

Auditoria de Resultados em Programas Sociais

Autor: Dagomar Henriques Lima

I - Introdução

A auditoria de resultados é uma atividade avaliativa por intermédio da qual as Entidades de Fiscalização Superiores - EFS podem formar juízo sobre o real alcance e os resultados concretos das ações de governo. Na classificação da Organização Internacional das Instituições Supremas de Controle - Intosai, enquadra-se como caso particular da auditoria de desempenho (ISSAI 3000). Além de ser competência legal de diversas EFS, o exame da atividade finalística do governo atende à crescente exigência social por resultados efetivos e eficientes da ação pública. Essa exigência social encontra eco em doutrinas administrativas que preconizam um Estado centrado na eficiente mobilização de recursos para a satisfação dos anseios do cidadão-cliente.

As auditorias de resultado têm dois objetivos principais: a responsabilização por desempenho e o aperfeiçoamento da administração pública.

O tema da responsabilização por desempenho se insere no debate mais geral sobre responsabilidade, que aumentou em importância, e pode ser visto agora como fundamental para todo o futuro do movimento de reforma da administração pública no mundo (FERLIE et al., 1999). Nesse sentido, encontra-se em construção a visão sobre como deve ser a inserção das EFS nos diversos mecanismos de responsabilização existentes no estado democrático com vistas ao aperfeiçoamento da prestação de contas à sociedade sobre o desempenho da ação governamental.

Ao lado da responsabilização por desempenho, o outro grande objetivo da atuação das EFS na auditoria de resultados é o de promover o aperfeiçoamento da qualidade do gasto público. Trata-se de função importante, pois agrega valor público adicional ao controle externo da administração, além de ganhar a colaboração de gestores e de um amplo espectro de atores sociais interessados no melhor desempenho dos programas públicos. O objetivo de induzir melhorias de desempenho faz parte da própria definição de auditoria de desempenho (ISSAI 3000/1.1).

Este texto trata de metodologia que vem usada pelo Tribunal de Contas da União para realizar auditorias de resultado, principalmente em programas sociais de governo.

2 – Auditoria de resultados

Não há consenso sobre uma tipologia de auditoria governamental. Segundo a Intosai (ISSAI 3000/1.1), o escopo completo da auditoria governamental abrange a auditoria de regularidade e a auditoria de desempenho. Além disso, As subdivisões de cada um desses tipos decorrem da especialização em razão da necessidade de conhecimentos específicos.

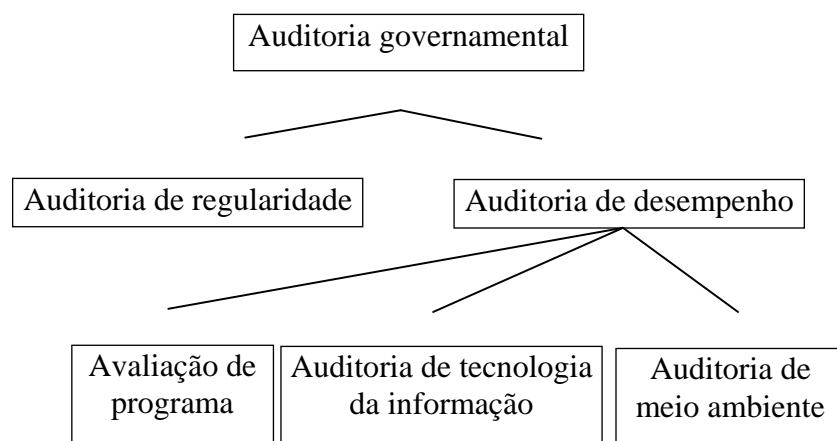


Figura 1 – Tipologia de auditoria governamental, segundo a Intosai.

Fonte: ISSAI 3000.

Conceitualmente, auditoria de desempenho é um exame independente da eficiência e efetividade dos projetos governamentais, programas e organizações, com a devida consideração à economia, com o objetivo de conduzir a melhorias (ISSAI 3000/1.1). Mais adiante, a Intosai detalha mais um pouco a dimensão de efetividade, o que nos permite incluir a auditoria de resultado como espécie de auditoria de desempenho:

(c) auditoria da efetividade do desempenho em relação ao alcance dos objetivos da entidade auditada, a auditoria do real impacto das atividades, comparado com o impacto pretendido

As diretrizes, conceitos e fases da auditoria de desempenho são comuns aos seus subtipos. No entanto, pode haver passos específicos em fases do ciclo de auditoria, bem como especificidades sobre técnicas de coleta e análise de dados. Nesse ponto, fica claro que auditoria de resultado é um tipo de auditoria de desempenho.

Por sua vez, Barzelay (1997, p. 235) argumenta que, conceitualmente, auditoria de desempenho é um nome impróprio porque quer designar um conjunto de atividades de avaliação. Para o autor, auditoria tem a ver com verificação, isto é, conferência de procedimentos em

confronto com padrões. De modo diverso, avaliação envolve julgamento, mesmo que nessa atividade as EFS imitem o estilo característico da auditoria para fazer seu trabalho.

5 - Método de auditoria de resultados

Esta parte do artigo trata da metodologia de execução de auditoria de resultado. Como anteriormente afirmado, a auditoria de resultado é um subtipo da auditoria de desempenho. Logo, as grandes etapas de execução do trabalho são as mesmas. Para a Intosai, o ciclo de auditoria de desempenho abrange as seguintes etapas: planejamento estratégico, trabalho preparatório, estudo principal e monitoramento (ISSAI 3000/3.1).

Apesar de as etapas do ciclo de auditoria de desempenho aplicarem-se aos subtipos dessa modalidade de fiscalização, esses subtipos apresentam particularidades em sua execução e essas particularidades justificam a criação de grupos de trabalho na Intosai para discutir diretrizes mais detalhadas.

Não obstante, a ISSAI 3000 e os documentos técnicos elaborados pelo TCU são usados nesta seção como referências básicas para entender as etapas de condução das auditorias de resultados.

De início será descrito o estilo segundo o qual se conduz a auditoria de desempenho para, em seguida, descrever as etapas do trabalho, tomando-se por base o detalhamento das etapas de auditoria adotado pela EFS brasileira.

Postura e controle de qualidade

A primeira e mais evidente diferença de estilo entre a condução de uma auditoria tradicional e de uma auditoria de resultado pelo controle externo é que na primeira uma das marcas principais é o sigilo do trabalho do auditor enquanto na segunda os auditores devem assumir posição cooperativa com os gestores. Não é possível realizar com sucesso um trabalho que ambiciona induzir melhorias de processos e mesmo de desenho de ações governamentais fechado em uma sala e mantendo sob sigilo seus procedimentos e opiniões, como geralmente se conduzem auditorias de conformidade. Essa mudança envolve ainda a discussão e o acordo com os avaliados sobre questões a serem investigadas, como investigá-las e o modo de reportá-las.

Os maiores aliados das EFS na condução das auditorias de resultados são os gestores dos programas avaliados. Caso os auditados se convençam que as recomendações são fruto de trabalho competente, baseado em metodologias sólidas e apropriadas, e que sua implementação melhorará o desempenho do órgão ou programa, eles se apropriarão do trabalho de auditoria.

Além disso, como eles são os maiores conhecedores da operação dos programas suas contribuições para a avaliação são imprescindíveis. Como destaca Garcia (2001, p. 14):

A definição do quadro referencial e dos elementos constitutivos do processo de avaliação requer um trabalho paciente de negociação cooperativa, com vistas a obter, pelo convencimento racional, um entendimento compartilhado dos pontos comuns aceitos por todos: avaliadores e avaliados. Disso dependerá, em larga medida, a legitimidade da avaliação e, também, a sua validade.

A auditoria de resultados abrange ainda, em todas as fases do trabalho, ampla consulta a atores importantes envolvidos com os temas examinados principalmente para a definição de critérios que servirão de padrão para julgar se o desempenho satisfaz, supera ou é inferior ao esperado.

Valores de legitimação da auditoria de desempenho em geral são a imparcialidade, a *expertise* e o profissionalismo das EFS (BARZELAY, 1997, p. 252). A *expertise* pode ser demonstrada mediante política de recrutamento de pessoal altamente qualificado, como na França, ou do estabelecimento de um sólido processo de controle de qualidade, como nos Estados Unidos. Além da contratação mediante concursos público, que é padrão na administração brasileira, o TCU vem construindo detalhado sistema de controle de qualidade sobre as auditorias de desempenho (BRASIL, 2002c). A aplicação de técnicas padronizadas de auditoria gera papéis de trabalho que resumem o resultado do trabalho analítico. Esses papéis de trabalho padronizados documentam a auditoria e servem ao coordenador e ao supervisor do trabalho como instrumentos de controle de qualidade¹.

O controle de qualidade é concomitante ao desenvolvimento das auditorias. O primeiro nível do controle de qualidade é representado pelo coordenador da equipe. Em paralelo, existe a ação do supervisor dos trabalhos, que, em 2003, passou a ser designado em Portaria junto com a equipe de auditoria. Trata-se, em regra, do titular da diretoria técnica a qual se vincula a auditoria.

Os painéis de referência também são pontos de controle de qualidade concomitante (ISSAI 3000/3.3). Esses painéis, compostos de especialistas externos, auditores seniores e representantes do controle interno e, eventualmente, do Ministério do Planejamento e Orçamento e das Consultorias das Casas Legislativas, são realizados em dois momentos: nas fases de planejamento e de elaboração do relatório. O primeiro painel baseia-se na matriz de planejamento, quando os participantes desafiam a lógica do trabalho e contribuem para focalizar o projeto de

¹ A área técnica do TCU é organizada em secretarias de controle externo e estas em diretorias técnicas. Os coordenadores das auditorias são analistas de controle externo e os supervisores são os diretores técnicos ou os secretários de controle externo (BRASIL, 2000b).

auditoria. O segundo painel de referência tem por base a matriz de achados. Na ocasião, os participantes verificam se as conclusões encontram sustentáculo nas evidências coletadas.

Para o TCU, o ciclo da auditoria de desempenho pode ser resumido pela figura 2. Naquela EFS, em auditoria de resultados, esse ciclo dura cerca de dez meses entre o início da fase de planejamento e a publicação do relatório final de auditoria.

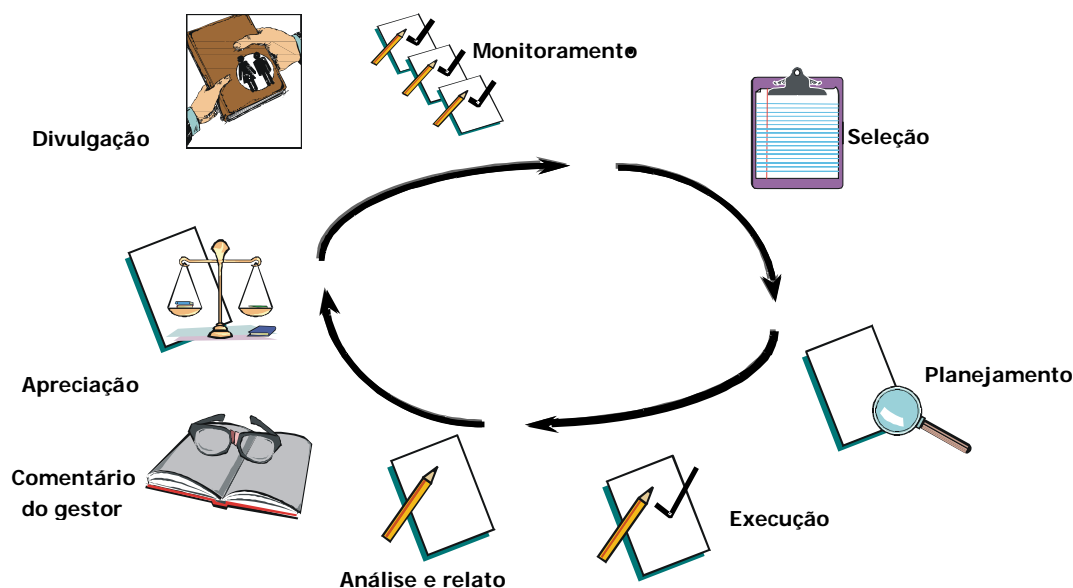


Figura 2 – Ciclo da auditoria de resultados no Tribunal de Contas da União.

Fonte: adaptado de NAO (1996).

O texto que se segue descreve a metodologia usada em cada uma das etapas da auditoria de resultados.

Seleção

A etapa de seleção do objeto que será auditado é tratada pela Intosai na seção de planejamento estratégico (ISSAI 3000/3.2). As diretrizes internacionais afirmam que, idealmente, o planejamento estratégico deve integrar tópicos de auditoria e temas de auditoria em uma perspectiva ampla, que pode levar à execução de vários trabalhos integrados ao longo dos anos sobre certo tema. A decisão sobre quais temas a ser selecionados depende de uma série de fatores.

Podem-se destacar os seguintes fatores que afetam a escolha dos temas de auditoria: o mandato constitucional da EFS; as formas de relacionamento entre Executivo e Legislativo; o status constitucional da EFS; as relações da EFS com entidades da sociedade civil e com o

Legislativo; as preferências políticas e doutrinárias de grupos de interesse externos e internos; a atuação de outras entidades, no país ou no exterior, que realizam avaliação de desempenho (BARZELAY, 1997, p. 248).

A seleção de temas de auditoria é sem dúvida a questão mais polêmica (o que não significa dizer a mais importante) para os técnicos do TCU que realizam auditorias de resultados. As discussões sobre a questão estão na gênese da edição, em dezembro de 2002, do artigo 238, III, do Regimento Interno do TCU (BRASIL, 2002b). Esse dispositivo preconiza a realização de levantamento² para que se estude a viabilidade de realização de uma determinada auditoria.

Na verdade, um dos consensos a que se chegou foi a realização de estudo de viabilidade antes do planejamento da auditoria. O processo de seleção antes desse ponto é que se encontra em constante discussão. Atualmente, em termos gerais, a seleção de objetos de auditoria segue as seguintes etapas.

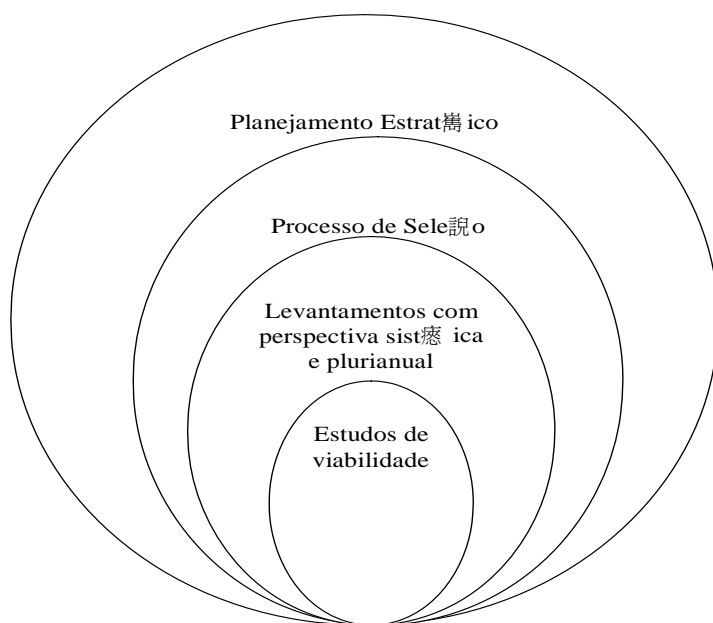


Figura 3 – Processo de seleção de objetos de auditoria e o planejamento estratégico.

Conforme a representação da figura 3, o processo de seleção deve ter perspectiva plurianual e estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico e ao sistema de

² Tipo processual do TCU que corresponde a uma fiscalização que visa colher informações.

planejamento anual da EFS. Idealmente, a seleção de objetos específicos deve estar integrada em perspectiva geral sobre temas de auditoria (ISSAI 3000/3.2).

O planejamento estratégico da EFS define os rumos e as diretrizes que orientam o processo de seleção, mas também inclui outros elementos como a análise dos ambientes interno e externo da instituição, suas competências organizacionais, a declaração de negócio, missão e visão, entre outros. Um dos riscos que as EFS correm ao não orientar seu processo de seleção de forma integrada é o de realizar ações de fiscalização desconexas que não permitam fazer afirmações sobre regularidade, economia, eficiência, efetividade de setores ou organizações de governo. Essa situação pode levar à falta de foco, dispersão ineficiente de esforços, sentimento interno de que se trabalha muito, mas não se consegue chegar a lugar algum.

Uma vez definidas as grandes áreas de atuação, levando em consideração os objetivos da EFS, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser melhor focado, passando-se ao exame das informações setoriais das ações de governo em confronto com critérios de seleção. É possível destacar quatro principais critérios gerais para seleção de objetos de auditoria: materialidade, relevância, risco e agregação de valor (ISSAI 3000/3.2). Os levantamentos setoriais trazem informações para que as instâncias de decisão da EFS priorizem as indicações de fiscalizações a serem realizadas, levando-se em consideração os recursos disponíveis, o contexto da EFS, a articulação das ações de fiscalização e outros elementos.

Caso necessário, antes de se decidir por realizar fiscalização em particular, a EFS pode conduzir estudo de viabilidade que examine a conveniência e a oportunidade de realizar auditoria específica. Como o levantamento setorial tem perspectiva plurianual, uma indicação específica de fiscalização pode sofrer mudanças em suas características algum tempo após o encerramento do levantamento. Essas mudanças podem exigir reavaliação dos critérios de seleção e a indicação ou não da realização da fiscalização. Outro motivo é que as informações levantadas, em abordagem sistêmica, podem não ser suficientes para decidir sobre a realização de fiscalização específica, para a qual seriam necessárias informações mais detalhadas.

Tendo sido aprovada a realização da auditoria pela instância decisória da EFS, passa-se à primeira fase da auditoria propriamente dita: o planejamento.

Planejamento

Segundo a Intosai (ISSAI 3000/3.3), antes de iniciar o trabalho principal (*main study*) é necessário estabelecer os objetivos da auditoria, seu escopo e a metodologia a ser aplicada. Nesse

ponto, a metodologia seguida pelo TCU difere um pouco do preconizado pela ISSAI 3000 porque o trabalho preparatório ao qual a Intosai se refere inclui o estudo sobre a viabilidade de se realizar a auditoria. No TCU essa atividade é realizada na fase de seleção.

Além disso, as diretrizes da Intosai também afirmam que às vezes é recomendável evitar o estabelecimento de critérios detalhados na fase de planejamento porque o conhecimento sobre o objeto de auditoria é limitado (ISSAI 3000/3.3). Do contrário, a metodologia apresentada no Manop (BRASIL, 2000c) preconiza a clara definição do objeto de auditoria, bem como do problema, das questões que serão investigadas e os respectivos critérios. A metodologia prevê que a maior parte do trabalho seja concentrada na fase de planejamento. Essa fase é constituída, na maior parte, pela análise preliminar do objeto de auditoria.

Apesar do nome, a análise preliminar do objeto de auditoria é na verdade uma investigação exploratória sobre o tema definido no estudo de viabilidade. Nessa fase definem-se objeto, problema e questões de auditoria, pronunciadas no estudo de viabilidade. A maioria dos documentos sobre técnicas de auditoria de desempenho publicada pelo TCU versa sobre técnicas de diagnóstico (de conhecimento do objeto de auditoria), que também são utilizadas para a análise de evidências.

Na primeira etapa do planejamento a equipe busca conhecer, mediante aplicação de técnicas de diagnóstico, a maneira pela qual as ações governamentais são implementadas. A legislação do programa é analisada, e são elaborados, com os gestores, mapas de processos (BRASIL, 2000f), mapa de produtos e impactos (BRASIL, 2000e) e identificados os *stakeholders* que atuam no programa (BRASIL, 2001a) e as linhas de responsabilidade (BRASIL, 2001c). Mais raramente, por falta de clareza normativa, é necessário examinar a formulação do programa mediante análise de seu marco lógico (BRASIL, 2001d). A aplicação de cada uma das técnicas ao longo de toda a auditoria gera papéis de trabalho que são validados por gestores e especialistas e submetido ao supervisor da auditoria. Gestores, especialistas e beneficiários são entrevistados (BRASIL, 1998d) e dados preliminares de desempenho são colhidos para identificar oportunidades de melhoria e formular o problema a ser investigado.

A formulação do problema e das questões de auditoria é a tarefa mais importante da fase de planejamento. Por vincular-se estreitamente ao processo criativo, a formulação de problemas não se faz mediante a observação de procedimentos rígidos e sistemáticos. No entanto, segundo Selltiz (1967), existem algumas condições que facilitam essa tarefa, tais como a imersão

sistemática no objeto, estudo da literatura existente e discussão com pessoas que acumulam muita experiência prática no campo de estudo.

A consulta a especialistas é parte essencial do processo de definição do problema a ser investigado. Parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA que permite acesso a estudiosos dos mais diferentes temas ligados à ação de governo. Além disso, são identificados colaboradores na academia, em entidades da sociedade civil organizada, parlamentares e especialistas no serviço de dentro do governo.

Para a construção das questões de auditoria, o Manop (BRASIL, 2000c, p. 35-37) sugere a adoção de abordagem baseada no método cartesiano de solução de problemas. Na prática, segue-se a recomendação de se investigar um número limitado de questões claras e focadas, mas que nem sempre são todas diretamente relacionadas com um problema único. O dilema é conciliar os recursos disponíveis (principalmente tempo), as recomendações metodológicas e o imperativo de investigar os maiores entraves ao bom desempenho do programa social. Pode acontecer, e é freqüente, que existam oportunidades de melhoria em áreas bem distintas de um programa. Em princípio, essa situação geraria problemas de auditoria para cada uma das áreas, cada um a ser investigado mediante um conjunto de questões.

Ponto crucial do planejamento é a definição de critérios de auditoria como requisito para se formular opinião sobre o desempenho do programa. Os critérios podem ser definidos como normas, padrões, medidas e expectativas de desempenho, práticas geralmente aceitas e *benchmarks* contra os quais o desempenho é comparado ou avaliado (GAO, 2007, p. 70). A necessidade de se dispor de critérios não é trivial. Por vezes os critérios devem ser construídos em acordo com os atores do programa. Essa situação ocorre com freqüência quando se está examinando processos de trabalho do programa. Por vezes, usam-se casos de boas práticas, reconhecidos por gestores e especialistas como meios de se alcançar bom desempenho.

Os critérios (padrões) de auditoria devem estar suficientemente precisos e detalhados, para que possam servir à: definição de arcabouço conceitual básico sobre o que é bom desempenho, facilitando a comunicação entre os atores envolvidos na auditoria; delimitação do escopo da auditoria; orientação da coleta de dados, indicando como obter evidências significativas; fixação de parâmetros balizadores das conclusões e recomendações da auditoria (BRASIL, 2000c).

Os critérios podem se referir a qualquer das dimensões de desempenho tradicionalmente usadas na legislação que trata de auditoria de desempenho em diversos países, isto é, economia, eficiência e efetividade.

Definidos o problema, as questões e os critérios de auditoria, a equipe de auditoria elabora os instrumentos de coleta de dados a ser aplicados na fase de execução. São questionários a ser usados em pesquisas, formulários de entrevista, roteiros de entrevistas em grupo, roteiros de observação direta. Esses instrumentos correspondem aos métodos de coleta de informações mais usados pelo TCU em avaliação de programas: pesquisas postais, entrevistas em profundidade e em grupo, observação direta.

Os instrumentos de coleta de dados são testados em situações reais de campo ainda na fase de planejamento. O teste piloto é realizado para verificar a adequação dos instrumentos de coleta de dados, para conferir se as premissas sobre o funcionamento do programa são válidas e para garantir que as providências adotadas são suficientes para evitar problemas operacionais na execução da auditoria (BRASIL, 2000c, p. 25). O teste piloto serve para reduzir as incertezas decorrentes da coleta de dados em situações que exigem, por exemplo, deslocamentos para locais de difícil acesso e contato com público que exige cuidados especiais de abordagem e linguagem para ser entrevistado.

O trabalho de planejamento é registrado em relatório submetido ao ministro relator da fiscalização. Uma vez aprovado o projeto de auditoria, passa-se à coleta de dados em maior escala, na fase de execução.

Execução

A fase de execução ou de trabalho de campo é tratada pela Intosai de forma integrada com as fases de análise de dados e de elaboração do relatório (ISSAI 3000/4). A principal diferença entre o preconizado pela Intosai e a metodologia do TCU é que, para a EFS brasileira, quase todo o processo de discussão com os atores interessados no objeto de auditoria é realizado ainda na fase de planejamento, que ocupa a maior parte do tempo total da auditoria. Para a Intosai, o trabalho de campo é um processo contínuo de aprendizagem durante o qual as hipóteses de trabalho, questões de auditoria, podem ser alteradas a medida em que os auditores aprofundam seus conhecimentos (ISSAI 3000/3.3). Para o TCU, a formulação das questões de auditoria deve ser cuidadosamente realizada ainda na fase de planejamento. Apenas excepcionalmente as hipóteses podem ser alteradas, após discussão com o a supervisão da auditoria.

Uma vez aprovado o projeto de auditoria, os instrumentos de coleta de dados (roteiros de entrevistas, de observação direta, questionários) aplicados em caráter exploratório ou à título de teste na fase de planejamento são usados para colher dados em massa, ou em profundidade, na fase de execução.

Nessa fase, a equipe de auditoria, auxiliada, se necessário, por técnicos de outras unidades da EFS, coletam dados que, depois de analisados, geram informações que servem de evidências para as conclusões da auditoria.

A coleta de dados pode ser orientada por plano amostral que visa conferir poder de inferência estatística às informações apuradas. Em geral, pesquisas postais com gestores públicos (diretores de escolas, de unidades de saúde, secretários municipais, gerentes de postos de serviço) são realizadas com amostra estatística.

Nas visitas de estudo, são coletados dados sobre boas práticas de gestão que servem de base para a formulação de recomendações (BRASIL, 2000g). Também são coletadas informações sobre as conseqüências negativas para o desempenho do programa geradas por más práticas, que servem de evidência sobre a importância de adotar medidas para corrigir problemas. Essas conseqüências negativas podem ser, entre outras, desperdício de recursos públicos, não alcance de metas de prestação de serviço ou de entrega de produtos, falta de atendimento a grupos populacionais vulneráveis, incapacidade de geração dos resultados esperados a partir dos serviços ou produtos postos a disposição da população.

Análise e relato

Os dados coletados na fase de execução são analisados mediante perspectiva comparativa das experiências das unidades pesquisadas (escolas, hospitais, serviços locais de atendimento a idosos, pessoas portadoras de deficiências, crianças, bancos de alimentos) em prestar o serviço público ou entregar produtos para a população. Em geral não são aplicadas técnicas sofisticadas de análise estatística de dados³, mas estudo dos relatos coletados em entrevistas, comparações de práticas coletadas em observações diretas e análise de frequência de respostas aos questionários de pesquisas postais.

A Intosai estabeleceu padrões e diretrizes para a apresentação dos resultados de auditoria na parte 5 da ISSAI 3000. Na EFS brasileira, as conclusões da auditoria são discutidas em painel

³ Há exceções, como a avaliação do Programa Irrigação e Drenagem (BRASIL, 2002e), na aplicou-se a análise de envoltória de dados – DEA.

de referência, já mencionado anteriormente, e registradas em relatório preliminar. A elaboração do relatório é normalizada (BRASIL, 2004b) e obedece a esquema lógico, semelhante ao da auditoria tradicional. Os capítulos principais do relatório correspondem às questões de auditoria. Esses capítulos são subdivididos em seções que correspondem aos achados de auditoria, isto é, são conclusões da auditoria sobre pontos específicos de investigação.

Antes de ser encaminhado para apreciação do ministro relator, o relatório é submetido aos gestores do programa nos órgãos federais supervisores para que eles apresentem seus comentários.

Comentários do gestor ou processo de *clearance*

Apesar de a Intosai não tratar da etapa de comentários do gestor separadamente, as diretrizes afirmam que, antes da publicação, deve ser dado aos auditados a oportunidade de examinar o conteúdo do relatório de auditoria de desempenho (ISSAI 3000/4.5).

Quando se mencionam “boas práticas reconhecidas pelos gestores” como critério de auditoria, subentende-se um processo de *clearance*. As auditorias de programa sociais realizadas pelo TCU nos últimos anos provocaram uma evolução dos métodos de fiscalização adotados pelo Tribunal na área de desempenho para torná-los mais participativos, incorporando a discussão de todos os principais pontos (problema, questões, técnicas, achados, recomendações) com gestores, especialistas, outros órgãos de controle e demais *stakeholders* envolvidos. Boa parte desse processo de discussão já foi descrita, por isso cabe apenas discorrer sobre a manifestação final do gestor sobre o relatório de auditoria.

Os técnicos, coordenadores e supervisores das auditorias no TCU estão cada vez mais alertas para evitar recomendações de difícil monitoramento, vagas ou imprecisas, sem invadir a esfera de discricionariedade dos gestores. Recomendações para a adoção de boas práticas são acompanhadas de exemplos coletados em visitas de estudo, que são oferecidos como sugestão, mas também para deixar claro que existem soluções. Como já mencionado, tanto o projeto de auditoria quanto suas conclusões (achados e recomendações) são objeto de discussão em painéis de referência com especialistas na área de atuação do programa e no controle do desempenho na administração pública. Os gestores, que são especialistas no serviço, participam da formulação do projeto de auditoria e são ouvidos sobre as conclusões. O entendimento que surge da discussão ajuda a equipe de auditoria a amadurecer as recomendações, apesar do curto espaço de tempo empregado para a análise dos dados coletados em campo e para a elaboração do relatório

preliminar (cerca de cinco semanas). Esse contato da equipe de auditoria e gestores ao longo da auditoria não é suficiente para garantir que os auditados tenham sua visão sobre o desempenho do programa social discutida no relatório.

No TCU, uma vez terminado o relatório preliminar, cópia é encaminhada ao gestor com prazo de 15 dias para que sejam encaminhados seus comentários. A princípio, como todos os principais pontos da auditoria foram previamente discutidos, não deveria haver surpresas nem demoras. No entanto, o resumo apresentado ao gestor em forma de papéis de trabalho, resultado das técnicas de diagnóstico, de matrizes de planejamento e de achados, ganha colorido quando apresentado em texto argumentativo, ilustrado por estudos de caso, fotos, gráficos e tabelas. Além disso, altos gerentes, nem sempre presentes ou atentos ou informados sobre o desenvolvimento da auditoria podem reagir às conclusões apresentadas. Não se pode esquecer ainda que resultados negativos podem gerar reação defensiva para marcar posição política.

A utilidade das recomendações de auditoria para a melhoria dos resultados dos programas sociais está diretamente relacionada com o controle de qualidade sobre o trabalho e o processo de *clearance* com os gestores.

As ponderações dos gestores acatadas pela equipe de auditoria são imediatamente incorporadas ao relatório. Em geral, são acrescentadas informações sobre providências em curso já adotadas pelo gestor, atualizados dados de desempenho ou alterado o tom com que foi relatada alguma conclusão.

Os comentários dos gestores que não são suficientes para convencer a equipe a acrescentar, alterar ou excluir elementos do relatório integram um capítulo denominado “comentários do gestor” (BRASIL, 2000c, item 6.5).

A fase de *clearance* encerra a elaboração do relatório de auditoria. Em seguida, o relato da equipe é encaminhado para apreciação do Tribunal.

Apreciação e divulgação

A legislação brasileira exige que os relatórios de auditoria sejam submetidos pelo ministro relator da matéria ao colegiado de ministros que forma o Tribunal de Contas (BRASIL, 2002b, art. 15, I, m). Como resultado, o TCU emite um acórdão que formaliza as recomendações de auditoria, segundo o entendimento que os ministros formam sobre a necessidade de adoção de providências para aperfeiçoar o desempenho do programa social.

O relatório, ou um resumo dele, acompanhado do voto do ministro relator e do acórdão do Tribunal é publicado na imprensa oficial e encaminhado para os ministérios interessados, comissões especializadas da Câmara e do Senado e gestores locais. Em seguida, o relatório pode ser publicado na íntegra em volume com tratamento gráfico que o torne mais amigável.

A identificação dos principais destinatários do relatório de auditoria é realizada ao se fazer a análise de atores principais. São eles os gestores federais, estaduais e municipais do programa avaliado, representantes da sociedade civil organizada, como organizações de usuários, órgãos financiadores, organismos internacionais, comissões temáticas do Senado e da Câmara, as comissões de fiscalização das duas Casas Legislativas, especialistas independentes e instituições especializadas, a imprensa de massa e a imprensa especializada.

Outros destinatários recebem apenas um sumário executivo para efeito de divulgação e para que decidam sobre a necessidade de ler o relatório de auditoria na íntegra. Os relatórios podem ser solicitados ao TCU ao acessados na internet.

A preocupação com a divulgação dos resultados da auditoria vincula-se ao objetivo do controle externo de contribuir para responsabilização dos agentes públicos pelo desempenho dos programas de governo. Essa responsabilização é realizada mediante controle social e parlamentar, o que explica o cuidado em divulgar a auditoria para as comissões temáticas do Congresso Nacional, organizações de usuários e imprensa.

As informações sobre desempenho devem ser usadas para alimentar o debate técnico e político sobre os programas sociais e induzir melhorias efetivas na atuação das ações de governo. Os atores interessados podem assim acompanhar a implementação das recomendações e a evolução do desempenho dos programas.

Monitoramento

A fase de monitoramento aumenta a probabilidade de implementação das recomendações de auditoria, fornece à EFS *feedback* sobre seu trabalho, bem como informações sobre as melhorias conseguidas para o Poder Legislativo e para o público (ISSAI 3000/5.5).

Os programas sociais avaliados pelo TCU são monitorados durante cerca de três anos, por intermédio de processos de fiscalização específicos (BRASIL, 2002d e 2002b, art. 243). O monitoramento baseia-se em plano de ação, encaminhado ao Tribunal pelos gestores. Esse documento contém as medidas a serem adotadas para implementar as recomendações, bem como o respectivo cronograma e responsáveis.

O último monitoramento, além de verificar o cumprimento do plano de ação, também objetiva identificar, e se possível medir, o impacto que a implementação das recomendações teve sobre o desempenho do programa.

O percentual de recomendações implementadas ou em implementação ao fim do período de monitoramento é usado como indicador do desempenho da atuação do TCU.

Considerações finais

No esforço de tornar o governo mais responsável perante a sociedade, o conseqüentemente, mais democrático, a principal função das EFS é auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo da administração pública (ISSAI 3000/2.1). As EFS devem ter independência e competência para realizar trabalhos de fiscalização por iniciativa própria, inclusive auditorias de resultados (ISSAI 3000/Parte 2).

Para cumprir essas atividades, as EFS devem investir na formação de pessoal para a condução de auditorias de resultados, bem como desenvolver metodologias, técnicas e procedimentos para investigação de questões de economia, eficiência e efetividade.

Limitações à execução das auditorias de resultados, decorrentes do contexto de cada EFS, podem ser superadas por meio de certas medidas, como o estabelecimento de mecanismos consistentes de controle de qualidade, maior aproximação com o Poder Legislativo e o desenvolvimento de abordagens técnicas inovadoras no tratamento das auditorias.

As EFS detêm série de competências que demandam recursos humanos e materiais para sua consecução e a auditoria de resultados é mais uma atividade que concorre por recursos. Em geral, o tempo é limitado para que técnicas mais sofisticadas de análise de dados possam ser aplicadas e para que ocorra o amadurecimento das idéias surgidas do contato com a bibliografia especializada e *stakeholders* envolvidos. Daí a necessidade de mecanismos que garantam a qualidade dos trabalhos.

Essas providências podem trazer novo vigor ao desenvolvimento das auditorias de resultados nas EFS, área dinâmica e ávida de inovações, que deve ainda se estruturar para contribuir com outros órgãos dos sistemas de controle nacionais.