

O Controle da Gestão dos Recursos Públicos: Bases Conceituais e o Falso Dilema “Regularidade *Versus* Resultados”

Paulo Roberto Simão Bijos.

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União – TCU.

Resumo: Este artigo apresenta os fundamentos teóricos do controle, retratando-o, de início, como função administrativa organicamente articulada em uma estrutura piramidal de controle, constituída pelas instâncias de controles internos, auditoria interna e auditoria externa. Em paralelo, traça a distinção entre: controle e auditoria; controles internos e auditoria interna; e auditoria interna e auditoria externa. Adicionalmente, explora a conexão entre auditoria e os conceitos de teoria da agência, governança corporativa e *accountability*. Em particular, expõe os elementos centrais do sistema brasileiro de *accountability* horizontal, pertinente ao controle da gestão dos recursos públicos, com ênfase no modelo federal, e analisa a inter-relação entre as principais vertentes desse sistema de controle, abrangendo o dilema regularidade x resultados.

Palavras-chave: controle, auditoria, pirâmide de controle.

1. Controle

Controlar é preciso. Mas quem quer ouvir falar de controle?
(Carlos Estevam Martins)

Considerando que, no campo da administração pública, a palavra “controle” ainda é abordada como tabu¹ em determinados círculos de debates, torna-se pertinente contribuir para sua melhor compreensão mediante

¹ Essa já era a percepção de Martins (1988), há mais de vinte anos, sobre a questão do controle no âmbito das ciências sociais brasileiras.

a apresentação de seus fundamentos teóricos, adotando-se como ponto de partida o estudo do controle enquanto função administrativa.

É fato que, desde a época de Fayol (1841-1925), até o presente, o controle tem sido invariavelmente elencado como uma das principais funções da administração. Tomando-se como referência a abordagem desenvolvida por MAXIMIANO (2008, p. 6), autor contemporâneo, pode-se dizer que o processo administrativo abrange cinco grandes funções: planejamento, organização, liderança, execução e controle. À luz da teoria da administração, portanto, quem não controla não administra, ou administra mal, sendo equivocada a suposição de que o controle se limita a algo externo às organizações, de natureza exclusivamente fiscalizadora.

Um importante marco da assimilação dessa racionalidade administrativa pelo sistema normativo brasileiro é o Decreto-Lei nº 200/1967, diploma legal que, em seu art. 6º, positivou o controle – ao lado do planejamento, da coordenação, da descentralização e da delegação de competência – como princípio fundamental a ser observado pelas atividades da administração pública federal. Conforme advertira FRANCO SOBRINHO (1975, p. 88), essa construção “não traduz, por certo, simples especulação legislativa, pois a noção de controle constitui um dos capítulos mais importantes da moderna teoria administrativa”.

Quanto à conceituação da função administrativa em exame, MAXIMIANO (2008, p. 91), em aprofundamento, leciona que são elementos constituintes do processo de controle: definição de padrões de controle, aquisição de informações, comparação e ação corretiva, e recomeço do ciclo de planejamento.

Esse significado de controle, importa assinalar, é relativamente estável em diferentes áreas do conhecimento. No universo contábil, por exemplo, MARTINS (2006, p. 305), em linha com a abordagem até então exposta, apresenta uma sucinta e pertinente abstração do que seja a função administrativa em estudo, ao resumir que “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”. Na seara da ciência política, também se preserva essa mesma essência: para Carlos Estevam Martins, que endossa expressamente a teoria clássica de Fayol, os

compêndios da teoria administrativa se traduzem na percepção de que o processo de controle representa a garantia da concretização de expectativas. Sob essa ótica, MARTINS (1998, p. 11-12) acrescenta que:

De fato, o controle é um aspecto fundamental da vida do Estado e da sociedade. Onde quer que haja objetivos a serem alcançados, padrões a serem respeitados, regras a serem obedecidas, condições a serem satisfeitas; onde quer que a ação individual supere o egocentrismo infantil para tornar-se ação socialmente significativa; onde quer, enfim, que haja interação civilizada, existe a necessidade de um fluxo permanente e sistemático de operações de controle.

Sendo nítida a existência de um núcleo comum transdisciplinar, sobre o qual gravitam as mais variadas representações do conceito em estudo, depreende-se que o cerne do processo de controle reside no confronto entre uma **situação** encontrada (o que é) e um **critério** pré-estabelecido (o que deveria ser). Esse cotejamento, é claro, não representa um fim em si mesmo; é a base para eventuais ações corretivas, sem prejuízo, evidentemente, do fato de que, quanto ao momento, além de posterior, o controle ainda pode ser classificado como prévio ou concomitante. *Grosso modo*, então, a equação fundamental do controle pode ser apresentada da seguinte forma:

$$\text{Controle} = (\text{Situação} \times \text{Critério}) + \text{Atitude}$$

Essa equação, vale ressaltar, aplica-se aos mais variados contextos. MAXIMIANO (2008, p. 366), por ilustração, ao discorrer sobre planejamento estratégico, assevera que, em qualquer momento, o ciclo de planejamento pode ser reiniciado com base nas informações de controle, as quais podem indicar que a estratégia funciona corretamente, se os objetivos estiverem sendo atingidos.

No campo da auditoria, a equação em foco constitui o fundamento do “achado de auditoria”, jargão este que equivale justamente à noção de desvio, resultante do confronto entre situação e critério. Conforme o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010, p. 35):

Achado é a discrepância entre a situação existente e o critério. [...] O achado contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada). Quando o critério é comparado com a situação existente, surge o achado de auditoria. (ISSAI 3000/4.3, 2004). (grifou-se)

2. Controle x Auditoria

Há, de fato, uma proximidade visceral entre o conceito de controle até então delineado e o de auditoria, conforme se depreende das Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (2010, p. 13):

Um conceito de **auditoria** geralmente aceito, devido à sua amplitude, é o que a define como o exame independente e objetivo de uma **situação** ou condição, em confronto com um **critério** ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado. (grifou-se)

Em que pese essa acentuada identidade conceitual, auditoria e controle se distinguem, sobretudo, por meio de critério orgânico, já que, enquanto a auditoria é realizada por um órgão de controle ou pela pessoa de um auditor, o controle, em sentido lato, estabelece-se mediante políticas de controle definidas pelas próprias organizações, que independem da existência de órgãos ad hoc, especificamente concebidos para esse fim.

Essas políticas de controle dizem respeito aos chamados controles internos, às vezes subdivididos em controles internos administrativos e controles internos contábeis, materializados na forma de manuais de rotinas e procedimentos, definição de responsabilidades e alçadas, rodízio e segregação de funções, procedimentos de autorização e aprovação, controles sobre transações, sistemas de monitoramento de resultados etc.

3. Controles Internos x Auditoria Interna

Administrativos ou contábeis, a distinção central a ser enfatizada é que, no interior das organizações, os controles internos não se confundem com as auditorias internas. Conforme ressalta ATTIE (2009, p. 182):

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Os controles internos devem ser exercidos de forma difusa e cotidiana, permeando toda a estrutura organizacional², em seus variados níveis de leitura, conforme prescreve o modelo difundido pelo COSO (*Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)³, instituição que se tornou referência mundial em matéria de controles internos.

Perpassando toda a organização, portanto, os controles internos relativos ao alcance de objetivos e metas estratégicos seriam de competência da alta administração; os relacionados a aspectos contábeis ficariam a cargo do órgão de contabilidade; os atinentes à gestão de pessoas, inclusive no tange à legislação trabalhista, caberiam ao órgão de recursos humanos; e assim por diante. À unidade de auditoria interna não caberia o exercício desses controles internos, mas, sim, a avaliação do seu efetivo funcionamento.

²No âmbito da administração pública federal brasileira, é justo reconhecer que essa amplíssima abrangência institucional dos controles internos já era preceituada ao menos desde a época do Decreto-Lei nº 200/1967, o qual, em seu art. 13, estabelecia que: “o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, [...]”.

³É oportuno ressaltar que, atualmente, em razão do modelo mais recente difundido pelo COSO, a auditoria interna dedica especial ênfase ao monitoramento e à avaliação da efetividade do sistema de gerenciamento de risco das organizações. Trata-se do modelo divulgado pelo COSO em 2004, em Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – ERM Integrated Framework*), conhecido por COSO ERM ou COSO II.

4. Auditoria Interna x Auditoria Externa

Traçada a distinção entre auditoria interna e controles internos, o passo seguinte consiste em compreender que, em adição à auditoria interna, há ainda a necessidade que as organizações se sujeitem, de tempos em tempos, a auditorias externas, também conhecidas como auditorias independentes, com vistas à obtenção de avaliações mais isentas.

Não obstante a prescrição básica de que o status organizacional do departamento de auditoria interna, nos dizeres de ATTIE (2009, p. 40), “precisa ser suficientemente elevado para permitir-lhe desincumbir-se eficazmente de suas responsabilidades”, o fato é que auditoria interna, por estar hierarquicamente subordinada à organização auditada, tem independência apenas relativa, ao passo que a auditoria externa, em comparação à interna, desfruta de independência consideravelmente ampliada, na medida em que, hierarquicamente, não deve qualquer subordinação à entidade auditada.

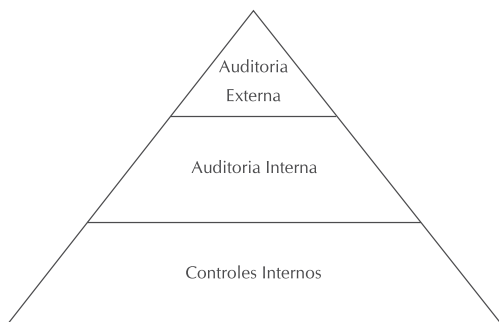
É justamente pelo fato de terem mais independência na condução de seus trabalhos – e na explicitação de suas conclusões – que as auditorias externas, especialmente do ponto de vista do público externo, tendem a gozar de maior credibilidade. Em se tratando de demonstrações contábeis, por exemplo, SÁ (2007, p. 32) observa que “a influência vai até o ponto de muitos bancos e investidores só atribuírem fé aos balanços de seus clientes ou financiados se possuírem o certificado de exatidão”.

5. Pirâmide de Controle

Com base em todo o exposto, verifica-se que existe uma estrutura abrangente de controle organizacional, constituída por três grandes instâncias: os controles internos, as auditorias internas e as auditorias externas.

Conforme proposto por STERCK, SCHEERS e BOUCKAERT (2005, p. 15), a lógica da disposição dessas instâncias pode ser didaticamente simbolizada por meio da pirâmide de controle, tal como ilustrado no relatório intitulado *A Modernização da Pirâmide Pública de Controle: tendências internacionais*.

PIRÂMIDE DE CONTROLE



Em que pese veiculada por documento pertinente ao controle na esfera pública, a representação gráfica em análise é seguramente válida como abstração para o sistema de controle até então em estudo, seja ele público ou privado. Trata-se, com efeito, de nada mais que uma expressão geométrica de toda a narrativa desenvolvida até este momento.

Importa frisar, apenas, que não se deve perder de vista a organicidade que envolve as instâncias constituintes dessa estrutura piramidal tripartida, tal como se observa, por exemplo, na íntima relação entre a qualidade dos controles internos e o volume de trabalho dos auditores. Conforme enunciado por SÁ (2007, p. 39), quanto menos organizados forem os controles internos, maior será o esforço de auditoria:

A tarefa do auditor será tanto maior quanto menor for a organização; daí ser possível enunciar a norma de que a tarefa de auditoria é inversamente proporcional à organização da empresa, ou seja:

menos organização = mais tarefa de auditoria
mais organização = menos tarefa de auditoria

Nessa mesma linha de raciocínio, BOYNTON (2002, p. 319) destaca que um “entendimento suficiente de controles internos deve ser obtido para que o auditor planeje a auditoria e determine a natureza, época de realização e extensão dos testes a serem realizados”.

6. Auditoria, Teoria da Agência, Governança Corporativa e *Accountability*

Após apresentar o panorama institucional em que se insere a auditoria, convém aprofundar o estudo de seus fundamentos teóricos explorando a sua ligação umbilical com a teoria da relação de agência, da qual se extrai o modelo conhecido como agente-principal. Segundo JENSEN e MECKLING (2008, p. 89), que, em 1976, expuseram as bases conceituais do referido modelo:

Definimos uma **relação de agência** como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas, o(s) **principal(is)**, emprega uma outra pessoa (**agente**) para executar em seu nome um serviço que implique a **delegação** de algum poder de decisão ao agente. Se ambas as partes da relação forem maximizadoras de utilidade, há boas razões para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os interesses do principal. O principal pode limitar as divergências referentes aos seus interesses por meio da aplicação de incentivos adequados para o agente e incorrendo e **custos de monitoramento** visando limitar as atividades irregulares do agente. (**grifou-se**)

À luz do modelo agente-principal, portanto, a auditoria corresponde a um dos custos de agência, no caso retratado como custo de monitoramento do agente, suportando pelo principal, necessário para mitigar o conflito de agência e, assim, aumentar a probabilidade de que a atuação do agente seja alinhada aos interesses do principal.

Dado que na abordagem desenvolvida por JENSEN e MECKLING a relação de agência é explorada com ênfase na relação entre acionistas (principais) e administradores de empresas (agentes), impende enfatizar que o modelo agente-principal é válido, como generalização, para relações das mais variadas naturezas, servindo de suporte teórico, portanto, para as auditorias em geral, sejam elas internas ou externas, públicas ou privadas. Conforme sustenta PRZEWORSKI (2003, p. 45):

A “economia” é uma rede de relações diferenciadas e

multifacetadas entre classes de *agents* e *principals*: gerentes e empregados, proprietários e administradores, investidores e empresários, mas também entre cidadãos e políticos e burocratas. O desempenho de empresas, de governos e da economia como um todo depende do desenho das instituições que regulam essas relações.

No plano corporativo, a teoria da agência ganhou especial destaque no bojo das discussões sobre governança corporativa, assim apresentada pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC:

Conceitualmente, a Governança Corporativa surgiu para superar o “conflito de agência”, decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Nesta situação, o proprietário (acionista) delega a um agente especializado (executivo) o poder de decisão sobre sua propriedade. No entanto, os interesses do gestor nem sempre estarão alinhados com os do proprietário, resultando em um conflito de agência ou conflito agente-principal.

A preocupação da Governança Corporativa é criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado com o interesse dos acionistas⁴.

Conforme apontam ANDRADE e ROSSETTI (2006, p. 82-83), os conflitos de agência, de fato, estão ligados “às raízes históricas da governança corporativa e à difusão e adoção de seus valores e práticas, a partir da última década do século passado e, ainda mais amplamente, nestes primeiros anos do século XXI”. E a mesma relação se aplica no âmbito do setor público, consoante assinalam ANDRADE e ROSSETTI (2006, p. 553), ao discorrerem

⁴www.ibgc.org.br.

sobre a transposição conceitual da governança corporativa para a governança do Estado⁵.

Paralelamente ao desenvolvimento da governança corporativa, têm sido observados, pelo menos desde o início da segunda metade dos anos 90, vários esforços de transposição de princípios e de metodologias de aferição para o organismo do Estado. [...] Nesse caso, no lugar de acionistas, colocam-se os contribuintes, como agentes principais e outorgantes do modelo de governança pública. Afinal, são os cidadãos contribuintes que canalizam recursos para o Estado, capitalizando-o, para que ele possa produzir bens e serviços de interesse público.

Em síntese conceitual, ANDRADE e ROSSETTI (2006, p. 143-145), esclarecem que as diversas dimensões da governança corporativa podem ser sumariadas por “5 Ps”: princípios, propósitos, processos, práticas e poder.

Na dimensão de processos, a auditoria, assim como os conselhos de administração, é considerada como órgão-chave de governança. Em adição, sobressai o fato de que, na dimensão dos princípios, a *accountability* – tema central no estudo da auditoria pública – é elencada como um dos quatro valores clássicos que formam a base ética da governança, ao lado de *fairness* (senso de justiça), *disclosure* (transparência) e *compliance* (conformidade com normas).

A *accountability*, que representa um princípio fundamental da governança corporativa, pode ser conceituada como o dever de prestar contas associado a mecanismos de responsabilização. Sendo assim, guarda forte correspondência com a teoria da agência, a qual trata justamente da relação

⁵Cabe anotar que o Banco Mundial, desde 1996, realiza a aferição dos padrões de governança do Estado em um conjunto expressivo de países. O modelo do WBI [World Bank Institute] – informam ANDRADE e ROSSETTI (2006, p. 560) – foi desenvolvido por Daniel Kaufmann, da *Toronto University* e está fundamentado em seis fatores: 1. liberdade de voz e voto, poder da opinião pública e prestação de contas à sociedade; 2. estabilidade política e das instituições; 3. efetividade do governo; 4. qualidade do ambiente regulatório; 5. aplicação efetiva das leis – *enforcement versus impunidade*; e 6. controle da corrupção, em todas as suas manifestações.

oriunda da delegação de poder do principal para o agente. Havendo delegação de poder, há a necessidade de prestação de contas e de auditoria das contas prestadas.

Há, de fato, uma relação imbricada entre auditoria, teoria da agência e *accountability*, implicitamente bem contextualizada, no âmbito do setor público, pelas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – TCU (2010, p. 3-12):

A auditoria governamental realizada pelo TCU é um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento [...]

O termo *accountability*, que não possui tradução precisa para o nosso idioma, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.
[...]

A auditoria, no contexto da *accountability*, conforme o conceito desenvolvido pelo Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) é a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida.

Ainda no campo do setor público, destaca-se a abordagem desenvolvida por O'DONNEL (1998), segundo a qual *accountability* pública subdivide-se em vertical e horizontal, a depender do plano em que se localize o controlador do Estado.

Na *accountability vertical*, são os cidadãos que controlam o Estado,

seja por meio das eleições ou de outras formas de controle social, ao passo que na *accountability horizontal* o Estado é controlado por órgãos integrantes da sua própria estrutura, ao encontro da lógica de freios e contrapesos, que acompanha a fórmula da tripartição funcional do Poder, popularizada por Montesquieu. Nas palavras de O'DONNEL (1998):

Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas são dimensões do que chamo de “*accountability vertical*”.

[...] Posso, agora, definir o que entendo por *accountability horizontal*: a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou emissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas.

Nessa esteira, merece menção, adicionalmente, a abordagem de MARTINS (1998, p. 13), adiante reproduzida, acerca das possibilidades de controle entre Estado e sociedade. Na análise combinatória realizada pelo citado autor, o Estado, na qualidade de controlador, pode controlar a sociedade ou o próprio Estado; e a sociedade, na condição de controladora, pode controlar o Estado ou a própria sociedade. Essas seriam as principais categorias de controle existentes na vida social.

[...] A partir da dicotomia Estado-Sociedade, podemos imaginar quatro grandes categorias, assim discriminadas: controles exercidos pela sociedade (1. sobre si mesma; 2. sobre o Estado); controles exercidos pelo Estado (3. sobre a Sociedade; 4. sobre si mesmo).

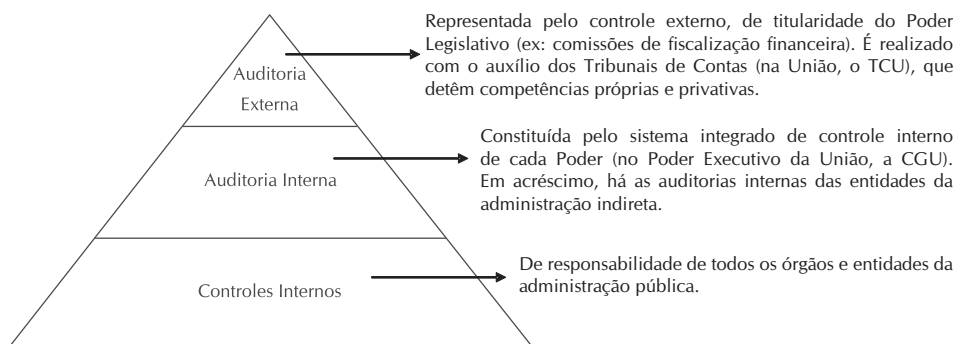
Tendo em vista o potencial da análise relativa às várias dimensões de *accountability*, passa-se agora ao exame da estrutura brasileira de *accounta-*

bility horizontal, nos moldes da pirâmide pública de controle.

7. Pirâmide de Controle da Gestão dos Recursos Públicos

No Brasil, a *accountability* horizontal, relativa ao controle da gestão dos recursos públicos, tem traços bem definidos pela Constituição Federal de 1988 (arts. 70 a 75), a qual articula órgãos públicos de controles externos e internos sob a mesma racionalidade piramidal já estudada, de tal sorte que podem ser caracterizados como instâncias constituintes de um sistema dotado de organicidade, adiante retratado em modo panorâmico.

Pirâmide de Controle da Gestão dos Recursos Públicos, segundo a Constituição de 1988



Essa ilustração visa a transmitir, tão somente, uma imagem global do sistema de controle horizontal a que se submete a administração pública, no tocante à gestão dos recursos públicos, sem esgotá-lo, valendo enfatizar que o controle legislativo financeiro é o vértice da pirâmide em destaque, a partir do qual se projetam as suas faces.

Questão relevante a ser comentada, no patamar superior do poliedro em análise, é que o fato de o controle externo ter sido representado como auditoria externa não constitui, evidentemente, confusão conceitual, até porque já foi devidamente traçada a distinção entre controle e auditoria; trata-se, na realidade, do reconhecimento da íntima relação entre ambos, ao

encontro do seguinte entendimento, gravado na Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria⁶, publicada em 1977:

As Entidades Fiscalizadoras Superiores **auditam** as atividades do governo, suas autoridades administrativas e outras instituições subordinadas. **(grifou-se)**

Apenas a título informativo, cabe esclarecer que os Tribunais de Contas são espécie do gênero Entidade Fiscalizadora Superior – EFS, o qual contempla, como instituições congêneres, as Auditorias Gerais, a exemplo do que ocorre no Reino Unido, com o *National Audit Office* – NAO, e nos Estados Unidos da América, com o *Government Accountability Office* – GAO⁷.

Explorados alguns aspectos do controle externo, parte-se, agora, em direção à base da pirâmide, mediante a realização de uma abreviada exploração da sua instância intermediária, relativa à auditoria interna. No âmbito da União, é neste nível que se encontra a Secretaria Federal de Controle Interno – SFCI, subordinada à Controladoria Geral da União – CGU. A SFCI é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, que também tem como componentes os órgãos setoriais de controle discriminados pela Lei nº 10.180/2001, os quais, assim como o órgão central, podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais.

Note-se que, dentre outras competências, cabem a esses órgãos e unidades, integrantes do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, a avaliação das unidades de auditorias internas das entidades da administração indireta (autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista) do Executivo federal, as quais, pelo fato de serem pessoas jurídicas, e não meros centros de competência da União, têm suas próprias unidades de auditoria interna.

⁶Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes_institucionais/relacoes_internacionais/organizacoes_internacionais/DECLARA%C3%87%C3%83O_DE_LIMA_PORT_0.pdf

⁷É digno de menção do fato de que, em 2004, o GAO, que é a Entidade Fiscalizadora Superior – EFS dos EUA, e nessa medida órgão equivalente ao TCU naquele país, alterou o seu nome oficial de *General Accounting Office* para *Government Accountability Office*, sob a justificativa de que “o nosso novo nome tornará claro que a nossa maior prioridade é melhorar a performance do governo federal e assegurar sua *accountability* perante o Congresso e o povo americano”.

Com essa articulação, percebe-se que, no nível intermediário da pirâmide em estudo, pertinente à auditoria interna, há um grau de hibridismo digno de nota: o órgão de auditoria interna do Poder Executivo, conforme descrito, também audita as auditorias internas das entidades da administração indireta desse mesmo Poder. Analisando esse caso peculiar, BANDEIRA DE MELLO (2009, p. 927) assinala que:

A Administração Pública, direta, indireta ou fundacional, assujeita-se a controles internos e externos. Interno é o controle exercido por órgãos da própria Administração, isto é, integrantes do Poder Executivo. Externo é o efetuado por órgãos alheios à Administração. **(grifos do autor)**

Assumida essa codificação terminológica, cumpriria ressaltar que, em relação às entidades da Administração indireta e fundacional (sem prejuízo dos controles externos), haveria um duplo controle interno: aquele que é efetuado por órgãos seus, que lhe compoñham a intimidade e aos quais assista esta função, e aqueloutro procedido pela Administração direta. A este último talvez se pudesse atribuir a denominação, um tanto rebarbativa ou paradoxal, reconheça-se, de **controle interno exterior**. **(grifou-se)**

Neste ponto da presente análise, já tangenciando a base da pirâmide em foco, é fundamental acrescentar que a SFCI/CGU não é a instituição responsável pelos controles internos de cada órgão e entidade da administração pública federal, mas, sim, uma das instituições encarregadas de avaliar o efetivo funcionamento desses controles, cabendo frisar, ainda, que, em respeito ao mandamento gravado no art. 74 da Lei Magna de 1988, além do Poder Executivo, cada Casa do Poder Legislativo, cada Tribunal de Contas, cada Ministério Público e cada Tribunal do Poder Judiciário deve ter o seu respectivo órgão de controle interno.

Remarque-se, por conseguinte, que, no âmbito do setor público, assim como ocorre na esfera privada, a auditoria interna não se confunde com os controles internos que formam a base da estrutura piramidal em estudo,

designada de controles internos administrativos, segundo a terminologia exteriorizada pela Instrução Normativa SFCI nº 01/2001, tal como segue:

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a **avaliação dos controles internos administrativos** das unidades ou entidades sob exame. [...]

O **controle interno administrativo** é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. **(grifou-se)**

Na área pública, a comum confusão entre auditoria interna e controles internos tende a ser potencializada, dentre outros motivos, por força da redação constitucional relacionada ao tema, a qual se utilizou da expressão controle interno, no nível da auditoria interna, sem distingui-lo de controles internos administrativos, como bem registra um importante estudo publicado em 2009 pelo TCU, intitulado Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (2009, p. 5-44), nos seguintes fragmentos:

Alerte-se que o **controle interno, da própria entidade**, objeto do presente estudo, **não deve ser confundido com o sistema de controle interno a que se refere o artigo 74**, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

[...]

Desse modo, convém ter claro que o papel do sistema de controle interno de Poder, previsto no art. 74, da CF/88, não se confunde, e nem substitui, o sistema de controle interno de cada organização pública, em particular.

[...]

Como já assinalamos anteriormente, **a forma como a Constituição de 1988 dispôs sobre os sistemas de controle interno no setor público tem gerado**, ao longo dos

anos, **certa confusão em relação à terminologia corrente sobre o assunto.** Isso porque, nos artigos 31, 70 e 74 da CF/88, o constituinte mais se limitou a tipificar as finalidades e as características orgânicas do sistema de controle interno, e não apresentou – e não deveria fazê-lo – o conceito dessa importante atividade administrativa para a consecução dos resultados de uma gestão. **(grifou-se)**

Para que não restem dúvidas, convém reproduzir, em desfecho, a nítida distinção, positivada pela Instrução Normativa – IN TCU nº 63/2010, entre controles internos (que representam a base da pirâmide em estudo) e órgãos de controle interno (que se situam no nível piramidal intermediário, pertinente à auditoria interna):

Controles Internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

Órgãos de controle interno: unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal. **(grifou-se)**

8. Controle de Regularidade x Controle de Resultados

Capturada a imagem global da pirâmide de controle da gestão de recursos públicos, convém explorar, como encerramento, um dos temas mais instigantes do debate contemporâneo sobre controle da administração pública: o falso dilema entre o controle de regularidade e o controle de resultados.

Costumam ser variados os pares de contraste utilizados para simbolizar o referido debate: *legalidade x resultados*; *legalidade x desempenho*;

conformidade x desempenho; regularidade x resultados; controle de inputs x controle de outputs/outcomes; auditoria de regularidade x auditoria operacional; etc.

Em círculos polemistas, o tom é enfaticamente maniqueísta: o velho versus o novo; o antigo versus o moderno; o antiquado versus o adequado. Já em ambientes mais especializados, não se vê razões para que se alimente qualquer conflito existencial entre auditoria de regularidade e auditoria de resultado, conforme se depreende do conceito amplo de auditoria apresentado pelo glossário da INTOSAI⁸, tal como segue:

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em **conformidade com** determinados **objetivos, orçamentos, regras e normas**.

Esse enunciado geral, ao explicitar a abrangência da auditoria, informa, com meridiana clareza, que o termo conformidade ostenta certa elasticidade, na medida em que pode se referir não só a regras, mas também a objetivos. Sendo assim, o mencionado vocábulo se aplica tanto ao controle de regularidade quanto ao de resultado.

No setor público, é evidente, o controle mais tradicional é o de regularidade⁹, usualmente chamado de controle de legalidade, fato este que se explica pela relevância dos princípios administrativos da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, segundos os quais o gestor público só pode fazer o que a lei permite, incorrendo em irregularidade na hipótese de transgredir as restrições legais a que se sujeita.

É por essa razão que, no linguajar de auditoria, o controle de regularidade é caracterizado como aquele que coteja fatos e normas. Resgatando-se a visão de que o processo de controle, em sentido amplo, é centrado no

⁸A *International Organization of Supreme Audit Institution* – INTOSAI é a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⁹Não há uma abordagem única para o exato alcance da auditoria de regularidade, mas, em conformidade com a INTOSAI, citada pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010), “a auditoria de regularidade (*regularity audit*) compreende auditoria financeira, auditoria de controles internos e auditoria da legalidade de atos administrativos (ISSAI 100/39, 2001)”.

confronto entre situação e critério, tem-se que, na dimensão de controle em análise, a situação encontrada é comumente designada por “fato”, e o critério pré-estabelecido, por “norma”; daí o contraste *fato x norma*.

Controle de Regularidade = Fato x Norma

A atividade de controle, porém, não se limita, como visto, a auditorias de regularidade. No controle de resultados, representado pelas auditorias operacionais (ou de desempenho), que por bem se encontram em plena ascensão, o critério, em vez de definido em norma, é estabelecido, por exemplo, em termos de objetivos e metas fixadas pela atividade de planejamento. É por esse motivo que o par de contraste *situação x critério* representa com maior integridade o real alcance da atividade de controle, em sentido amplo.

Controle (em sentido amplo) = Situação x Critério

No caso das auditorias operacionais, conforme consta no Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010, p. 35):

Critério de auditoria é o padrão de desempenho usado para medir a **economicidade, eficiência, eficácia e efetividade** do objeto de auditoria. (grifou-se)

De acordo com o citado Manual, existem quatro¹⁰ dimensões clássicas de desempenho, passíveis de aferição mediante indicadores: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. A **economicidade** corresponde à minimização de custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade; a **eficiência** se refere ao nível de esforço requerido por um determinado processo de transformação de insumos em produtos; a **eficácia** representa a concretização dos produtos

¹⁰O referido Manual informa que, além dessas quatro dimensões de desempenho, ainda há outros aspectos que podem ser avaliados, tais como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas e a equidade na distribuição de bens e serviços.

(bens/serviços), independentemente dos custos implicados; e a **efetividade** diz respeito ao alcance dos resultados planejados, no médio e longo prazo, em termos de objetivos pretendidos (impactos esperados) e de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados).

No que se refere ao controle de resultados, por oportuno, é importante enfatizar que a Lei Fundamental de 1988, no *caput* do seu art. 70, faz referência expressa à fiscalização operacional, e, no inciso IV de seu art. 71, a auditorias de natureza operacional. Visando a concretizar esse comando magno, a Corte de Contas da União, aqui citada a título de exemplo, criou uma unidade especializada em auditoria operacional – assim conceituada pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010, p. 11):

Auditoria Operacional – ANOp é o exame independente e objetivo da **economicidade, eficiência, eficácia e efetividade** de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. **(grifou-se)**

Fato interessante a ser observado, nesse contexto, é que o controle de regularidade pode ser determinante para o alcance de resultados planejados, medidos em termos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Aquisições superfaturadas, por exemplo, violam a economicidade e resultam em ineficiência ao prejudicar a relação insumos-produtos; desvios de verbas fazem com que determinados produtos ou serviços não alcancem os respectivos públicos-alvo, prejudicando a dimensão da eficácia, traduzida por metas físicas planejadas; e a diminuição dos quantitativos de bens e serviços programados, obviamente, compromete a efetividade dos programas de governo.

Da conjunção desses elementos, nota-se a existência de certa fluidez entre os conceitos em estudo. Paralelamente, em termos concretos, conscientemente ou não, a sociedade é intensamente afetada pelas irregularidades que desvirtuam a gestão dos recursos públicos. Especificamente no que tange à corrupção, não faltam exemplos de situações escandalosas de desvios de recursos – amplamente divulgadas pela mídia¹¹ – que desmascaram

com veemência as versões fantasiosas que tendem a desqualificar o controle de regularidade, que o rotulam como algo irrelevante ou antiquado. É nítida, na realidade brasileira, a importância das auditorias de regularidade para que se alcance a efetividade na ação governamental.

Sob esta ordem de ideias, pode-se dizer que os resultados não dependem apenas da qualidade da formulação de políticas públicas ou de aspectos conceituais de gestão e implementação, mas também da regularidade na execução dos programas de governo.

Esse entendimento geral, de que as auditorias de regularidade e operacional são complementares e não excludentes, há muito já havia sido explicitado, com inobjetável clareza, pela Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria¹², publicada em 1977, nos seguintes termos:

A **tarefa tradicional** de Entidades Fiscalizadoras Superiores é auditar a **legalidade e regularidade** da gestão financeira e da contabilidade.

Além desse tipo de auditoria, cuja importância se mantém, há um outro tipo de auditoria igualmente importante – a **auditoria operacional** – cuja finalidade é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública. A auditoria operacional não se restringe a operações financeiras específicas e abrange todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos.

Os objetivos de auditoria de uma Entidade Fiscalizadora Superior – **legalidade, regularidade, economia, eficiência e eficácia na gestão financeira – têm basicamente a mesma importância**. No entanto, cabe a cada Entidade Fiscalizadora Superior determinar suas prioridades, caso a caso. **(grifou-se)**

¹¹Este sítio eletrônico apresenta um bom retrato da corrupção no Brasil: <http://fantastico.globo.com/Jornalismo/FANT/0,,MUL1650291-15605,00.html>.

¹²Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes_institucionais/relacoes_internacionais/organizacoes_internacionais/DECLARA%C3%87%C3%83O_DE_LIMA_PORT_0.pdf

Nesse mesmo diapasão, a Portaria TCU nº 280/2010, ao aprovar as Normas de Auditoria do TCU, assim dispôs:

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em:

- **Auditorias de regularidade**, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.
- **Auditorias operacionais**, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

[...]

A classificação das auditorias como de regularidade ou operacional dependerá do objetivo prevalecente em cada trabalho de auditoria, já que elas **constituem parte de um mesmo todo da auditoria governamental** e às vezes integram o escopo de um mesmo trabalho de auditoria. **(grifou-se)**

Conclusão semelhante pode ser encontrada, também, no campo de estudo das reformas da Administração Pública. No livro intitulado “Desempenho ou Legalidade?”, por exemplo, POLLITT (2008, p. 286-287), consultor da OCDE, ressalta que:

Grande parte das iniciativas de reforma da administração pública enfatizou uma substituição do controle dos inputs e dos processos por novas formas, as quais são baseadas na medição dos outputs e dos resultados. [...]

Essas mudanças no foco da administração da administra-

ção pública estão refletidas nas preocupações expressadas na auditoria operacional. [...] É a auditoria operacional que está preocupada com a boa administração, com o custo-benefício e com os ‘três Es’. [...]

Contudo, não há indício de que a **auditoria operacional** tenha como propósito substituir a auditoria financeira. Muito pelo contrário, ela **foi desenvolvida como um complemento à auditoria tradicional**, da mesma forma como a Nova Administração Pública afirma adicionar eficiência e efetividade administrativa aos valores tradicionais burocráticos da prudência e da correição procedimental. **(grifou-se)**

Em acréscimo, POLLITT (2008, p. 293) destaca que a “ênfase crescente na ‘administração de resultados’ em muitos setores públicos cria um espaço sempre em crescimento para a ‘auditoria de resultados’ [...]”.

À vista dessas considerações, é possível concluir, em resumo, que o controle, vis-à-vis a reformas gerenciais, evidentemente não desaparece; cresce em importância e evolui, acompanhando uma lógica segundo a qual as auditorias de regularidade e operacional se colocam lado a lado, e não em rota de colisão.

Sob essa perspectiva, uma demonstração de maturidade, em matéria de controle, consiste em reconhecer o papel e o valor de cada uma dessas grandes vertentes da auditoria, e não em estabelecer preferências às cegas a fim de antagonizá-las. Afinal, não é porque as auditorias operacionais têm sido crescentemente valorizadas – fato este que deve ser celebrado com grande entusiasmo – que as auditorias de regularidade devam desaparecer, pois, enquanto houver comandos legais destinados a disciplinar a atuação dos gestores públicos, deve prevalecer a aplicação efetiva das leis, e não a prevaricação.

Referências

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BOYNTON, William C. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Em: Reforma do Estado e administração pública gerencial. Org: Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Comentários à reforma administrativa federal: exegese do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. São Paulo: Saraiva, 1975.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. **Teoria da Firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade**. Revista de Administração de Empresas – RAE. Vol. 48. nº 2 . abr./jun. 2008.

MARTINS, Carlos Estevam. **Governabilidade e Controles**. Rev. São Paulo em Perspectivas, 2 (1): 10-17, jan./mar. 1988.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração: da**

revolução urbana à revolução digital. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

O'DONNELL, Guillermo. **Novas e horizontal Responsabilidade poliarquias.** São Paulo: Lua Nova, n. 44, 1998.

POLLITT, Christopher. **Desempenho ou Legalidade?** Auditoria Operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PRZEWORSKI, Adam. **Sobre o desenho do Estado:** uma perspectiva agent x principal. Em: Reforma do Estado e administração pública gerencial. Org: Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

RESENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

STERCK, Miekatrien; SCHEERS, Bram; BOUCKAERT, Geert. **The modernization of the public control pyramid: international trends.** Report. Bélgica: Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen, 2005.