintoticamente) $\leq 0,05$, então se rejeita H_0 em favor de H_1 , concluindo-se que existe diferença de percepção entre os dois grupos, em torno da mesma questão;
2. Se Asymp. Sig (probabilidade de significância calculada assintoticamente) $> 0,05$, então se aceita H_0 , concluindo-se que não existe diferença de percepção entre os dois grupos, em torno da mesma questão.


O sistema de hipóteses é formado pelo teste individual das 15 perguntas integrantes do questionário, de maneira que, ao final, construiu-se um quadro de referência tradutor das percepções congruentes e daquelas não congruentes, segundo os respondentes dos dois TCEs. Para a análise dos dados, consideraram-se as concordâncias e discordâncias, em torno das questões, bem como uma complementação a partir da análise descritiva produzida pelos gráficos, que foram plotados distinguindo-se os dois grupos de respondentes (TCE1 e TCE2), bem como a frequência das respostas de cada uma das quatro opções possíveis, dentro de cada pergunta.

As considerações finais do estudo, bem como sua conclusão, estão circunscritos, exclusivamente, ao alcance dos dados analisados, especialmente por utilizar-se amostragem intencional não probabilística.



PRINCIPAIS MARCOS TEÓRICOS

EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE:
INDICADORES DE GESTÃO
NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

 entidade pública é composta de subsistemas interdependentes, que interagem entre si, tendo como objetivo maior o cumpri-

mento de sua missão. Desta forma, tem a obrigação de prestar serviços, em tese, com preços inferiores àqueles oferecidos pelas entidades com fins lucrativos, satisfazendo às demandas da sociedade receptadora do benefício, para justificar social e economicamente a razão de sua existência.

□ Eficiência:

A eficiência pode ser definida como o resultado obtido a partir da relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos – *outputs* – e o volume de recursos consumidos – *inputs* –, visando alcançar o melhor desempenho na operacionalidade das ações de competência de uma organização. Para Machado,

o conceito de eficiência se relaciona à forma pela qual os recursos são geridos,⁴

e, segundo Garcia,

eficiência pode ser expressa como a relação existente entre os produtos resultantes da realização de uma ação governamental programada e os custos incorridos diretamente em sua execução.⁵

□ Eficácia:

A eficácia ocorre quando os objetivos preestabelecidos são atingidos. De acordo com Baracho, a eficácia deve ser medida pelo grau de cumprimento dos objetivos fixados nos

programas de ação, comparando-se os resultados realmente obtidos com os previstos.⁶

Para tal, a avaliação da eficácia não pode ser realizada sem a existência prévia do planejamento dos programas de governo, onde os objetivos devem estar claramente definidos e quantificados, dado que, para proceder à avaliação, será preciso analisar de que maneira os *outputs* produzidos em forma de bens ou serviços correspondem aos objetivos previstos. Esta visão também é defendida por Machado, que afirma:

Uma organização é eficaz quando alcança os produtos e os resultados adequados à sua missão, e é eficiente quando o faz com o menor custo possível.⁷

A eficácia, sob a ótica de gestão econômica, é levantada a partir do Resultado Econômico do Programa – REP, ressaltando-se, contudo, que o Resultado Econômico, na administração pública, é o incremento líquido de benefícios gerados à so-

4 Nelson Machado, "Sistema de informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental" São Paulo, FEA/USP, 2002, tese de doutorado, mimeo, p. 75.

5 Ronaldo Coutinho Garcia, "Avaliação de ações governamentais: Pontos para um começo de conversa", Brasília, 1997, mimeo, p. 10.

6 Maria Amarante Pastor Baracho, "A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da *governance e accountability*", *Revista Tribunal de Contas de Minas Gerais*, Belo Horizonte, Vol. 34, n. 1, jan-mar 2000, p. 141.

7 Nelson Machado, op. cit., p. 74.

cidade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, ou seja, é a diferença entre a receita dos benefícios gerados e os custos dos recursos. A mensuração da receita, assim, deve considerar o custo de oportunidade associado à execução do serviço público, e não os ingressos de recursos derivados de tributação, que deveriam ser considerados como aporte ao patrimônio líquido da entidade pública. Bezerra Filho dispõe que o REP é mensurado deduzindo-se a Receita Social do Programa – RSP gerada à sociedade, do Custo de Execução do Programa – CEP, conforme a equação a seguir:⁸

$$\text{RES} = \text{RSP} - \text{CEP}.$$

□ *Efetividade:*

A efetividade, segundo Baracho, mede o impacto final da atuação sobre o total da população afetada. Na administração pública, o valor efetivo ou potencialmente criado não pode ser medido com base exclusivamente nos produtos (*outputs*), já que estes quase nunca têm significação em si, mas

em relação aos resultados e impactos (*outcomes*) que geram.⁹

De acordo com Machado,

a distinção entre efetividade e eficácia é feita separando-se a avaliação do grau de realização das metas de produtos previstos, em um dado programa, da avaliação dos resultados efetivamente alcançados com esse mesmo programa.¹⁰

Isto é, a efetividade está relacionada com objetivos e indicadores de impactos – resultados – na realidade que se quer transformar, com sua avaliação dada pela Receita Social do Programa – RSP. Nesta perspectiva, para potencializar e tornar econômicas as ações de órgãos públicos, é necessária a atuação dos tribunais de contas, que exercem os controles baseados em julgamento técnicos dos atos públicos.

O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A propositura da criação dos tribunais de contas se deu em 7 de novembro de 1890, quando Rui Barbosa redigiu o Decreto n. 966-A, propondo-lhes as seguintes características:

Corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, autônomo e dotado de garantias para revisar e julgar os atos da administração, denunciando eventuais excessos e omissões praticadas pelos agentes públicos.

De acordo com Figueiredo, embora o Decreto n. 966-A tivesse sido aprovado, o Tribunal de Contas somente foi institucionalizado com o advento da Constituição de 1891.¹¹ A Constituição Federal de 1988 tornou a atuação dos tribunais de contas mais ampla, pois ficaram estabelecidas as modalidades de fiscalização a serem realizadas pelo Poder Legislativo com auxílio das Cortes de Contas:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Segundo Torres, as “modalidades de fiscalização” se interagem mutua-

mente, cobrindo todo tipo de atividade financeira do Estado, podendo ser: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.¹² A *fiscalização contábil* é feita mediante análise de registros contábeis, de balanços, da interpretação dos resultados econômico e financeiro. A diferenciação entre *fiscalização financeira* e *orçamentária*, na percepção de Lima, é tênue.

Ambas incidem sobre o orçamento. A questão é que a financeira controla a arrecadação (receita) e os gastos (despesas), e a orçamentária incide sobre a execução do disposto, analisando o *quantum* de concretização das previsões da Lei Orçamentária anual.¹³

Já o *controle operacional* pode ser visualizado pelo controle gerencial da qualidade e dos custos dos produtos e serviços colocados à disposição da sociedade.

A *fiscalização patrimonial* verifica a legitimidade dos acréscimos e das diminuições ocorridas no patrimônio público, com a adução de que o patrimônio público engloba hoje os bens

8 João Eudes Bezerra Filho, “Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado: Uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos”, São Paulo, FEA/USP, 2002, dissertação de mestrado em controladoria e contabilidade, mimeo, p. 60.

9 Maria Amarante Pastor Baracho, op. cit., p. 141.

10 Nelson Machado, op. cit., p. 74.

11 Carlos Maurício Cabral Figueiredo, “A experiência do Tribunal de Contas de Pernambuco no estímulo à participação cidadã”, VIII Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 out 2003.

12 Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p. 170.

13 Flávia Danielle Santiago Lima, “O controle das finanças públicas: Sentido, conteúdo e alcance do Art. 70 da Constituição Federal”, *Jus Navigandi*, Ano 4, n. 46, Teresina, out 2000, disponível em: <http://www1.jus.com.br>, acesso 27 jul 2004.

dominiais e os bens públicos de uso comum do povo, incluindo-se aí o meio-ambiente.¹⁴

RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Em geral, os relatórios produzidos pelo tribunal de contas não seguem um padrão estabelecido aplicado a qualquer relatório, havendo, portanto, uma flexibilidade na estruturação dos mesmos, em virtude de peculiaridades inerentes a diferentes entidades ou órgãos públicos, pessoas físicas ou jurídicas que recebam verbas públicas, bem como esferas de governo distintas. No que tange aos conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e resultados na administração pública, o Tribunal de Contas do Estado tem adotado os seguintes procedimentos:

- em relação à eficiência, prevista no Art. 37 da Constituição Federal, por estar atrelada à avaliação da economicidade, prevista no Art. 70 da Carta Magna, já é matéria relativa ao conteúdo das auditorias produzidas pelos tribunais de contas, os quais fiscalizam, conforme também prevê o Art. 70, os aspectos contábil, financeiro e patrimonial da administração direta e indireta, como também os repasses cedidos a pessoas

físicas ou jurídicas, aqui incluídas as organizações sociais – OS e as organizações da sociedade civil de interesse público – Oscip.

- ainda de forma incipiente, está sendo realizada a auditoria operacional, conforme prevê o Art. 70, a qual tem por finalidade observar na administração pública os aspectos referentes à eficácia na gestão pública, bem como iniciar na busca de indicadores sociais efetivos que possam mensurar o resultado na gestão pública. Salienta-se, todavia, que este tipo de auditoria tem sido desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União desde 1992. No caso das parcerias público-privadas, envolvendo as OS e as Oscip, apesar de ser recente, vem sendo acompanhadas pelo TCE, inclusive sendo auditados os indicadores destacados pelos respectivos contratos de gestão entre o Poder Executivo dos estados e tais entidades de direito privado.

Para exemplificar o conteúdo dos relatórios técnicos emitidos pelos tribunais de contas, especialmente, quanto às auditorias em municípios e, no que couber, também é válido para auditoria em nível estadual, são expostos nos tópicos abaixo, contendo as explicações referentes:

1. Introdução:

São indicados os tipos de auditoria – prestação de contas, tomada de contas, denúncia, processo especial, incursão, avaliação de controle interno etc. –, a entidade ou órgão auditado, bem como a metodologia aplicada no serviço de auditoria, que compreende:

- a. o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade;
- b. a constatação, com base em testes, dos documentos probantes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis;
- c. a avaliação das práticas administrativas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto;
- d. as demais peças que integram a prestação de contas da entidade; e
- e. a observância ao cumprimento dos princípios de administração pública e das normas legais vigentes, incluídas as resoluções e decisões do tribunal de contas.

2. Exames iniciais:

Os relatórios de auditoria são de exceção, ou seja, apresentam apenas as irregularidades e falhas de controle interno identificadas no servi-

ço de auditoria. No entanto, alguns exames realizados pela equipe de auditoria, ainda que regulares ou dentro dos limites legais, deverão ser comentados no relatório neste tópico, dada a sua relevância. Porém, caso estes itens apresentem irregularidades, deverão ser apresentados no tópico “Resultado dos exames de auditoria”. São eles:

2.1 Manutenção e desenvolvimento do ensino: deve indicar o cálculo dos recursos aplicados em manutenção e desenvolvimento do ensino, apenas para o caso do cumprimento, pela prefeitura – ou pelo estado – do mínimo de 25% das receitas de impostos, incluídas as transferências, e do mínimo de 60% desse recurso no ensino fundamental, conforme estabelecido na Constituição Federal.

2.2 Aplicação nas ações e serviços públicos de saúde: caso a prefeitura esteja cumprindo o limite mínimo nas ações e serviços públicos de saúde, estabelecido na Emenda Constitucional 29, este tópico deve indicar o cálculo dos recursos aplicados na área.

2.3 Emenda Constitucional 25: para o caso de prefeituras, neste tópico é registrado o repasse do duodécimo feito pela prefeitura para câmara, caso o mesmo encontre-se dentro do limite estabelecido pela Emenda Constitucional 25.

14 Flávia Danielle Santiago Lima, op. cit.

Se o chefe do Executivo municipal descumprir essa norma, implicará crime de responsabilidade do prefeito, conforme Art. 29-A, § 2º, I, da Constituição Federal. Também é registrado neste item a despesa total do Legislativo, se a mesma estiver enquadrada dentro do seu limite, nos termos da Emenda Constitucional 25, além do gasto do Legislativo com a folha de pagamento – desde que a mesma esteja enquadrada dentro do limite estabelecido pela Emenda Constitucional 25. Caso seja descumprido, cabe a imputação de crime de responsabilidade do presidente da Câmara (Art. 29-A, § 3º, da Constituição Federal).

2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal: são registrados nos itens a seguir os limites realizados pelo poder, caso estes se encontrem dentro dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – despesa com pessoal, despesa com serviços de terceiros, limite da dívida pública consolidada.

2.5 Remuneração de dirigentes ou agentes políticos: a demonstração dos valores permitidos e pagos é inclusa neste tópico, em caso da remuneração dos agentes políticos estiverem dentro dos limites constitucionais estabelecidos.

2.6 Cumprimento das deliberações/recomendações do TCE: nes-

te item são registrados os resultados das auditorias dos processos de auditoria especial, de denúncia e de gestão fiscal, como também os resultados das incursões realizadas no exercício em análise, mesmo quando as mesmas não tenham gerado processo.

2.7 Alterações significativas no estatuto da entidade (administração indireta): são abordadas, nesta seção, apenas quando há mudanças no estatuto que afetem o objeto social da entidade ou outras alterações que influenciem no serviço de auditoria ou no julgamento do processo.

2.8 Outras informações significativas: neste tópico deve constar outras informações relevantes ao serviço de auditoria, tais como se a entidade entrou em processo de privatização.

3 Resultados dos exames de auditoria: este tópico apresenta as irregularidades e deficiências de controle interno identificadas durante os exames de auditoria, que é efetuada por assuntos agrupados, como, prestação de contas, atos de pessoal, licitações e contratos, controles orçamentários, controles contábeis, entre outros.

3.1 Assunto: é mencionado o título da irregularidade (ou falha de controle interno), cujo corpo do ponto de auditoria deverá conter:

- a descrição da irregularidade ou deficiência de controle interno;
- a infração a norma constitucional, legal, ou regulamentar, quando couber;
- conseqüências ocorridas ou futuras, quando couber; e
- recomendação para aprimorar os controles existentes, quando necessário.

- 4. Resumo dos pontos de auditoria:** o resumo dos pontos de auditoria deve indicar, para cada ponto, o título, o item do relatório e um breve comentário. Como exemplo de irregularidades constatadas nos trabalhos realizados, tem-se o seguinte:
- 4.1 Atos passíveis de caracterização de improbidade administrativa;
 - 4.2 Atos passíveis de intervenção no município;
 - 4.3 Atos passíveis de tipificação como crime de responsabilidade;
 - 4.4 Atos praticados em desacordo com a Lei Complementar 101/00

(Lei de Responsabilidade Fiscal);
4.5 Atos que constituem infração administrativa, passíveis de multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, segundo a Lei n. 10.028/00 (Lei de Crimes Fiscais);

4.6 Outras irregularidades.

- 5. Recomendações e ressalvas:** as recomendações devem ser extraídas dos pontos de auditoria e apresentadas na íntegra neste tópico. Deverá também mencionar o item do relatório a qual a recomendação foi extraída.
- 6. Quadro de detalhamento de débitos:** este tópico deve conter um parágrafo inicial indicando a quem serão imputados os débitos detectados nos exames de auditoria. Em seguida, deverá conter quadro demonstrativo dos débitos, indicando uma breve descrição do ponto, o item a que se refere e o valor do débito em moeda nacional.

ANÁLISE DOS DADOS

Os Gráficos 1 e 2 a seguir dizem respeito à formação acadêmica e experiência profissional dos respondentes. A finalidade desses gráficos é compreender possíveis divergências de respostas pelos dois grupos em decorrência de formação acadêmica e experiência profissional.

As questões, objeto da análise do presente trabalho, estão discriminadas no Quadro 1, página 74. As questões 5, 7 e 13 (Gráficos 7, 9 e 15, respectivamente) apresentaram pelo *software* SPSS como resposta o *missing*, devido à falta de resposta a determinada questão por algum respondente.

GRÁFICO 1
FORMAÇÃO ACADÊMICA NOS TCE1 E TCE2

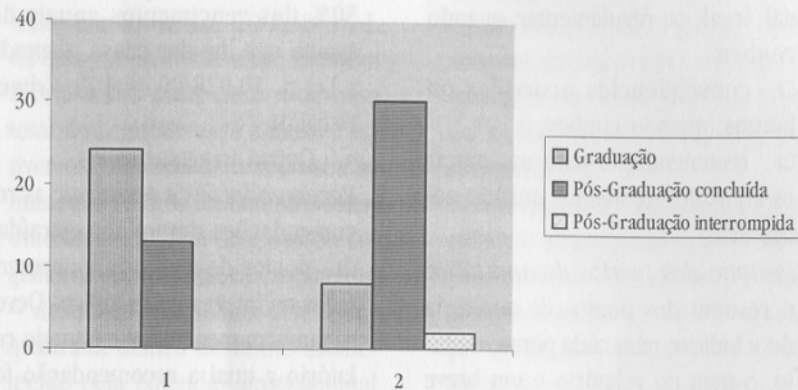
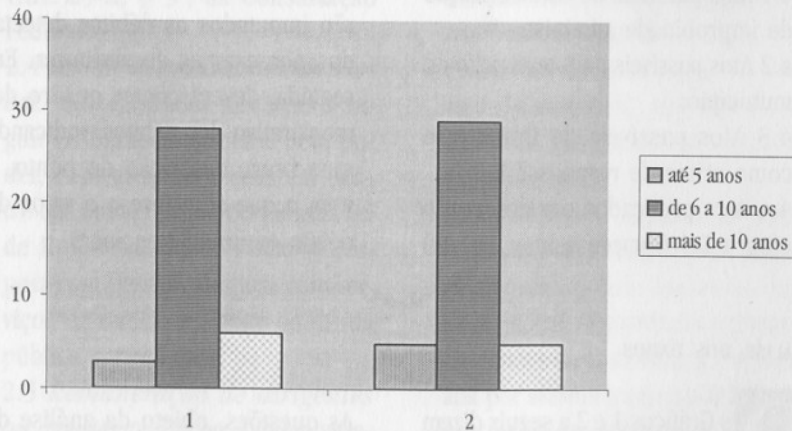


GRÁFICO 2
TEMPO DE SERVIÇO NOS TCE1 E TCE2



Os respondentes do TCE1, de acordo com os gráficos apresentados, possuem em sua maioria apenas a graduação e atuam no tribunal entre 6 e 10 anos. Já os respondentes do TCE2 possuem, em sua maioria, pós-graduação

concluída, situando-se na mesma faixa de tempo de serviço que o outro grupo.

Com relação à Pergunta 1, os dois grupos concentraram suas respostas nas opções mais discordo do que concordo e, em segundo lugar, mais con-

cordo do que discordo. A existência de subgrupo que discorda totalmente da questão, no entanto, traduz uma transição de discordância de que os relatórios de auditoria sejam capazes de traduzir com clareza o princípio constitucional da eficiência.

Com relação à Pergunta 2, os respondentes têm a percepção distribuída entre mais concordo do que discordo e mais discordo do que concordo, sugerindo uma transição de não aderência com relação à afirmação de que as dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados não fazem parte das características de funcionamento dos órgãos e entidades da administração pública. A existência de um subgrupo que discorda totalmente da afirmativa sugere uma visão que concebe ser as

entidades públicas ambientes organizacionais passíveis da aplicação das categorias conceituais da eficiência, eficácia, efetividade e resultados.

A Pergunta 6 afirma a importância para o controle gerencial, de um indicador único como instrumento para traduzir os resultados dos projetos e atividades nas entidades da administração pública. Em torno de 45 respondentes, do total de 74 dos dois tribunais, concordaram totalmente e mais concordaram do que discordaram com a questão, sugerindo o desejo pela mensuração e estabelecimento de um indicador único, que possa traduzir o resultado das entidades da administração pública. Tal perspectiva aponta, como discutido nos marcos conceituais, para um resultado econômico.

GRÁFICO 3
PERGUNTA 1: OS RELATÓRIOS TRADUZEM

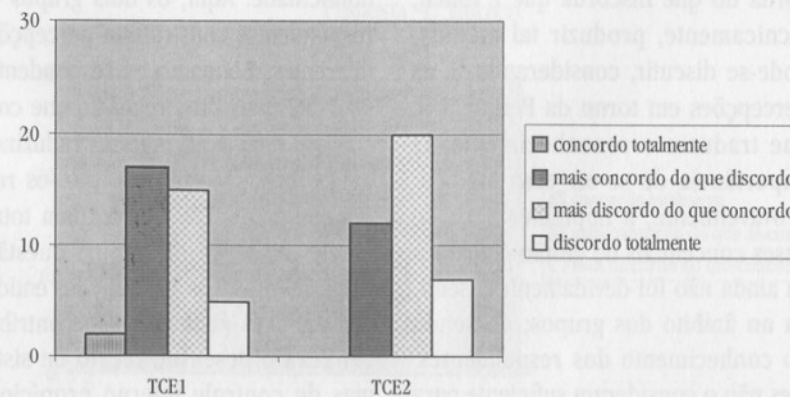
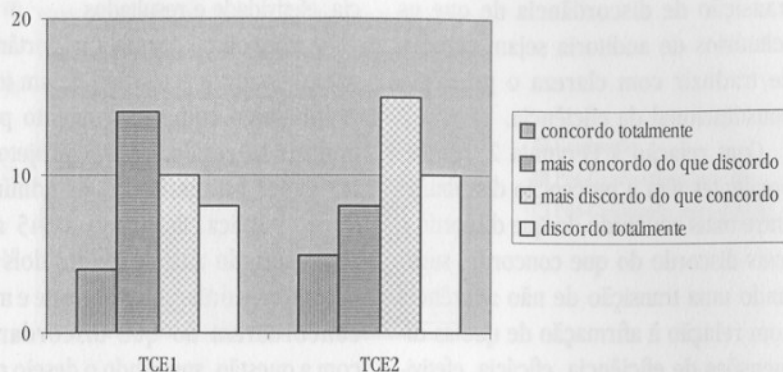


GRÁFICO 4

PERGUNTA 2: EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE



A Pergunta 7 busca a percepção em torno do grau de dificuldade para se produzir um indicador único que seja tradutor do resultado nos órgãos e entidades públicas. A maioria significativa dos respondentes dos dois TCE concorda totalmente e mais concorda do que discorda que é difícil, tecnicamente, produzir tal medida. Pode-se discutir, considerando-se as percepções em torno da Pergunta 6, que traduziu o reconhecimento da importância de se ter essa medida. Provavelmente, a implementação de bases conceituais de gestão econômica ainda não foi devidamente discutida no âmbito dos grupos; ou sendo do conhecimento dos respondentes, eles não o consideram suficiente para produzir uma medida única do resul-

tado nas entidades da administração pública.

A Pergunta 8 afirma que o sistema de controle interno das entidades da administração pública reflete o esforço dos gestores em criar condições para uma adequada avaliação da economicidade. Aqui, os dois grupos de respondentes construíram percepções diferentes. Enquanto os respondentes do TCE1 mais discordam do que concordam com a afirmação, traduzindo uma percepção em transição, os respondentes do TCE2 discordam totalmente em torno da mesma questão, traduzindo que os gestores das entidades públicas auditadas não contribuem para o desenvolvimento de sistemas de controle interno propício à mensuração da economicidade.

A Pergunta 9 afirma que a legalidade é a principal dimensão evidenciada nos relatórios dos TCE. Nessa questão, a maioria dos respondentes dos dois grupos concorda totalmente, mais: concorda do que discorda, construindo uma percepção consensual de que realmente a legalidade é

o aspecto mais presente, em detrimento das outras dimensões que integram a economicidade. No entanto, os dois grupos se distinguem porque, no TCE2, os grupos dos que mais concordam do que discordam e mais discordam do que concordam são maioria em relação ao grupo do TCE1 que

GRÁFICO 5

PERGUNTA 3: EFICIÊNCIA

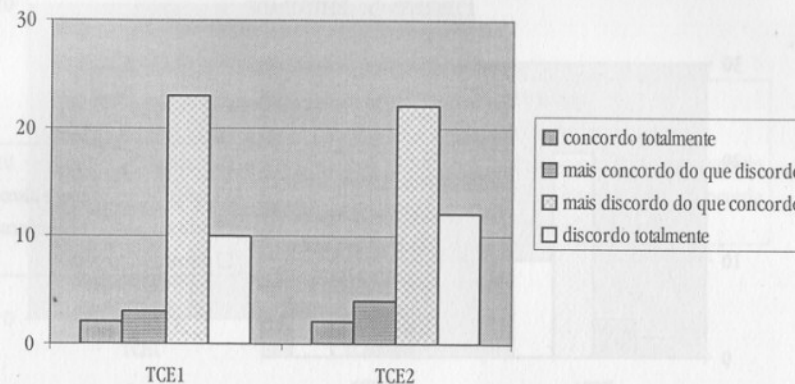
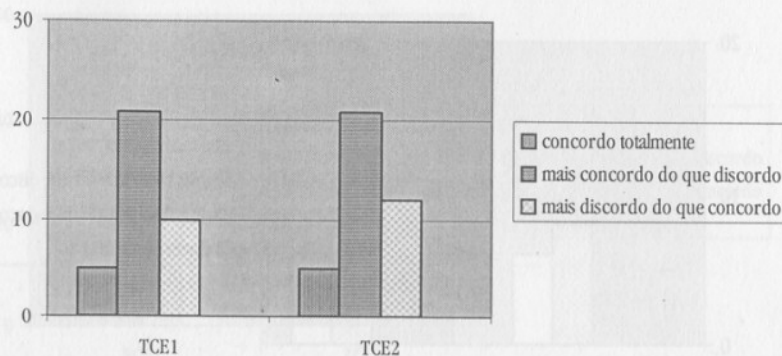


GRÁFICO 6

PERGUNTA 4: EFICÁCIA



A Pergunta 3 afirma que a forma atual como são produzidos os balanços de entidades públicas já permite uma avaliação da eficiência dos gestores. Aqui a maioria dos respondentes dos dois TCE mais discordam do que concordam com a questão, demonstrando a percepção de que avaliar a eficiência através das demonstrações

na forma como são confeccionadas atualmente, é uma tarefa difícil. Com relação às Perguntas 4 e 5, que afirmam a mesma situação para as dimensões da eficácia e efetividade, os dois grupos de respondentes mantêm percepções concordantes de que é difícil avaliar tais dimensões através das mesmas demonstrações contábeis.

GRÁFICO 7
PERGUNTA 5: EFETIVIDADE

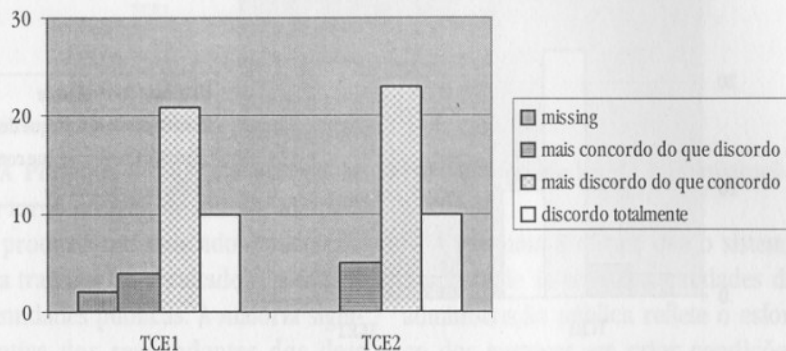
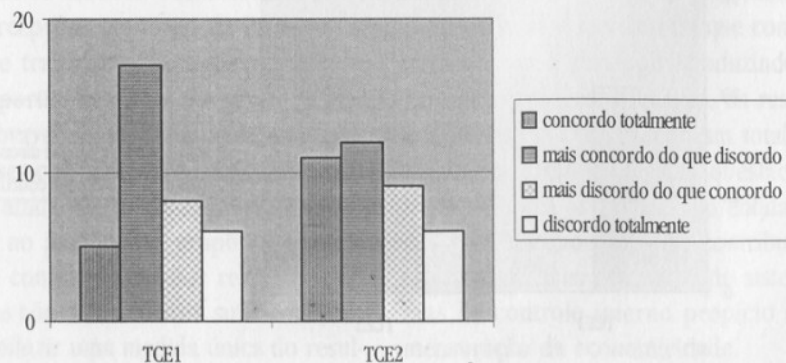


GRÁFICO 8
PERGUNTA 6: CONTROLE GERENCIAL



manifestam percepções semelhantes. Além disso, existe, no TCE2, um grupo de respondentes que discordam totalmente da afirmação, o que não ocorre com o TCE1.

A Pergunta 10 afirma que os relatórios produzidos pelos TCE refletem

adequadamente o nível de economicidade das entidades auditadas. Aqui, os dois grupos constroem uma percepção de mais discordar do que concordar com a questão; no entanto, eles se distinguem porque no TCE1 existe um conjunto de respondentes, em número

GRÁFICO 9
PERGUNTA 7: INDICADOR GERAL

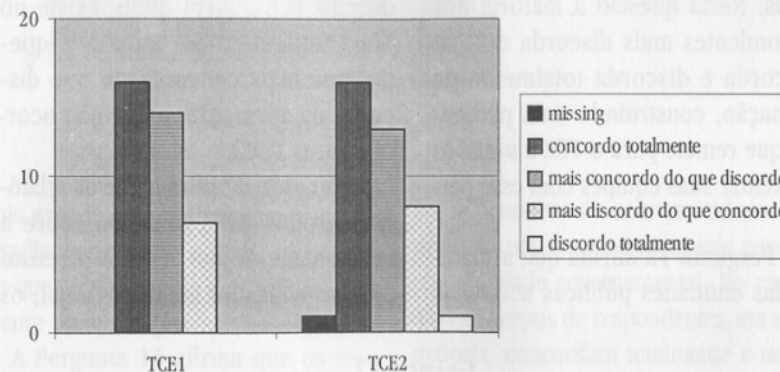
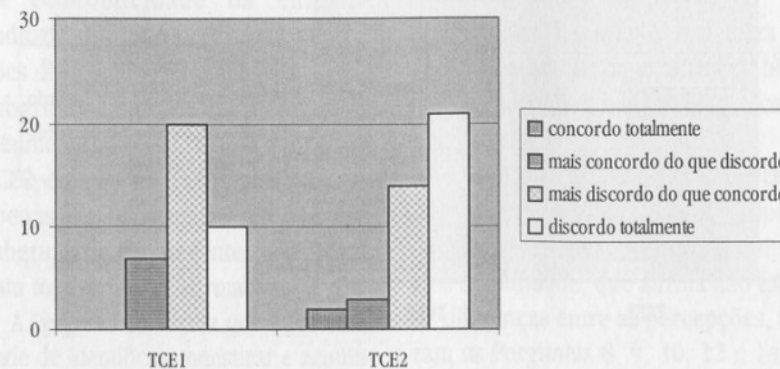


GRÁFICO 10
PERGUNTA 8: AVALIAÇÃO



ro maior do que no TCE2, que mais concordam do que discordam da afirmação. Além disso no TCE2 o subgrupo dos que discordam totalmente é maior do que o subgrupo com percepção assemelhada do TCE1.

A Pergunta 11 afirma que os relatórios produzidos pelos auditores refletem a preocupação dos TCEs em capacitá-los nas técnicas de mensuração do resultado de entidades públicas. Nesta questão a maioria dos respondentes mais discorda do que concorda e discorda totalmente da afirmação, construindo uma percepção que remete para o TCE a omissão em treinar suas equipes com esse perfil.

A Pergunta 12 afirma que a maioria das entidades públicas auditadas

possui sistema de custos que permite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional. A maioria dos respondentes dos dois TCE mais discordam do que concordam e discordam totalmente da afirmação. No entanto os dois grupos se distinguem porque no TCE2 se construiu uma percepção mais radical em torno da discordância da afirmação do que no TCE1; além disso, existe no TCE1 um subgrupo, mesmo pequeno, que mais concorda do que discorda da afirmação, o que não ocorre com o TCE2.

A Pergunta 13 afirma que os relatórios produzidos comentam sobre a necessidade de um sistema de custo para as entidades auditadas. Aqui, os

GRÁFICO 11
PERGUNTA 9: LEGALIDADE

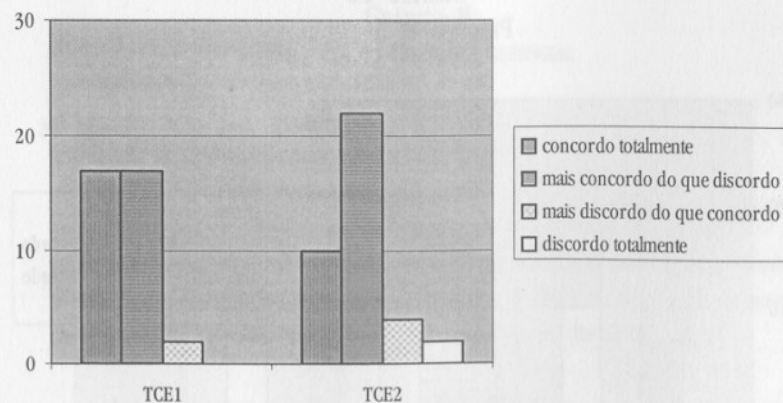
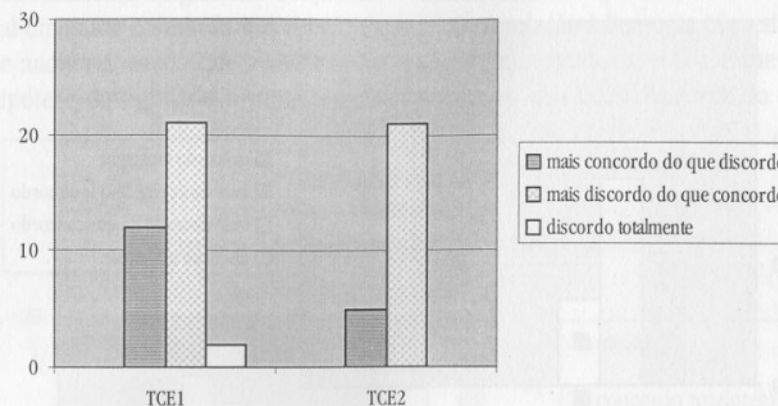


GRÁFICO 12
PERGUNTA 10: ECONOMICIDADE



dois grupos de respondentes têm percepção congruente e mais discordam do que concordam, e discordam totalmente da afirmação.

A Pergunta 14 afirma que os respondentes encontram-se capacitados, enquanto auditores de contas públicas, para produzir relatórios de auditoria cujo enfoque seja a adequação da economicidade da entidade auditada. No caso ocorreram percepções divergentes, na medida em que o subgrupo daqueles que concordam totalmente com a afirmativa é maior no TCE2 do que no TCE1, além de que apenas no TCE2 existe um pequeno subgrupo de respondentes que discordam totalmente da afirmativa.

A Pergunta 15 afirma que a possibilidade de identificar, mensurar e acumu-

lar indicadores de economicidade representa um avanço importante para a contabilidade governamental. No caso, os dois grupos de respondentes, em sua maioria, concordam totalmente e mais concordam do que discordam, não havendo nenhum respondente que discorda totalmente da proposição, o que significa a confirmação da necessidade dessa modelagem conceitual.

O Quadro 1, a seguir, demonstra os resultados dos testes realizados, bem como a decisão correspondente a cada pergunta.

As questões que ensejaram percepções divergentes entre os dois grupos, concluindo-se pela rejeição da hipótese de nulidade, que afirma não existir diferenças entre as percepções, foram as Perguntas 8, 9, 10, 12 e 14.

GRÁFICO 13
PERGUNTA 11: MENSURAÇÃO

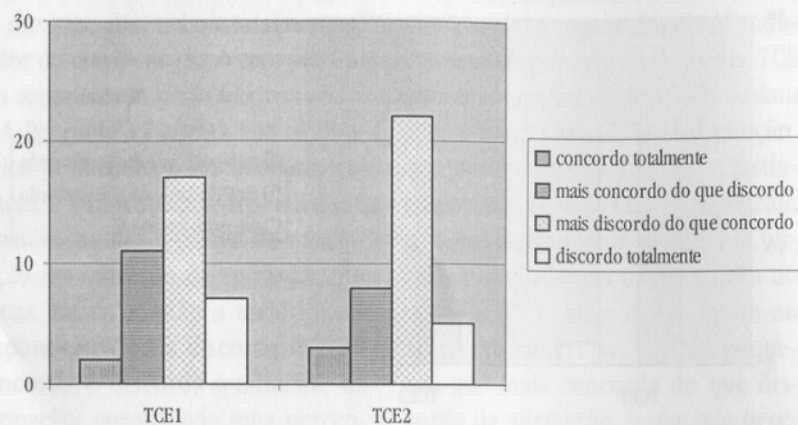
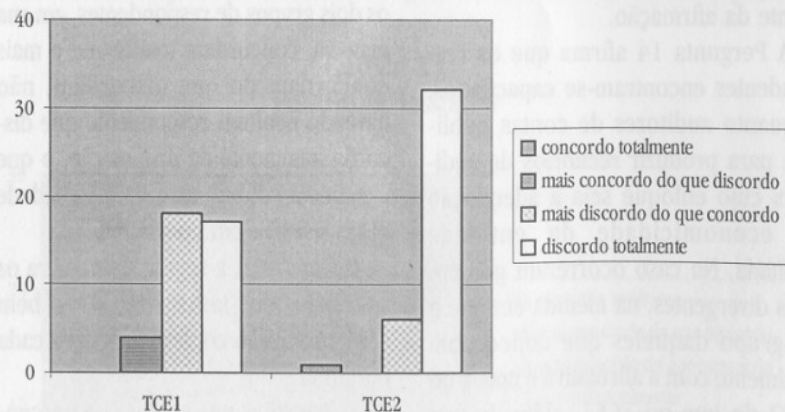


GRÁFICO 14
PERGUNTA 12: SISTEMA DE CUSTOS



No caso da Pergunta 8, as percepções dos dois grupos foram no sentido de reconhecer que os sistemas de controle interno das entidades auditadas não traduzem esforço dos gestores públicos

em criar condições para uma avaliação adequada da economicidade. A divergência se dá em torno do grau de discordância, sendo que no TCE2 existe maior incidência de discordar totalmente.

No caso da Pergunta 9, a maioria dos respondentes aponta para afirmar que realmente a legalidade é a principal dimensão ressaltada nos relatórios de auditoria, sendo que a rejeição da hipótese de nulidade ocorre porque

no TCE1 o subgrupo que concorda totalmente com a assertiva é significativamente maior do que no TCE2.

Com relação à Pergunta 10, a situação é interessante. No TCE1 existe um subgrupo que mais concorda do que

GRÁFICO 15
PERGUNTA 13: NECESSIDADE DE UM SISTEMA DE CUSTOS

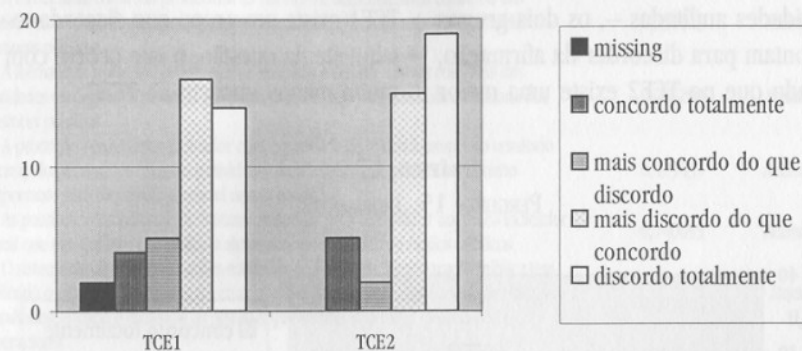
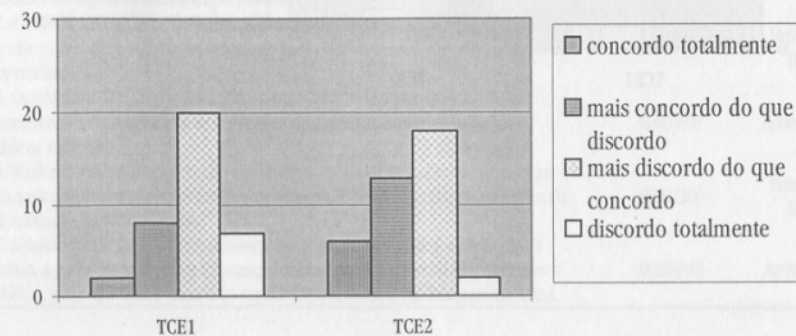


GRÁFICO 16
PERGUNTA 14: ADEQUAÇÃO DA ECONOMICIDADE



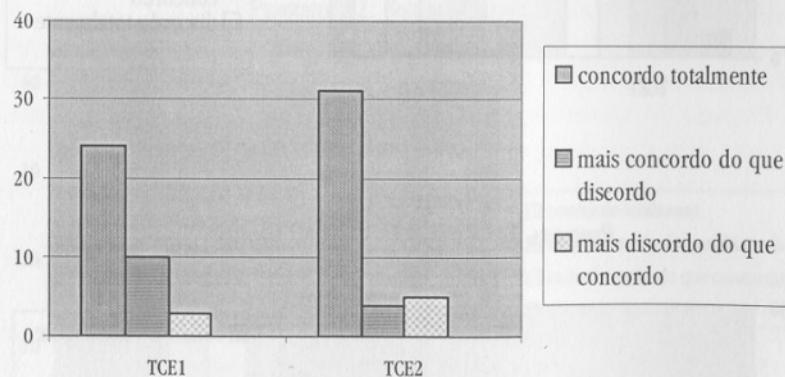
discorda de que os relatórios de auditoria refletem adequadamente o nível de economicidade das entidades auditadas. Já no TCE2, o subgrupo, quase com o mesmo número do mencionado para o TCE1, discorda totalmente de que os relatórios de auditoria reflitam adequadamente a economicidade das entidades auditadas.

Quanto à Pergunta 12 – que afirma a existência de sistemas de custos nas entidades auditadas –, os dois grupos apontam para discordar da afirmação, sendo que no TCE2 existe uma maior

concentração de respondentes que discordam totalmente da questão.

A Pergunta 14 afirma que o respondente se encontra capacitado para produzir relatórios com indicações dos níveis de eficácia e resultados das entidades auditadas. Nesse caso, mesmo com indicações significativas de discordância em torno da questão, respondentes do TCE2 sentem-se completamente capacitados para tal tarefa, sendo que no TCE1 existe um grupo que discorda totalmente da questão, o que ocorre com muito menos impacto no TCE2.

GRÁFICO 17
PERGUNTA 15: INDICADORES



QUADRO 1
RESULTADOS DOS TESTES E DECISÃO CORRESPONDENTE

Perguntas	Assimp.Sig - 2 tailed (Resultado do SPSS)	Decisão
1. Os relatórios de auditoria produzidos pelos tribunais de contas são capazes de traduzir e comunicar com clareza o Princípio constitucional da eficiência praticado pelos gestores públicos.	0,128817	Aceitar H_0
2. Eficiência, eficácia, efetividade e resultados são categorias conceituais que não fazem parte das características de funcionamento das entidades ou órgãos da administração pública.	0,372846	Aceitar H_0
3. A forma atual como são produzidos os balanços e demonstrativos contábeis das entidades ou órgãos públicos, já permitem uma avaliação adequada da eficiência dos gestores públicos.	0,866003	Aceitar H_0
4. A forma atual como são produzidos os balanços e demonstrativos contábeis das entidades ou órgãos públicos, já permitem uma avaliação adequada da eficácia dos gestores públicos.	0,751513	Aceitar H_0
5. A forma atual como são produzidos os balanços e demonstrativos contábeis das entidades ou órgãos públicos, já permitem uma avaliação adequada da efetividade dos gestores públicos.	0,785200	Aceitar H_0
6. A produção de um único indicador com capacidade de tradução ampla do resultado alcançado pelas várias projetos e atividades da administração pública seria muito importante para o controle gerencial nessas entidades.	0,479437	Aceitar H_0
7. As possibilidades práticas são bastante reduzidas para se produzir um único indicador geral que seja tradutor do resultado alcançado nas entidades ou órgãos públicos.	0,740055	Aceitar H_0
8. O sistema de controle interno das entidades ou órgãos da administração pública tem refletido o esforço dos gestores em criar as condições para uma avaliação adequada dos resultados, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.	0,011815	Rejeitar H_0
9. Os aspectos relacionados com a legalidade dos atos dos gestores públicos se constituem na principal dimensão evidenciada nos relatórios produzidos pelos tribunais de contas.	0,035921	Rejeitar H_0
10. Os relatórios de auditoria produzidos pelos tribunais de contas refletem adequadamente o nível de economicidade alcançado pelos gestores públicos.	0,003540	Rejeitar H_0
11. Os relatórios de auditoria produzidos pelos auditores refletem a preocupação do tribunal em capacitá-los nas técnicas de mensuração e evidência do resultado nas entidades ou órgãos da administração pública.	0,971435	Aceitar H_0
12. A maioria das entidades ou órgãos públicos auditados possuem sistema de custos que permite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.	0,000498	Rejeitar H_0
13. Os relatórios de auditoria produzidos pelos tribunais de contas mencionam ou comentam sobre a necessidade de um sistema de custos nas entidades ou órgãos públicos auditados.	0,406607	Aceitar H_0
14. Você está atualmente capacitado para produzir relatórios de auditoria cujo enfoque seja a adequação dos níveis de eficácia e resultados obtidos pelas entidades ou órgãos da administração pública auditadas.	0,002286	Rejeitar H_0
15. A possibilidade de identificar, mensurar e acumular os resultados, a eficiência e a eficácia, a partir dos sistemas de informação de base contábil das entidades ou órgãos públicos, pode representar um avanço significativo para a contabilidade governamental.	0,228846	Aceitar H_0

CONCLUSÕES

Com base nas verificações e análises efetuadas ao longo deste estudo, observa-se que a legalidade, entendida como a adequação dos atos dos gestores aos dispositivos legais, é a principal dimensão presente nos relatórios de auditoria produzidos por auditores de contas públicas dos tribunais de contas, segundo percepções de auditores de campo de dois tribunais de contas estaduais analisados.

Tal realidade se explica porque os demonstrativos contábeis das entidades da administração pública auditadas não permitem, na visão dos respondentes, uma avaliação adequada da eficiência, eficácia e efetividade dos gestores públicos. Na direção de reforço a esta visão, os respondentes percebem que as entidades não possuem sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão, fora da perspectiva da legalidade. Além disso, os respondentes, em sua maioria, concordam que a dimensão da economicidade não se encontra adequadamente refletida nos relatórios de auditoria.

Por outro lado, os respondentes manifestaram concordância sobre a importância de se estabelecer, mediante processo de mensuração contábil, uma medida única que reflita o resultado das entidades públicas. No en-

tanto, concordam que seria difícil, do ponto de vista técnico, chegar-se a tal medida. Uma perspectiva, advinda dos marcos teóricos analisados, identificada como Modelo Conceitual de Gestão Econômica – Gecon sugere a possibilidade conceitual de se estabelecer uma medida de resultado econômico de projetos, atividades e de entidades públicas, apontando para a concretização de uma medida única como discutido. Os grupos pesquisados admitem, majoritariamente, que os relatórios de auditoria produzidos não refletem a preocupação do tribunal em capacitá-los nas técnicas de mensuração e evidenciação do resultado em entidades ou órgãos da administração pública. Apesar disso, cerca de metade dos respondentes percebem que são capazes de produzir relatórios onde o enfoque seja a *economicidade* das entidades auditadas; já outra parcela de respondentes mais discorda do que concorda com a afirmativa, o que reforça a conclusão de que a dimensão da *legalidade* é realmente aquela que mais se evidencia.

A necessidade fundamental de identificar, mensurar e acumular os resultados, a eficiência e a eficácia, a partir dos sistemas de informação de base contábil das entidades ou órgãos públicos, foi a percepção mais forte construída pelos respondentes dos dois

grupos, não ocorrendo nenhuma resposta do tipo discordo totalmente, sendo que a maioria concordou totalmente com a afirmativa.

O cumprimento da missão dos tribunais de contas, especialmente a preocupação em fortalecer o controle interno nas entidades ou órgãos da administração pública, por meio de recomendações contidas nos relatórios preparados pelos auditores, com o objetivo de propiciar um cenário de efeti-

vidade para os gastos públicos no Brasil, passa pela viabilização de um modelo de controle gerencial que permita a fiscalização e acompanhamento da dimensão da *economicidade* e as espécies decorrentes, a *eficiência*, a *eficácia* e o *resultado*. O atingimento de tal objetivo traria para o plano do realizável toda a intencionalidade manifestada nos mandamentos da Constituição Federal, especialmente no seu Art. 70.

REFERÊNCIAS

- BARACHO, Maria Amarante Pastor. "A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da *governance* e *accountability*", *Revista Tribunal de Contas de Minas Gerais*, Belo Horizonte, Vol. 34, n. 1, jan-mar 2000.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. "Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado: Uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos", São Paulo, FEA/USP, 2002, dissertação de mestrado em controladoria e contabilidade, mimeo.
- BRASIL. Constituição (1988), *Constituição da República Federativa do Brasil*, Brasília, Senado Federal, 1988.
- CATELLI, Armando (coord). *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon*, São Paulo, Atlas, 1999.
- CITADINE, Antônio Roque. *Comentários e jurisprudência sobre a Lei de Licitações Públicas*, 3. ed., São Paulo, Max Limonad, 1999.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1975.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral. "A experiência do Tribunal de Contas de Pernambuco no estímulo à participação cidadã", VIII Congresso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 out 2003.
- FIGUEIREDO, Paulo Henrique. "Contratação direta na administração pública", monografia apresentada ao Ministério Público e à Universidade de Alfenas, Belo Horizonte 2001, disponível em http://www.direitoemdebate.net-mon_contratacadireta, acesso 26.07.2004.

- GARCIA, Ronaldo Coutinho. "Avaliação de ações governamentais: Pontos para um começo de conversa", Brasília, 1997, mimeo.
- LIMA, Flávia Danielle Santiago. "O controle das finanças públicas: Sentido, conteúdo e alcance do Art. 70 da Constituição Federal", *Jus Navigandi*, Ano 4, n. 46, Teresina, out 2000, disponível em: <http://www1.jus.com.br>, acesso 27 jul 2004.
- MACHADO, Nelson. "Sistema de informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental" São Paulo, FEA/USP, 2002, tese de doutorado, mimeo.
- PEREIRA, Alexandre. *Guia prático de utilização do SPSS*, 4. ed., Lisboa, Sílabo, 2003.
- RESENDE, Fernando. *Finanças públicas*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2001.
- ROLLO, Alberto & ROLLO, Arthur. "O papel dos tribunais de contas", *DireitoNet*, São Paulo, 20 ago 2003, disponível <http://www.direitonet.com.br/doutrina/artigos/x/12/59/1259/>, acesso 27 jul 2004.
- ROSEN, Harvey S. *Public adminsitration*, 5. ed., MacGraw-Hill International, 1999.
- ROSENBLOOM, David H. *Public adminsitration – Uderstanding, management, politics and low in the public sector*, MacGraw-Hill, 1993.
- SILOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: Um enfoque na contabilidade municipal*, São Paulo, Atlas, 2001.
- SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*, São Paulo, MacGraw-Hill do Brasil, 1975.
- SOUZA, José Bonifácio de. "Conceituação de legitimidade", in <http://www.cursoaprovação.com.br/aulasonline>, acesso 23.07.2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

