



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO MÉDIO TÉCNICO E EDUCAÇÃO A  
DISTÂNCIA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**ADRIANA FALCÃO DO RÊGO**

**AUDITORIA OPERACIONAL – O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE  
CONTAS BRASILEIROS E SEUS DESAFIOS**

**JOÃO PESSOA  
2015**

**ADRIANA FALCÃO DO RÊGO**

**AUDITORIA OPERACIONAL – O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS  
BRASILEIROS E SEUS DESAFIOS**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.  
Área de concentração: Gestão Pública.

Orientador: Prof. Me. Edilon Mendes Nunes

**JOÃO PESSOA**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

R343a Régo, Adriana Falcão do  
Auditoria Operacional [manuscrito] : o papel dos tribunais de  
contas Brasileiros e seus desafios / Adriana Falcão do Régo. -  
2015.  
70 p. : il. sim

Digitado.  
Monografia (Especialização em Gestão Pública EAD) -  
Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio,  
Técnico e Educação à Distância, 2015.  
"Orientação: Prof. Ms. Edilon Mendes Nunes, PROEAD".

1.Auditoria. 2.Estado democrático de direito. 3.Governança  
pública. 4. Tribunais de Contas. I. Título.

21. ed. CDD 657.45

ADRIANA FALCÃO DO RÊGO

AUDITORIA OPERACIONAL – O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS  
BRASILEIROS E SEUS DESAFIOS

Monografia apresentada ao Programa de  
Pós-Graduação em Gestão Pública da  
Universidade Estadual da Paraíba, como  
requisito parcial à obtenção do título de  
Especialista em Gestão Pública.

Área de concentração: Gestão Pública.

Orientador: Prof. Me. Edilon Mendes  
Nunes

Aprovada em: 28/03/2015.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Edilon Mendes Nunes (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Aline Poggi Lins de Lima  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Edvando Fernandes Gomes  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Ao meu pai, José Braz do Rêgo (*in memoriam*),  
que me introduziu na atividade de controle  
externo, infundindo, acima de tudo, o sentido de  
licitude dos atos públicos, DEDICO.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus filhos, Bruna Maria e José Humberto, e à minha mãe, Maria Pompéia, pelo estímulo e confiança;

À coordenadora do curso, Rochane Villarim de Almeida, por seu empenho;

Ao tutor e orientador, Edilon Mendes Nunes, pela dedicação ao longo do curso e presteza no atendimento às dúvidas, por ocasião da orientação, viabilizando sua consecução;

A Erivalter Fernandes Miguel, José Braz do Rêgo Neto e Bruna Maria do Rêgo Troccoli, pelo suporte que deram na execução deste trabalho.

Aos colegas técnicos dos diversos Tribunais de Contas brasileiros, que muito contribuíram com suas informações.

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou prevaricação para as punir. Circunscrita a esses limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente.

RUI BARBOSA

(Exposição de Motivos do Decreto no 966-A, de 7 de novembro de 1890, que criou o Tribunal de Contas no Brasil)

## RESUMO

Embora o tema da Auditoria Operacional – AOP seja explorado em trabalhos acadêmicos nas áreas de Gestão e de Auditoria, sob diversos enfoques, na prática, a abrangência da discussão ainda é limitada, mesmo no âmbito dos órgãos de controle externo. A partir de uma retrospectiva das configurações dos modelos de Estado, da trajetória da gestão pública no Brasil e da evolução do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas – TC brasileiros, analisou-se o atual cenário, em especial no que se refere à AOP, estabelecendo um paralelo com os modelos de Estado (*democrático de direito*) e de gestão vigentes (*gerencial ou pós-burocrático* e, mais recentemente, a *governança pública*). O estudo objetivou resgatar de que forma se iniciou a AOP nos TC brasileiros e o processo de implementação, com seus progressos e percalços, além de revelar as fragilidades relacionadas à AOP nos órgãos de controle externo subnacionais e detectar o grau de consolidação da cultura de um controle externo voltado para o desempenho/resultados das gestões públicas, percebendo-se, por conseguinte, os desafios a serem enfrentados. Tratou-se de uma pesquisa aplicada, motivada pela necessidade de se produzir conhecimentos que possam contribuir para fins práticos, recorrendo-se à fundamentação teórica como referencial para a análise dos dados coletados, por meio de pesquisas bibliográfica e documental. Configurou-se uma pesquisa exploratória, ao reunir informações sobre AOP, em especial nos TC subnacionais, e explicativa, na medida em que identificou as causas da situação encontrada, tendo sido a análise dos dados realizada de forma qualitativa. Foram coletados dados primários, por meio de aplicação de formulário eletrônico a técnicos que atuam em AOP em TC subnacionais, cujas respostas ratificaram e complementaram os dados secundários. Os resultados evidenciaram que ainda hoje existem resistência e desconhecimento acerca do importante papel que a CF/88 concedeu ao controle externo, particularmente no que se refere à AOP, que, ao fiscalizar o desempenho da gestão, concorre para a consecução de políticas públicas que correspondam aos anseios da sociedade e para a legitimação do Estado democrático de direito. O panorama nos TC subnacionais demonstra fragilidades que comprometem, de forma decisiva, esta linha de atuação do controle externo no país, apontando vulnerabilidades ao avanço e consolidação da AOP, como conhecimento insuficiente de suas particularidades, nos âmbitos interno e externo, e estrutura técnica insuficiente e incompatível com uma auditoria voltada para o desempenho/resultados da gestão, além de falhas no compartilhamento de informações dentro dos próprios órgãos de controle. Faz-se, portanto, necessário ampliar e institucionalizar a AOP nos TC subnacionais, por meio de ações como: (i) revisão da estrutura de auditoria, com maior enfoque em temas/áreas de políticas públicas, e inclusão de setor específico de AOP; (ii) normatização da AOP e integração nos planejamentos estratégico do TC e anual de auditoria; (iii) envolvimento dos controles internos e sociais e de responsáveis pelo planejamento e acompanhamento das gestões; (iv) interação, por meio da gestão do conhecimento, das auditorias de conformidade e operacional; (v) capacitação permanente e compartilhamento de experiências com o TCU e demais TC brasileiros.

**Palavras-Chave:** Auditoria Operacional. Estado democrático de direito. Governança pública. Tribunais de Contas Subnacionais. Desempenho da gestão.

## ABSTRACT

Although many academic works have been done on Performance Audit, in areas as Public Management and Auditing, with different approaches, in practice, the discussion presents a limited reach, even within the external control bodies. Making a retrospective review of the State models configurations, the public administration course and the development of the external control carried out by the Brazilian Audit Courts, it was possible to analyze the current scenario, in particular regarding Performance Audit, drawing a parallel with the State and administration current models (Democratic Rule of Law / Managerialism and, most recently, the Public Governance). This study aimed to rescue how the Brazilian Audit Courts have engaged in this method of auditing and its implementation process, with its advances and setbacks, besides revealing the weaknesses related to it within the sub-national Audit Courts and detecting the degree of the consolidation of a results-oriented culture of the public administrations, revealing, therefore, the challenges to be faced. This was an *applied research*, motivated by the need to produce knowledge which could contribute to practical purposes, by using theoretical fundamentals as a reference to the analysis of data collected by the *bibliographic and documentary researches*. An *exploratory research* was set, by gathering information about Performance Audit, in particular with respect to the sub-national Audit Courts, and also an *explanatory research*, insofar the fundamental causes of the situation were identified, being the data analysis carried out qualitatively. Primary data were collected by applying an electronic form to technicians who work in sub-national Audit Courts, whose replies have ratified and supplemented the secondary data. The results indicated that there are still resistance and lack of knowledge about the important role the Brazilian Federal Constitution granted to the external control organs, particularly in relation to Performance Audit, which, by examining the performance of the administrations, contributes to the achievement of the public policies that attend society's cravings and to the legitimation of the Democratic Rule of Law State. An overview of the situation in the sub-national Audit Courts shows signs of weakness that compromise decisively this strategic activity area of the external control in the nation, showing the vulnerabilities to the development and consolidation of Performance Audit, such as insufficient knowledge of its peculiarities, inner or outer, and insufficient support infrastructure, incompatible with a results-oriented auditing of the administrations, in addition to disruptions in the flow of information even within the external control organs. Therefore, it is necessary to expand and institutionalize Performance Audit in the sub-national Audit Courts, through actions like: (i) reviewing the auditing structure, focusing more on public policies, and formally including an specific sector to work with Performance Audit; (ii) normalizing Performance Audit and integrating it with the Strategic Planning Study of the organ and the annual planning of auditing; (iii) involving the internal and social controls as well as those responsible for planning and monitoring the administrations; (iv) promoting the integration between Performance and Conformity Audits, by sharing practical knowledge; (v) permanently training the technicians and sharing experience among the Brazilian Audit Courts.

**Key-words:** Performance Audit. Democratic Rule of Law State. Public Governance. Sub-national Audit Courts. Administration performance.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Modelo de Excelência de Gestão.....	26
Figura 2 – Fundamentos do Gespública.....	26
Figura 3 – Linha do tempo – Configurações de Estado, modelos de gestão, 28 modalidades de controle.....	
Figura 4 – Diagrama de insumo-produto (Dimensões de análise da AOP).....	37
Figura 5 – Ciclo da Auditoria Operacional.....	39

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Estrutura de auditoria nos Tribunais subnacionais.....	51
Gráfico 2- Ano de iniciação em AOP.....	52
Gráfico 3- Regulamentação de AOP.....	53
Gráfico 4- Disponibilização de técnicos para AOP.....	54
Gráfico 5- Quantidade de técnicos em AOP.....	55
Gráfico 6- Realização de monitoramentos de AOP.....	55

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AOP	Auditoria Operacional
ANOp	Auditoria de Natureza Operacional
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CERDS	Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo, com Foco na Redução da Desigualdade Social
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
GAO	Grupo de Auditoria Operacional
GesPública	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISC	Instituto Serzedello Corrêa
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NAGS	Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
OLACEFS	Organização de Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina e no Caribe
PNAFE	Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros
PNAGE	Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal
PPA	Plano Plurianual
ProFort	Projeto Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira
PROMOEX	Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros

REO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
SEAUD	Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria
SECEX	Secretaria de Controle Externo do TCU
SEPROG	Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TC	Tribunal de Contas
TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCE-PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	13
2	<b>REVISÃO DA LITERATURA E DOCUMENTAL.....</b>	15
2.1	CONFIGURAÇÕES DOS MODELOS DE ESTADO NO BRASIL.....	15
2.2	TRAJETÓRIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL.....	19
2.2.1	<i>O modelo burocrático .....</i>	20
2.2.2	<i>O modelo gerencial e a reforma administrativa.....</i>	21
2.2.3	<i>A Governança Pública.....</i>	25
2.3	O CONTROLE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS.....	27
2.3.1	<i>Evolução e vinculação com os modelos de Estado e de gestão.....</i>	27
2.3.2	<i>Tendências no contexto atual.....</i>	32
2.4	A AUDITORIA OPERACIONAL - AOP.....	35
2.4.1	<i>AOP no Tribunal de Contas da União.....</i>	40
2.4.2	<i>AOP nos demais Tribunais de Contas brasileiros.....</i>	44
2.4.3	<i>Desafios para consolidação da cultura de AOP nos Tribunais de Contas brasileiros.....</i>	49
3	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA: ANÁLISE E DISCUSSÃO.....</b>	51
4	<b>CONSIDERAÇÕES.....</b>	57
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	61
	<b>APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PESQUISA.....</b>	65
	<b>ANEXO A – NOVA ESTRUTURA DE AUDITORIA DO TCU.....</b>	69

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo geral analisar o atual cenário do controle externo, exercido pelos Tribunais de Contas no Brasil, em especial no que se refere à Auditoria Operacional, estabelecendo um paralelo com os modelos de Estado (democrático de direito) e de gestão vigentes (gerencial ou pós-burocrático e, mais recentemente, a governança pública).

A análise baseou-se em uma retrospectiva das configurações dos modelos de Estado, da trajetória da gestão pública no Brasil e da evolução do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Como objetivos específicos, buscou-se:

- Perceber, a partir de reflexão sobre o material consultado e de exame crítico do contexto no qual o controle externo está inserido, os desafios a serem enfrentados pelos Tribunais de Contas brasileiros, com vistas ao pleno cumprimento de seu papel, como previsto na Constituição Federal de 1988;
- Detectar o grau de consolidação, nos Tribunais de Contas brasileiros, da cultura de um controle externo voltado para o desempenho e os resultados das gestões públicas, traduzido na realização de auditorias na modalidade operacional;
- Apresentar um relato da auditoria operacional nos Tribunais de Contas brasileiros, resgatando de que forma se deu a iniciação, assim como o processo de implementação, com seus progressos e percalços;
- Revelar as fragilidades relacionadas a esta modalidade de auditoria nos órgãos de controle externo subnacionais<sup>1</sup>, identificando-as por meio de pesquisa junto a técnicos dos 29 Tribunais de Contas que participaram da última auditoria operacional coordenada, sendo 23 de Estado (Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins), dois de Município (São Paulo e Rio de Janeiro) e três de Municípios (dos Estados do Ceará, Goiás e Pará), além do Distrito Federal.

---

<sup>1</sup> De Estados, Distrito Federal e Município(s).

Utilizando-se como referência Antônio J. Severino (2007)<sup>2</sup>, pode-se afirmar que se trata, preliminarmente, de uma pesquisa aplicada, tendo em vista ter sido motivada pela necessidade de se produzir conhecimentos que possam contribuir para fins práticos, recorrendo-se à fundamentação teórica como referencial para a análise dos dados coletados, por meio de pesquisas bibliográfica e documental.

A coleta de dados primários ocorreu por meio da aplicação de formulário eletrônico enviado a técnicos que atuam em Auditoria Operacional nos 29 Tribunais de Contas relacionados, contendo vinte questões, acerca desta modalidade de auditoria e da estrutura geral de auditoria no órgão. Com as respostas, as informações disponíveis (fontes secundárias), compiladas e analisadas, foram ratificadas e complementadas, contemplando os objetivos do trabalho.

A pesquisa é, portanto, exploratória, na medida em que reúne informações sobre esta modalidade de auditoria, em especial nos mencionados Tribunais, analisando-as; e, em certo nível, também explicativa, na medida em que busca identificar as causas da situação encontrada, utilizando-se métodos qualitativos.

Embora o tema da Auditoria Operacional venha sendo explorado em trabalhos acadêmicos nas áreas de Gestão e de Auditoria, sob diversos enfoques, na prática, a abrangência de discussão ainda é muito limitada, mesmo no âmbito dos órgãos de controle externo.

---

<sup>2</sup> *Metodologia do trabalho científico, passim.*

## 2 REVISÃO DA LITERATURA E DOCUMENTAL

### 2.1 CONFIGURAÇÕES DOS MODELOS DE ESTADO NO BRASIL

Para se usar um sentido figurado, o cidadão brasileiro paga o preço de um Estado “máximo” para ter à disposição um Estado “mínimo”. E, o pior de tudo, o Estado brasileiro ainda se revela ineficiente no mínimo que se dispõe a fazer, vide, por exemplo, a situação da saúde e da educação no Brasil.

LUIZ EDUARDO DINIZ ARAÚJO

(Análise dos modelos de Estado social e regulador no Brasil a partir da obra “Raízes do Brasil”)

No cenário mundial, o Estado Moderno, de acordo com Moraes (2008, *Resumo*),

[...] apresentou-se inicialmente como Estado Absoluto, em face do qual se opôs o Estado Liberal e, posteriormente o Estado Social. O Estado de Direito, produto de meados do século XIX, erigiu-se tendo como conteúdo tanto o social como o liberal, porém sua forma mais atual é a do Estado Democrático de Direito, um modelo ideal que exige a satisfação de direitos e garantias fundamentais tanto individuais como coletivas.

Já Buzanello (2014, *Resumo*) afirma que “na atualidade, a doutrina administrativista considera 03 (três) paradigmas de Estado como modelos existentes, que são o Estado Liberal, o Estado Social e o Estado Democrático de Direito”.

No Brasil, com a proclamação da República, tem início a construção da identidade da nação e as bases do Moderno Estado Brasileiro, em uma época em que o Liberalismo, contrapondo-se ao Absolutismo das Monarquias, pregava a separação entre o Estado, que deveria garantir apenas os direitos naturais (a propriedade, a liberdade e a vida) e a economia, que deveria ser determinada pelo próprio mercado.

O período que durou de 1889 até 1930, conhecido na história do país como República Velha, caracterizou-se por um modelo de Estado liberal-oligárquico, onde prevalecia a organização política em nível regional, tornando frágil a ação do governo central e favorecendo o coronelismo e o revezamento das lideranças de São Paulo e Minas Gerais no comando político do país<sup>3</sup>, pela importância da economia do café e pela grande produção de leite e maior colégio eleitoral, respectivamente.

---

<sup>3</sup> Conhecida como “política café com leite”.

Com a Revolução de 1930<sup>4</sup>, inicia-se a chamada Era Vargas, quando Getúlio Vargas<sup>5</sup> implanta o Estado Social<sup>6</sup> (também denominado de Estado-providência ou Estado de bem-estar social), adotando, paralelamente, uma política centralizadora e modernizadora, evidenciada na industrialização por ele conduzida. Datam desse período a decretação do salário mínimo e a Consolidação das Leis Trabalhistas e, ao final de seu último governo, predominava no país uma “democracia de massas”, em decorrência da liberalização política e do controle sindical.

Segundo Araújo (2009), enquanto nas nações mais maduras de atuação intervencionista, os Estados atuaram primordialmente no campo do bem-estar social, nos países de economia ainda por desenvolver, como é o caso do Brasil, a ação estatal priorizou a promoção do desenvolvimento, mormente por meio da industrialização.

Seguindo uma política nacional-desenvolvimentista, o Governo de Juscelino Kubitschek (JK), iniciado em 1956, lança o Plano de Metas, propondo-se a realizar "50 anos em 5", provocando uma transformação na estrutura produtiva do Brasil (crescimento do setor industrial e redução da participação do setor agropecuário). Apesar dos avanços, foi gerada uma crise econômica, em decorrência do desequilíbrio das contas públicas, uma vez que os tantos investimentos custaram um alto endividamento ao país. Essa crise foi aguçada no curto governo de Jânio Quadros, que prometia combater a corrupção, tendo assumido ainda em 1961, o vice João Goulart, Ministro do Trabalho no Governo Vargas.

O Governo “Jango” propunha a nacionalização de vários setores industriais e amplas reformas (agrária, fiscal, eleitoral, urbana, educacional), sendo lembrado pela grande instabilidade política, em decorrência de forte oposição dos militares diante do vínculo de seu governo com partidos de esquerda, levando ao Golpe Militar de 1964, que se estendeu por 21 anos<sup>7</sup>.

Com o Golpe de 1964, instaura-se o período da Ditadura Militar<sup>8</sup>, marcado pela oposição ao Comunismo e caracterizado, sob o aspecto da economia, por uma política centralizadora-estabilizadora, assinalada, segundo Leite Júnior (2009, p 32-8), pela/o:

---

<sup>4</sup> Tem-se como uma das motivações da Revolução de 30 a Crise de 1929, que atingiu os EUA e demais países capitalistas, causando no Brasil, a ruína dos fazendeiros de café.

<sup>5</sup> Getúlio Vargas foi presidente do Brasil de 1930 a 1945, instalou a fase de ditadura (populista) em 1937, que durou até 1945 (o chamado Estado Novo), e foi novamente presidente eleito de 1951 a 1954.

<sup>6</sup> Propagou-se no mundo ocidental entre os anos 20 e 30 do século passado e foi também denominado de Estado-providência ou Estado de bem-estar social.

<sup>7</sup> Cf. LEITE JÚNIOR, Alcides D. *Desenvolvimento e mudanças no estado brasileiro*, p. 31.

<sup>8</sup> Presidentes militares: Castello Branco (1964/67), Costa e Silva (1967/69), Garrastazu Médici (1969/1974), Ernesto Geisel (1974/79) e João Batista Figueiredo (1979/1985).

- Reestruturação do sistema financeiro nacional e ajuste macroeconômico do governo Castelo Branco(1964/1967)
- Chamado “Milagre Econômico” durante os governos Costa e Silva (1967/1969) e Médici (1969/1974);
- “Crescimento Forçado” ocorrido durante o governo Geisel (1974/1979); e
- Estagnação econômica e inflação, em decorrência, dentre outros fatores, da crise mundial do petróleo<sup>9</sup> ocorrida durante o governo Figueiredo (1979/1985).

Precedido de um período de distensão, a Ditadura Militar chega ao fim em 1985, iniciando-se um processo de redemocratização do Brasil, sendo implantada a base do moderno Estado Democrático de Direito<sup>10</sup>, tendo como características a liberdade de expressão, democracia de massas, inclusão social e abertura econômica.

Como ressalta Leite Júnior (2009, p. 55),

Neste processo, teve grande importância a promulgação da Constituição de 1988, as eleições diretas para todos os níveis de governo, a modernização do aparelho de Estado, a expansão das políticas públicas e a construção de uma rede de proteção social que atende ao universo da população carente.

Apesar de, nos anos 80 e na metade da década de 90, o país ter vivenciado descontrole da inflação e uma dívida externa exorbitante, a democracia consolidou-se. Dentre os vários eventos do período, dois merecem destaque: a eleição, mesmo que indireta, de um Presidente civil - Tancredo Neves<sup>11</sup> e a primeira eleição direta depois de trinta anos, sendo Collor de Mello levado à Presidência e dois anos depois retirado, em decorrência de um *impeachment*.

Após várias tentativas de conter a inflação<sup>12</sup>, é lançado o bem sucedido Plano Real em 1994, no Governo de Itamar Franco, com Fernando Henrique Cardoso à frente do Ministério da Fazenda, levando o último a se eleger Presidente por dois mandatos<sup>13</sup>. Dentre as medidas propostas nos governos de FHC, em um misto de Neoliberalismo e Estado de Bem-Estar Social, podem ser citadas a reforma da Previdência Pública; o fim

---

<sup>9</sup> Em 1979, em razão da guerra entre o Irã e o Iraque, maiores produtores na época, reduzindo a produção de petróleo e causando o aumento do preço do produto no mundo.

<sup>10</sup> Estado democrático de direito é um conceito de Estado que busca superar o simples Estado de Direito concebido pelo liberalismo. Garante não somente a proteção aos direitos de propriedade, mais que isso, defende através das leis todo um rol de garantias fundamentais, baseadas no chamado "Princípio da Dignidade Humana".

<sup>11</sup> Eleito em 1985, faleceu antes de tomar posse, assumindo seu Vice, Sarney.

<sup>12</sup> Planos Cruzado I e II, Bresser e Verão, no Governo de Sarney (1985/89), e Planos Collor I e II, no de Collor de Mello (1990/92).

<sup>13</sup> Com dois mandatos – 1995/98 e 1999/2002.

do monopólio estatal em energia, siderurgia e telecomunicações; o Plano Nacional de Desestatização; a reforma administrativa (Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado); a criação de Agências Reguladoras para fiscalização das empresas privatizadas, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a criação de uma rede de proteção à parcela da população mais necessitada, com os programas bolsa-escola, auxílio-gás e o cartão-alimentação<sup>14</sup>.

Os governos do Presidente seguinte, Luís Inácio Lula da Silva<sup>15</sup>, foram, sob o ponto de vista econômico, privilegiados com a estabilidade econômica adquirida e a situação da economia internacional. Os programas de proteção social do governo anterior foram unificados, com a denominação de programa bolsa-família, sendo ampliado, em termos de cobertura e de valores unitários.

Dando seguimento a uma política que mescla o Neoliberalismo com o bem-estar social, fundamentado nos índices de redução de pobreza, os governos de sua sucessora, Dilma Roussef, não têm tido a mesma conjuntura favorável, em razão, inclusive, dos reflexos da crise econômica internacional, com retorno da inflação no país.

Feita essa retrospectiva, pode-se dizer que, não obstante a Carta Magna vigente estabeleça, em seu artigo primeiro, que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado democrático de direito - que tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político – lamentavelmente, ainda hoje, na prática, persiste um sincretismo de modelos de Estado no Brasil.

Segundo Saddy (2010), em um Estado democrático de direito, a organização política apresenta-se submetida simultaneamente à lei – Estado de direito, ao interesse público – Estado democrático e à moral – Estado de justiça, a partir do reconhecimento de três institutos convergentes: legalidade (poder positivado em normas coativamente impostas aos cidadãos), legitimidade (poder em torno de valores consensualmente aceitos) e licitude (poder em torno de uma moral de resultado voltada sempre às finalidades públicas).

---

<sup>14</sup> Cf. LEITE JÚNIOR, Alcides D. *Desenvolvimento e mudanças no estado brasileiro*, p. 65-74.

<sup>15</sup> Com dois mandatos - 2003/06 e 2007/10.

## 2.2 TRAJETÓRIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL

[...] as fases de administração pública (patrimonial, burocrática e gerencial) vivenciadas no espaço público brasileiro não se anulam mutuamente, já que elementos característicos dessas três fases podem ser encontrados de forma isolada ou aglutinada (hibridismo) nas práticas políticas e governamentais ainda existentes no Brasil.

RONAN P. CAPOBIANGO, EDSON A. SILVA, APARECIDA DE L. DO NASCIMENTO  
(Reflexões Epistemológicas Acerca dos Modelos da Administração Pública Brasileira: Potencialidades, Problemas e Perspectivas)

Historicamente, são três os modelos de administração ou gestão pública - patrimonialista, burocrática e gerencial. O último vem recebendo uma nova abordagem nos últimos tempos, sob a denominação de governança pública.

Convém ter em mente, contudo, que a sucessão de modelos de organização na administração pública, algumas provocando mudanças substanciais, não se dá sob uma suspensão total do modelo rejeitado, conforme lembra Secchi (2009): dentro de uma única organização podem ser identificados diferentes graus de penetração dos diversos modelos organizacionais, ressaltando que até mesmo o patrimonialismo ainda sobrevive na atual gestão pública brasileira.

Comum no Estado Absoluto ou Absolutismo, a gestão patrimonialista, caracteriza-se pela não distinção entre o público e o privado, ou seja, o Estado é tratado como um patrimônio de seu governante. A perpetuação desse modelo em gestões contemporâneas é evidenciada por meio de práticas de clientelismo<sup>16</sup>, personalismo<sup>17</sup> e nepotismo<sup>18</sup>.

Capobiangó, Silva e Nascimento (2011) afirmam que, apesar de diversos países quererem acompanhar as tendências bem sucedidas de outros, deparam-se com barreiras culturais, algumas oriundas de sua colonização, como no caso do Brasil.

A revisão da trajetória da gestão pública no Brasil terá como ponto de partida o momento em que se instala a gestão burocrática-weberiana no país, na intenção de se romper com a gestão patrimonialista predominante nas oligarquias da República Velha,

---

<sup>16</sup> Na vida pública, constitui-se na relação de favor em troca de apoio político.

<sup>17</sup> Oriundo de conceito filosófico (Emmanuel Mounier), pode significar, na política, uma antítese à representação por meio de partidos políticos, a predominância do carisma individual ou a apropriação da ação pública como atitude individual.

<sup>18</sup> Termo derivado do latim *nepos* (neto ou descendente), define o favorecimento de parente ou amigo próximo, em detrimento de outro mais qualificado para o exercício de atividade pública.

onde, como se viu anteriormente, prevalecia a organização política em nível regional, tornando frágil a ação do governo central e favorecendo o coronelismo<sup>19</sup>.

### *2.2.1 O modelo burocrático*

O modelo burocrático ou weberiano, assim chamado em decorrência de suas bases teóricas estarem compiladas na obra “Economia e sociedade” do sociólogo alemão Max Weber<sup>20</sup>, caracteriza-se pela formalidade, impessoalidade e profissionalismo, tendo surgido com o Estado Liberal e sido bastante valorizado pelas administrações públicas em todo o mundo no século XX.

Segundo Leite Júnior (2009, p. 25):

No Brasil, o início do modelo burocrático ocorreu durante o primeiro período do governo Vargas, por meio de uma linha autoritária-modernizadora. O vácuo, deixado pela política liberal democrática excludente da Velha República, foi preenchido pela política centralizadora, porém modernizante e includente de Getúlio Vargas.

Na Era Vargas foram criados o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio e o Ministério da Educação e Saúde, a Universidade do Brasil, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e o Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, para organizar a seleção e treinamento do funcionalismo público, tendo sido implantado o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União. Foram então criadas as primeiras carreiras para funcionários públicos e realizados os primeiros concursos, quando o exercício de cargo público tornou-se uma profissão.

Sarturi (2013) afirma que, ao enfatizar aspectos formais e controlar processos de decisão o modelo burocrático estabeleceu uma hierarquia funcional rígida. Tal atributo pode ser constatado nas décadas de 1930 a 1980 no país, seja no governo populista de Vargas, no nacional-desenvolvimentista de JK ou no período de ditadura militar.

Situando o modelo de gestão burocrático no período, em paralelo com o modelo de Estado, Araújo (2009) destaca o agigantamento das funções do Estado no modelo Social brasileiro então predominante e a criação de grande quantidade de empresas estatais – acarretando uma elevada tributação para instituí-las e mantê-las em

---

<sup>19</sup> O termo advém do título de Coronel da Guarda Nacional, oferecido aos grandes proprietários de terra, que eram chefes políticos e controlavam os serviços do Poder Público.

<sup>20</sup> Publicada em 1922.

funcionamento, sem que isso garanta qualidade dos serviços prestados. Com a crise fiscal dos anos 70 e 80, surge o Neoliberalismo, a defender o dinamismo econômico e a diminuição da máquina estatal.

Em nível mundial, desde o pós 2ª Grande Guerra, intelectuais<sup>21</sup> faziam críticas ao modelo organizacional burocrático, considerando-o moroso, ineficiente, causador de arrogância funcional e distante das necessidades dos cidadãos.

Assim, o termo “burocracia”, oriundo do latim e do francês, significando “escritório” e, no sentido amplo, “todas as repartições públicas” e também o “poder e ação dos funcionários”, na França do século XVIII, adquiriu porém, no cotidiano, significado depreciativo, simbolizando “ação excessivamente rígida, lenta ou mesmo inoperante, especialmente no que diz respeito à administração pública”.

### 2.2.2 O modelo gerencial e a reforma administrativa no Brasil

Segundo Araújo (2009, p. 3), a partir da passagem do Estado Social para o Neoliberal<sup>22</sup>, houve a “diminuição do tamanho do Estado e a alteração da forma de atuação na ordem econômica: em vez da absorção, o Estado atua economicamente por meio da direção”. A administração, como afirma Sarturi (2013, p. 2), “passou a se ocupar de funções gerenciais, de gestão de patrimônio e das tarefas do Estado”. É o surgimento da administração pública gerencial ou *managerialism*, implementada inicialmente em governos de cunho essencialmente neoliberal, como os de Margaret Thatcher, no Reino Unido (1979/1990), e Ronald Reagan, nos EUA (1981/1989).

Contrapondo-se ao modelo burocrático, a nova gestão pública ou modelo gerencial baseia-se em valores como a eficiência<sup>23</sup>, eficácia<sup>24</sup> e competitividade<sup>25</sup>. Dentre os mandamentos deste modelo, expostos por Osborne e Gaebler (1992), *apud* Secchi (2009), está o de governar por resultados, visando o cliente/cidadão, de forma preventiva, proativa e descentralizada, delegando tarefas e aumentando a motivação dos funcionários.

---

<sup>21</sup> Simon (1947), Waldo (1948), Merton (1949) e, mais recentemente, Barzelay (1992), Osborne e Gaebler (1992), Hood (1995) e Pollit e Bouckaert (2002), citados por SECCHI, Leonardo in: Modelos organizacionais e reformas da administração pública.

<sup>22</sup> Também denominado Regulador.

<sup>23</sup> Execução das ações com um mínimo de perda de recursos (tempo, materiais e pessoas).

<sup>24</sup> Alcance dos resultados/objetivos/metaplanejados.

<sup>25</sup> Iniciativas, como diversificação e inovação, para evitar a concorrência direta e garantir a sobrevivência.

No Brasil, a partir da necessidade de se construir uma administração pública condizente com as mudanças em efetivação a nível mundial, foi criado o Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE, que estabeleceu, em 1995, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborado a partir da transposição do modelo gerencial inglês – paradigma global de mudança. Assim confirma Abrucio (2001, p.179):

Com efeito, a Grã-Bretanha seria o laboratório das técnicas gerenciais aplicadas ao setor público, ao incorporar críticas à sua prática e promover as modificações consequentes nas peças de seu arcabouço.

Conforme Leite Júnior (2009, pp. 65-66 e 68), o Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado, que teve à frente o Ministro Bresser Pereira:

[...] implantou o modelo de administração gerencial para as áreas-fim, manteve o modelo burocrático weberiano para as carreiras típicas de Estado, além de criar a figura das organizações sociais para assumirem as atividades públicas não estatais. [...] Para regular e fiscalizar as diversas empresas privatizadas, o governo criou as Agências Reguladoras, como a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, a Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, a Agência Nacional de Petróleo e Gás - ANP, e a Agência Nacional de Águas - ANA.

Ainda segundo o autor citado, apesar de não completamente implementado, por resistência de parte dos servidores públicos e de alguns segmentos da classe política, “a essência do plano foi absorvida e começou a dar frutos em algumas instituições do setor público” (Leite Júnior, 2009, p.66), configurando-se o início de uma nova cultura organizacional nesse setor, com traços do “gerencialismo”.

Outra iniciativa que pode ser considerada um diferencial na história da administração pública brasileira foi a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF<sup>26</sup>, que fixou limites para gastos com pessoal e volume de endividamento, além de criar mecanismos de responsabilização penal para os administradores infratores, visando garantir o ajuste das contas públicas<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Lei Complementar 101/2000.

<sup>27</sup> Leite Júnior (2009) lembra que “historicamente, os governantes costumavam empenhar receitas futuras e assumir dívidas elevadas para realizar obras marcantes, deixando ao sucessor a tarefa de honrar esses passivos. Para a população, ficava a imagem de um governo realizador que era sucedido por um governo inerte, quando em verdade, o governo sucessor não conseguia realizar as obras necessárias, pois havia recebido uma situação financeira calamitosa do antecessor”.

No que se refere às privatizações, o processo teve início na década de 90, com a crise fiscal<sup>28</sup>, que reduzira a capacidade de investimento do Estado nas empresas estatais. No governo de Fernando Collor de Melo foi instituído o Plano Nacional de Desestatização<sup>29</sup>, sendo privatizadas 33 empresas, entre 1990 e 94, sendo quinze do setor petroquímico e oito do siderúrgico, petroquímica e produção de fertilizantes.

Já no governo de FHC, como afirma Araújo (2009, p. 3),

No âmbito da União, tanto houve a privatização de empresas estatais que exerciam atividade econômica em sentido estrito, como sucedeu com a Companhia Vale do Rio Doce, quanto de empresas estatais que prestavam atividades enquadradas como serviço público, caso das empresas do sistema Telebrás e Embratel<sup>30</sup>. No mesmo passo, parte da execução dos serviços públicos passou a se dar por meio de empresas privadas a título de concessões, e não mais pelo Estado.

Ainda segundo Araújo (2009), apesar da acentuada diminuição do tamanho do Estado e da quantidade de suas atividades, algumas sendo entregues à iniciativa privada integralmente, outras por meio de concessões, com regulação e fiscalização do Estado, a redução do custo de instalação e operação dessas atividades não foi repassada à sociedade, reconhecidamente frágil para enfrentar o patrimonialismo persistente.

Outra pretensão do programa de publicização<sup>31</sup> no país seria o acréscimo de qualidade na prestação dos serviços públicos, em especial os sociais, afetados com o declínio do Estado Social, por meio do princípio da eficiência. Foram, assim, estabelecidas parcerias, segundo Sarturi (2013) “com o Terceiro Setor<sup>32</sup> para prestação de serviços como saúde, educação, pesquisa científica, fomento, entre outros”.

Ao fazer um balanço do processo de reforma na administração pública brasileira, propondo quatro eixos estratégicos<sup>33</sup> para a modernização do Estado diante dos desafios do século XXI, Abruccio (2007, p.72) assim atesta:

A despeito de muitas mudanças institucionais requeridas para se chegar a esse paradigma não terem sido feitas, houve um choque cultural. Os conceitos subjacentes a esta visão foram espalhados por todo o país e, observando as ações de vários governos subnacionais, percebe-se facilmente a influência destas ideias na atuação de gestores públicos e numa série de inovações governamentais nos últimos anos.

<sup>28</sup> Incapacidade do Estado de atender às demandas dos setores da economia (conceito introduzido por James O'Connor, sociólogo e economista americano).

<sup>29</sup> Lei nº 8.031/90.

<sup>30</sup> A Lei Geral de Telecomunicações, de 1997, viabilizou a mudança no setor.

<sup>31</sup> Movimento na gestão pública de buscar alianças estratégicas com a sociedade.

<sup>32</sup> Iniciativas privadas de utilidade pública com origem na sociedade civil.

<sup>33</sup> Os quatro eixos propostos são – profissionalização, eficiência, efetividade e transparência/*accountability*.

Ressalta, todavia, o referido autor a heterogeneidade existente nos níveis de governo estadual e municipal no país, levando a uma mistura dos modelos burocrático e gerencial, em proporções variadas.

Finalizando, faz-se importante destacar que os fundamentos do modelo gerencial no Brasil foram lançados com a Constituição Federal de 1988, não por acaso denominada “Constituição cidadã”, evidenciados, segundo Abrucio (2007, p. 69), em três conjuntos de mudança:

- Democratização do Estado e o fortalecimento do controle externo na administração pública;
- Descentralização das políticas públicas, levando em consideração a realidade e potencialidade local; e
- Profissionalização da burocracia, evidenciada na criação da Escola Nacional de Administração Pública (1986) e, posteriormente, no Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros – PNAFE (governo FHC) e nos Programas Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal – PNAGE e de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros – PROMOEX, além do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública (governo Lula).

### 2.2.3 A Governança Pública

O conceito de Governança (*Governance*) tem origem nas organizações privadas<sup>34</sup> e ganhou importância mundialmente nas últimas três décadas, após as crises financeiras e escândalos que até mesmo países desenvolvidos vêm enfrentando, sendo criadas instituições e publicados documentos (Códigos e outros), inclusive por organizações mundiais, na tentativa de promover a melhoria do desempenho e da confiabilidade em todos os tipos de organizações (empresariais, Terceiro Setor, cooperativas, estatais, fundações e órgãos governamentais).

---

<sup>34</sup> Governança Corporativa.

Em 1992, o Banco Mundial definiu, em documento<sup>35</sup>, a expressão para os países, como a maneira pelo qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos visando o desenvolvimento, e a capacidade dos governos de planejar, formular e programar políticas e cumprir funções.

Segundo o Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria, do TCU (2014), Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

A base da Governança Pública no Brasil é conferida pela Carta Magna vigente, ao estabelecer o Estado Democrático de Direito, os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, a organização política e administrativa dos Estados, os Poderes e as formas de controle. Leis e decretos publicados no país vêm reforçar a estrutura de governança, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Acesso à Informação, além do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública (versão 2013), com seus treze fundamentos apoiados nos fundamentos da excelência gerencial<sup>36</sup>, em uma adaptação da régua internacional à realidade brasileira<sup>37</sup>.

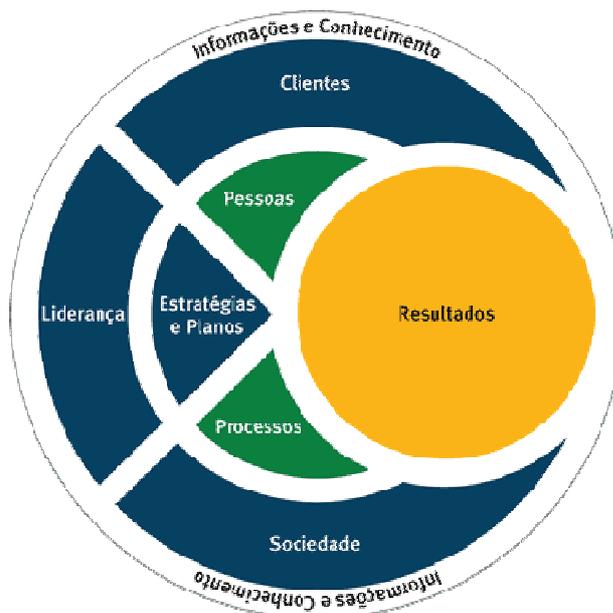
---

<sup>35</sup> *Governance and Development*.

<sup>36</sup> Cf. Modelo de Excelência da Gestão Pública – Guia de inovação e melhoria do sistema de gestão da administração pública – versão 2013 in: [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br).

<sup>37</sup> De acordo com apresentação feita pelo Chefe do Departamento de Inovação e Melhoria da Gestão da Secretaria de Gestão Pública do MPOG, Bruno Palvarini, durante Seminário Internacional sobre Monitoramento e avaliação de políticas públicas e contribuição da auditoria de desempenho (PROMOEX/PNAGE) realizado em Brasília - DF, de 02 a 04 de abril de 2013.

FIGURA 1 - MODELO DE EXCELÊNCIA DA GESTÃO



Fonte: Extraída do site <<http://www.fnq.org.br>>

FIGURA 2 – FUNDAMENTOS DO GESPUBLICA



Fonte: Adaptado do Documento de Referência do Gespública/MPOG – 2008/2009.

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG instituiu o Prêmio de Excelência de Gestão, inclusive para os Estados brasileiros, destacando-se os

referenciais para a governança, com pontuação em liderança, estratégias, planos e resultados, que atualmente representam a maior pontuação.

De acordo com Secchi (2009), o termo Governança Pública, enquanto modelo de gestão, aponta para uma mudança do papel do Estado na solução dos problemas públicos, na medida em que foca no desempenho e denota pluralismo, pela participação de atores externos<sup>38</sup>. Segundo Malmegrin (2010), esse último aspecto é fundamental para elevar o nível de institucionalização<sup>39</sup> do ciclo de gestão das políticas públicas (cujas etapas são: planejamento, execução, avaliação e controle), garantido a continuidade e o aprendizado político.

## 2.3 O CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

A fiscalização instituída sobre as contas públicas, de conformidade ao grau de desenvolvimento técnico e cultural dos Estados, passou a ser realizada de vários modos, consoante o estágio de solidez de suas instituições democráticas. Por isso, a forma de exercer o controle sobre a gestão de bens e dinheiros públicos varia conforme o sistema político e governamental, tendo em conta as peculiaridades sociais e culturais de cada povo.

HELIO SAUL MILESKI  
(O controle da gestão pública)

### 2.3.1 *Evolução e vinculação com os modelos de Estado e de gestão*

Mediante a investigação das competências do Tribunal de Contas inseridas nas várias constituições que estabeleceram o ordenamento nacional, far-se-á a vinculação do controle externo com os modelos de Estado e de gestão que predominaram nos diversos períodos, assinalados na Linha do Tempo apresentada a seguir, que também contém registros de eventos e personagens importantes para esse entendimento e indica o momento em que a Auditoria Operacional foi formalmente instituída no Brasil.

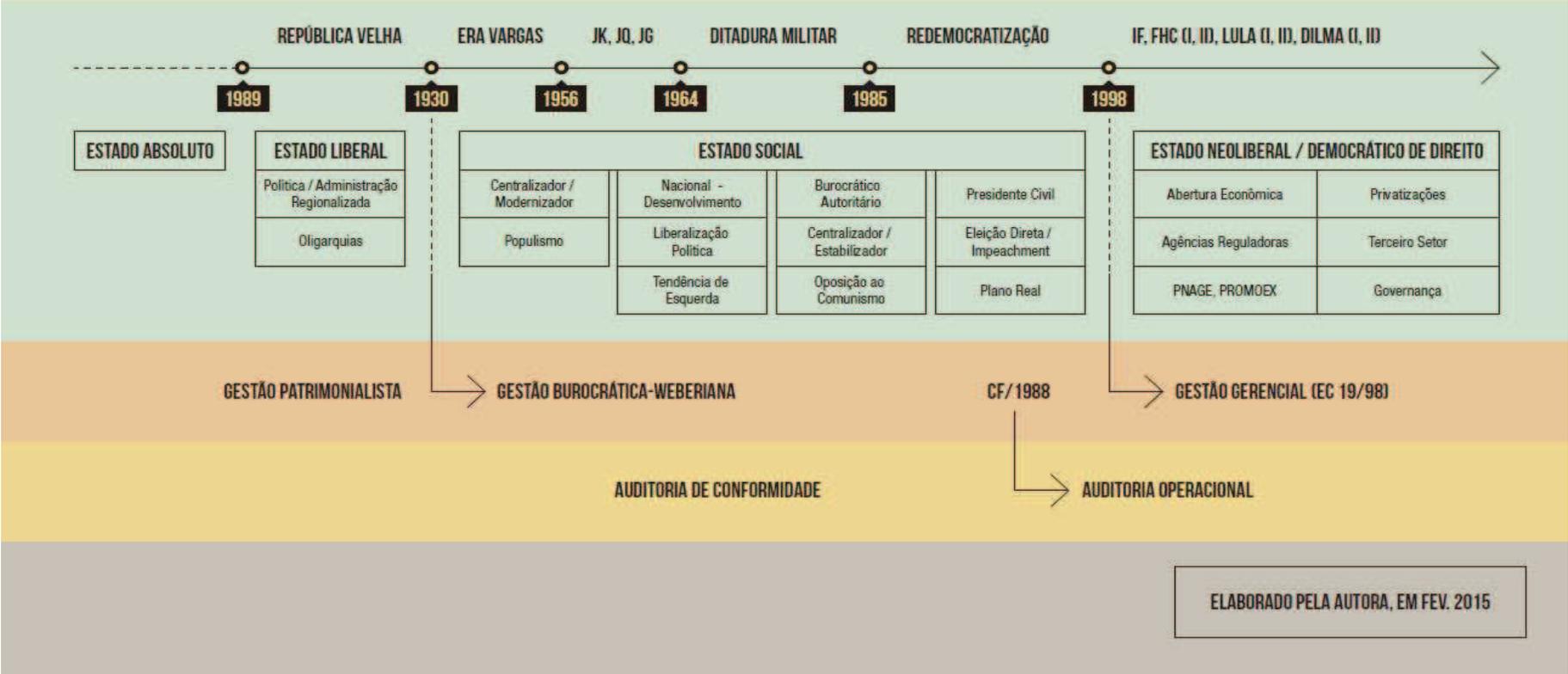
---

<sup>38</sup> Refere-se ao princípio da participação social na governança das instituições. Os outros princípios da Governança Pública são: da separação entre os Poderes, da centralidade dos direitos individuais e sociais, da descentralização federativa, além dos princípios da administração pública brasileira.

<sup>39</sup> Segundo a autora, a descontinuidade administrativa, as especificidades, a natureza dos conteúdos e dos processos de gestão de políticas públicas são algumas das dificuldades para sua institucionalização, ou seja, para a implementação de práticas que conduzam às mudanças necessárias.

# LINHA DO TEMPO

## CONFIGURAÇÕES DE ESTADO, MODELOS DE GESTÃO, MODALIDADES DE CONTROLE



A Corte de Contas no Brasil foi institucionalizada no início da fase Republicana no país, com a Constituição de 1891, que fixou em seu artigo 89 das Disposições Gerais, como função do órgão, liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Após regulamento feito pelo Decreto nº 1.166/1892, foi instalada de fato em 1893, devido ao empenho do titular da Fazenda, Ministro Serzedello Corrêa.

Convém lembrar que, já em 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa houve sua criação, através do Decreto nº 966/A. Como bem afirma Mileski (2003, p.193), não obstante, tal decreto nunca ter sido executado ou mesmo regulamentado:

Foi fundamental para fortalecer e consolidar a ideia de ser necessária a existência de uma instituição com poder de controlar todos os atos suscetíveis de criação de despesa ou de interesse das finanças da República que estava sendo implantada.

Apesar de ter sua independência constitucionalmente estabelecida, o Tribunal de Contas no Brasil foi inicialmente vinculado ao Poder Executivo, que frequentemente contestava suas decisões e passou a reduzir suas competências, por meio de decretos. Ressalte-se ainda que somente em 1922 a contabilidade pública foi regulamentada no país, pelo Decreto nº 15.7832, sendo também organizado o Código de Contabilidade da União, através do Decreto nº 4.5363. Do cenário, percebe-se a predominância do patrimonialismo e as primeiras tentativas de reduzi-lo.

Segundo Cury Neto (2014, p. 1):

A Constituição Federal de 1934, com a preeminência das preocupações sociais, em ambiente inteiramente diverso daquele que deu origem à Constituição de 1891, ampliou as competências do Tribunal de Contas, inserindo-o no capítulo denominado ‘dos órgãos de cooperação nas atividades governamentais’, juntamente com o Ministério Público.

Na época, implantava-se no país o modelo de gestão burocrático, em um Estado Social populista<sup>40</sup>.

Em 1937, com a ditadura do Estado Novo, deu-se a outorga de uma nova Carta Magna por Getúlio Vargas, conhecida como ‘polaca’, por se basear na constituição autoritária da Polônia. Diante de um Estado centralizador com uma constituição que

---

<sup>40</sup> A expressão populista refere-se ao atendimento das demandas das classes menos favorecidas e à participação política de grupos sociais historicamente marginalizados na política.

concentrava poderes nas mãos do chefe do Executivo, foi suprimida a função do Tribunal de Contas de emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República.

Com o fim da ditadura de Vargas, como relata Cury Neto (2014, p. 1):

O liberalismo do Texto Constitucional de 1946 [...]restaurou o princípio federativo, as liberdades e garantias individuais e buscou devolver ao Legislativo e ao Judiciário a dignidade e prerrogativas de um regime democrático. Nesse contexto, o Tribunal de Contas reassumiu as competências antes suprimidas e ganhou grande prestígio dadas as suas relevantes e independentes atribuições constantes do art. 77.

A partir dessa Constituição, o Tribunal de Contas no Brasil passou a ter uma conformação similar à atual e suas decisões referentes à Prestação de Contas do Chefe do Executivo a serem apreciadas pelo Poder Legislativo, que voltou a atuar na elaboração da proposta orçamentária.

Segundo Santana (2014, p. 1):

A modalidade de controle que predominou nesse período foi *a posteriori*, porém, com relação à fiscalização dos contratos, esse controle poderia ser concomitante ou até mesmo prévio, caso fosse identificado a existência de algum tipo de encargo para o Tesouro Nacional.

Com referência à contabilização da administração pública, o ano de 1964 foi um marco, com a edição da Lei Complementar nº 4.320/64, que instituiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Este foi também o ano em que se instalou a Ditadura Militar no Brasil, sendo editada, em 1967 uma nova Constituição no país, submetida a alterações, dentre elas a contida na Emenda Constitucional nº 01/69, que veio a reduzir as prerrogativas do Tribunal de Contas. Ainda em 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 200, intentando-se, pela primeira vez, uma reforma administrativa com cunho gerencial, a partir de conceitos de planejamento, descentralização, delegação de autoridade e coordenação e controle da administração<sup>41</sup>.

Como afirma Meliski (2003, p. 195):

Embora a Constituição de 1967 tenha produzido um extraordinário avanço de aspecto técnico na execução do controle – abandono do controle prévio e criação de um sistema de fiscalização assentado na dualidade de controle, controle externo e controle interno, com desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, também retirou, em muito, a independência de atuação do Tribunal de Contas, dando, inclusive, poderes

---

<sup>41</sup> Fernando Luiz ABRUCIO. “O impacto do modelo gerencial na administração pública”, p. 40.

ao Presidente da República para ordenar a execução de ato sustado pelo Tribunal.

Tal característica é compreensível, tendo em vista que a referida constituição propunha-se a institucionalizar e legalizar o regime militar, aumentando a influência do Poder Executivo sobre o Legislativo e Judiciário. Assim Santana (2014, p.1) resume o cenário de então:

Com a Constituição de 1967 o papel atribuído ao Tribunal de Contas foi bastante reduzido, pois o país, àquela época, adentrava num período de autoritarismo, o que impedia a convivência pacífica com um órgão que fosse detentor de atribuições de fiscalização e controle das contas públicas. Durante esse período, novamente se pode perceber que a prerrogativa de apresentar leis ou emendas referentes ao orçamento que criassem ou aumentassem as despesas foram novamente retiradas da competência do Poder Legislativo.

Com o país já em processo de redemocratização, foi criada em 1986 a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, pelo Decreto nº 92.452, sendo reestruturado todo o sistema de administração financeira, contabilidade, auditoria e sistema de programação financeira.

A Constituição Federal de 1988, ora vigente, veio consolidar e estruturar um novo sistema de controle da administração pública, baseado nos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade e publicidade. Foi mantida a dualidade de controle (interno e externo)<sup>42</sup> e ampliado o universo de sua abrangência em contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional, incorporando-se na avaliação os aspectos da legitimidade e economicidade dos atos da administração pública, direta e indireta.

Como bem analisa Mileski (2003, p. 212):

Com a evolução do Estado e a implantação dos regimes democráticos, o poder estatal passou a ser exercido em nome e a favor do povo, fazendo com que a fiscalização das contas públicas passasse a constituir prerrogativa da soberania popular, tornando-se imprescindível à manutenção do próprio regime democrático.

Paralelamente, a ascensão do modelo de gestão gerencial amplia a autonomia das entidades descentralizadas do governo, exigindo-se o incremento das organizações

---

<sup>42</sup> O controle interno é exercido no âmbito dos próprios Poderes, por sua própria administração, sem qualquer interferência de outro Poder, enquanto o controle externo é o exercido por outro Poder ou por órgão diverso do controlado, no caso o Tribunal de Contas.

públicas, direcionando, assim, a ênfase do controle para os resultados da ação pública<sup>43</sup>. Em consonância com esse entendimento, busca-se cada vez mais o aprimoramento da gestão pública por meio de conceitos advindos da Governança.

Nesse contexto, convém ressaltar ainda as alterações estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 19/98<sup>44</sup>, e outras alterações da legislação infraconstitucional, a exemplo da Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93), que tem por fim garantir o interesse público, mediante seleção da proposta mais vantajosa para a administração nos contratos, e, em especial, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101/2000)<sup>45</sup>, que passou a ser um código de conduta para os administradores públicos de todo o país, tendo os governantes, sejam eles da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios que obedecer aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente, eficaz e, sobretudo, transparente<sup>46</sup>.

A exigência de planejamento é traduzida na elaboração do Plano Plurianual – PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e na Lei Orçamentária Anual – LOA, acompanhadas dos respectivos anexos. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal visam permitir controle e transparência da gestão.

Passados, porém, dez anos da promulgação da referida lei, entende-se que apesar das regras de equilíbrio fiscal estabelecidas, faz-se necessária a elaboração de uma lei que supra necessidades não alcançadas pela LRF, especificamente no âmbito da efetividade dos gastos públicos.

Na ausência da edição da lei complementar prevista no art. 165, § 9º, da Constituição, a Lei nº 4.320/64 foi recepcionada como tal. Contudo, essa legislação ficou desatualizada, carecendo a revogação explícita de dispositivos superados pela Constituição e a inclusão de outros para evitar falta de padronização, divergências conceituais e dúvidas jurídicas. Tramitam assim no Senado Federal projetos da “Lei de

---

<sup>43</sup> Francisco Carlos da CRUZ SILVA. “Controle social: reformulando a administração para a sociedade”, *passim*.

<sup>44</sup> Que modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticas, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

<sup>45</sup> Que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

<sup>46</sup> Juliardi ZIVIANI. “Lei de Responsabilidade Fiscal: Planejamento, controle, transparência e responsabilização”, p.1.

Qualidade Fiscal”<sup>47</sup>, com o objetivo de introduzir regras que deem maior racionalidade ao uso de recursos públicos e que guiem as políticas públicas para o desenvolvimento (o que fazer e como), garantindo qualidade ao gasto público, ao orientar toda a gestão pública, do planejamento ao controle, para resultados concretos.

Importante ainda citar outro avanço no processo de democratização, quanto à fiscalização das contas públicas e, em consequência da atuação dos controles – em especial o externo e o social, que se deu com a edição da Lei de Acesso à Informação<sup>48</sup> (Lei 12.526/2011), o qual vem a viabilizar maior transparência das gestões federal, estaduais e municipais.

### 2.3.2 Tendências no contexto atual

Os órgãos de contas alcançaram indubitavelmente sua maturidade e máxima prestância, deixando de ser apenas órgãos do Estado para serem também órgãos da sociedade no Estado, pois a ela servem não apenas indiretamente, no exercício de suas funções de controle externo, em auxílio da totalidade dos entes e órgãos conformadores do aparelho do Estado, como diretamente à sociedade, por sua acrescida e nobre função de canal do controle social, o que os situa como órgãos de vanguarda dos Estados policráticos e democráticos que adentram o século XXI.

DIOGO DE F. MOREIRA NETO *apud* HERICK S. SANTANA  
(Controle externo da administração pública, p. 1)

Consoante Saddy (2010, p.34), hoje, mais do que uma competição entre Estados, ocorre uma:

Competição entre sociedades, voltada à eficiência econômica, coadjuvada pela eficiência política da atuação estatal nas relações internas e externas, bilaterais e multilaterais; a eficiência administrativa na execução das políticas públicas; e, ainda, sob outro ângulo, até mesmo uma qualificada eficiência social, que consiste em eliminar a exclusão econômica e em resguardar e promover a qualidade de bens e serviços públicos ou privados.

No campo da administração pública, particularmente, o administrado passa a ser visto como cliente, enfatizando-se a necessidade de sua participação nas escolhas das políticas públicas e no acompanhamento da execução, através da aferição de resultados, exigindo-se, para tanto, visibilidade das ações estatais.

No Brasil, segundo Cruz Silva (2001), a modificação estrutural introduzida por meio do ideário da Reforma Gerencial buscou, ao mesmo tempo, alterar as formas de

<sup>47</sup> PLS Nº 131/09, de autoria do Senador Renato Casagrande, como substitutivo ao PLS 229/09 – “Lei de responsabilidade orçamentária”, de autoria do Senador Tasso Jereissati.

<sup>48</sup> Regulamentou o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal.

controle da administração pública e enfatizar os resultados a fim de possibilitar maior controle social. Como lembra Sarturi (2013), diferentemente, em uma administração burocrática não existe controle finalístico ou de resultados.

Dentro desta nova concepção de administração pública, o controle externo exercido pelos Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS<sup>49</sup> (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), assim como pelas demais entidades fiscalizadoras, como os Tribunais de Contas subnacionais - de Estados, Distrito Federal e Município(s), passam a ter papel decisivo, como afirma Santana (2013, p. 1):

Na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois o estreitamento das relações dos órgãos de controle e a sociedade tendem a incrementar a fiscalização dos gastos públicos, aumentando a efetividade das políticas sociais, bem como dos próprios serviços que são prestados pelo Estado, contribuindo para o fortalecimento da cidadania e, porque não dizer, do próprio regime democrático.

Objetivando cumprir suas atribuições constitucionais em consonância com o contexto atual, os Tribunais de Contas no Brasil, tendo à frente e como referência o Tribunal de Contas da União, têm buscado aprimorar seu próprio desempenho e contribuir com a melhoria da gestão pública de forma geral, podendo serem destacadas as seguintes ações:

- Participação cada vez maior do Tribunal de Contas da União – TCU na OLACEFS<sup>50</sup> (Organização de Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina e no Caribe), e na INTOSAI<sup>51</sup> (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, organizações que visam a melhoria da auditoria externa mundial, por meio do desenvolvimento e compartilhamento de conhecimentos e experiências;

---

<sup>49</sup> Órgão público de um Estado (nação, país) que, qualquer que seja a sua denominação ou a forma em que seja constituído ou organizado, exerce, em virtude da lei, a suprema função de auditoria pública desse Estado. No Reino Unido, é denominado *National Audit Office - NOA*, nos Estados Unidos, *Government Accountability Office – GAO*, e no Canadá, *Office of the Auditor General - OAG*.

<sup>50</sup> *The Latin American and Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions*.

<sup>51</sup> *International Organization of Supreme Audit Institutions*. Trata-se de organização profissional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS nos países que pertencem às Nações Unidas ou a suas agências especializadas. Exercem um papel central na auditoria das contas e das operações governamentais, e na promoção de administrações financeiras sólidas e responsáveis por prestar contas dos seus governos. Foi criada em 1953 e vem crescendo de 34 países membros iniciais para mais de 170.

- Emissão, por parte do TCU, de Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT<sup>52</sup>, estabelecendo padrões básicos e específicos, constantes de manuais, com referência às auditorias de conformidade e operacionais;
- Adesão, em 2005, dos Tribunais de Contas subnacionais ao Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros – PROMOEX, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG<sup>53</sup>, cujo objetivo consistiu no fortalecimento institucional e na modernização do sistema de controle externo dos Estados e Municípios, através da capacitação de pessoal, introdução de novos procedimentos (aí incluída a Auditoria Operacional) e sistemas organizacionais e investimentos em informática;
- Atuação crescente de entidades representativas dos Tribunais de Contas, a exemplo do Instituto Rui Barbosa - IRB, associação civil de estudos e pesquisas, e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, visando o aperfeiçoamento e a integração dos diversos Tribunais de Contas brasileiros;
- Preocupação progressiva dos Tribunais de Contas brasileiros com a Governança Pública, evidenciada no lançamento do “Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria”, pelo TCU em 2014, e no “Levantamento da Governança Pública no Brasil”, realizado pelo TCU e demais Tribunais de Contas brasileiros, sistematizando informações sobre governança e gestão das aquisições nas organizações públicas das esferas Federal, Estadual e Municipal, e sobre governança pública em âmbito nacional;
- Elaboração das Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro – NAGS, definindo os princípios básicos que devem reger as atividades de auditoria governamental dos TC brasileiros, incluindo procedimentos e práticas a serem utilizadas no planejamento, na execução das auditorias e na elaboração dos relatórios, sendo aplicáveis tanto às auditorias de regularidade quanto às de natureza operacional; utilizou-se como referência as

---

<sup>52</sup> Portaria TCU 280/2010.

<sup>53</sup> Cofinanciado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID.

normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI e de outras instituições nacionais e internacionais, as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBCs para o exercício de auditoria, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, além da legislação pertinente aos Tribunais de Contas brasileiros e da experiência de seus profissionais de auditoria<sup>54</sup>;

- Convergência das atividades de fiscalização dos Tribunais de Contas para o aspecto operacional ou de resultados das gestões, em decorrência da inserção constitucional da eficiência como princípio impondível à administração pública e de prerrogativa estabelecida para o controle externo, havendo uma transferência de alvo de investigação da quantidade para a qualidade das despesas públicas.

Enfocaremos agora precisamente no último item, tendo em vista sua vinculação com os objetivos específicos do presente estudo, relacionados à Auditoria Operacional, procurando, assim, perceber o grau de consolidação desta modalidade de auditoria nos Tribunais de Contas brasileiros e os desafios a serem ainda enfrentados.

#### 2.4. A AUDITORIA OPERACIONAL - AOP

A fiscalização operacional representa um estágio evolutivo no sistema de controle da atividade financeira do Estado, na medida em que, além de visar à preservação das finanças e do patrimônio público, passa também a ter o sentido de aperfeiçoamento das instituições administrativas, tendo em conta sua melhor produtividade, uma vez que busca avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos dos administradores, procedendo a recomendações para tal fim.

HELIO SAUL MILESKI  
(O controle da gestão pública, p. 242)

O controle de resultados das gestões públicas não somente está previsto na Carta Magna vigente, que se pretende harmônica com o Estado de justiça democrático de direito, especialmente em seus artigos 70 a 75, como se apresenta imprescindível no modelo de gestão gerencial.

Segundo a INTOSAI, a melhoria da qualidade dos serviços públicos é um objetivo comum para a maioria dos governos na atualidade, em razão, sobretudo, do

---

<sup>54</sup> Instituto Rui Barbosa – IRB. *Normas de Auditoria Governamental – NAGs aplicáveis ao Controle Externo brasileiro, passim.*

incremento das expectativas das pessoas sobre o que representa a qualidade (muitas vezes, em comparação com a qualidade do serviço prestado pelo setor privado), configurando-se a questão cada vez mais importante e os parlamentares e os governos de todo o mundo esperam que as Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS a ela se refiram em seus relatórios.

Por conseguinte, torna-se cada vez mais exigível que os Tribunais de Contas brasileiros realizem auditorias na modalidade operacional, as quais permitem uma análise do desempenho das gestões públicas, ao abordarem as dimensões da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, além de equidade.

Assim está definida esta modalidade de auditoria, de acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU / 2010<sup>55</sup>, que se encontra em sua terceira versão e é alinhado aos padrões adotados pela INTOSAI<sup>56</sup>:

Auditoria operacional 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.

De forma resumida, pode-se explicar ‘economicidade’ como a minimização dos custos sem comprometimento dos padrões de qualidade; ‘eficiência’, como o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis; ‘eficácia’ como o grau de alcance das metas; e efetividade como o impacto de uma atividade; por fim, ‘equidade’ implica acesso de todos, com autêntica igualdade de oportunidades, ao exercício de seus direitos civis, políticos e sociais, ou seja, justiça na distribuição dos benefícios.

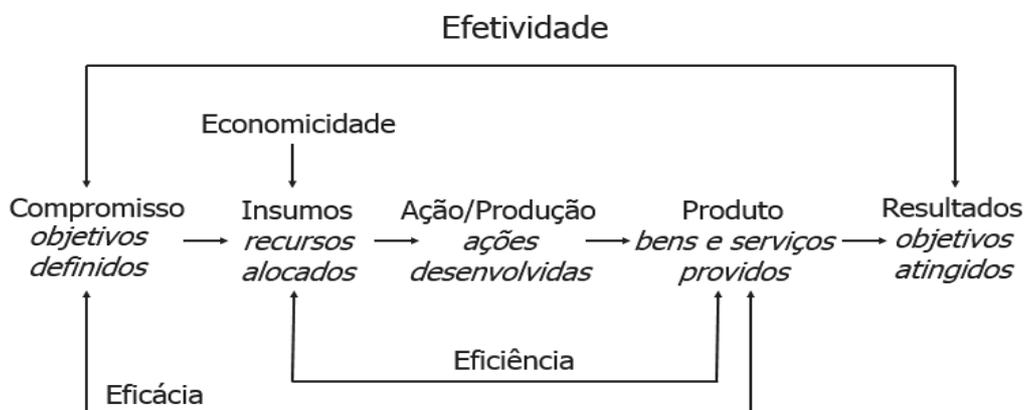
O diagrama apresentado a seguir, constante do Manual de AOP do TCU, apresenta as mencionadas dimensões e suas interrelações.

---

<sup>55</sup> Manual de Auditoria Operacional – Tribunal de Contas da União. Portaria – SEGECEX nº 04/2010

<sup>56</sup> Diretrizes da INTOSAI pra auditoria de desempenho – *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (ISSAI 3000/1, 2004).

FIGURA 4 – DIAGRAMA DE INSUMO-PRODUTO (DIMENSÕES DE ANÁLISE DA AOP)



Fonte: Adaptado do Manual AOP/TCU, 2010.

Essa abordagem de controle tem como consequência a responsabilização de gestores por desempenhos insatisfatórios mesmo sem incorrerem em alguma irregularidade formal. Dentro dessa visão, a *accountability*<sup>57</sup> não seria objetiva, mas subjetiva, contemplando a legitimidade dos atos e não apenas a legalidade, considerando padrões de desempenho como a qualidade dos serviços e o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades dos clientes<sup>58</sup>.

Tendo em vista que a prestação de contas da administração significa responsabilidade pela execução eficiente e eficaz de políticas, programas entre outros, pressupõe-se, por conseguinte, uma fiscalização de suas atividades. A auditoria operacional apresenta-se, assim, como a via pela qual contribuintes, financiadores, órgãos legislativos, administradores, cidadãos e meios de comunicação possam exercer mais facilmente controle, através de uma visão da execução e dos produtos oriundos das diversas atividades da administração pública.

Por outro lado, o modelo de gestão pública predominante influencia, como já discutido, as prioridades do controle externo. Ainda segundo a INTOSAI, em países onde a gestão pública está relacionada primordialmente com os meios e está menos envolvida com os fins, as auditorias também tendem a se centrar em estabelecer se as

<sup>57</sup> Termo oriundo da língua inglesa, que significa ética obrigação de prestar contas; pode ser traduzido por “responsabilização”.

<sup>58</sup> Cf. SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. *Auditorias operacionais: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas*.

regras são cumpridas e aplicadas, e não se as regras servem – ou parecem servir – ao objetivo que se propõem.

Naqueles países que têm adotado a administração por objetivos e resultados<sup>59</sup>, se tem optado pela posição contrária. Na maioria dos casos, atualmente, a gestão do setor público manifesta uma combinação dessas abordagens.

De acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU, o processo de auditoria operacional envolve diversas etapas, que compreendem vários estágios. De modo global, inclui o planejamento, a execução e o acompanhamento. O primeiro estágio do planejamento corresponde à escolha do objeto a ser auditado, segundo critérios de seleção tais como agregação de valor, materialidade, relevância e vulnerabilidade.

Prosseguindo, há a definição do escopo da auditoria, a formulação do problema e das questões a serem examinadas<sup>60</sup>, com suas razões e objetivos da análise e a elaboração da Matriz de Planejamento (concluindo esta etapa); na execução, ocorrem a coleta de dados, as análises quantitativas e qualitativas desses, além do registro das limitações encontradas, tudo com a finalidade de elaborar a Matriz de Achados<sup>61</sup>, que consiste no mapeamento dos resultados com suas respectivas evidências, causas e efeitos, que fundamentarão o relatório e levarão à proposição de recomendações ou mesmo determinações, caso haja previsão legal para se exigir conduta definida.

A primeira decisão formalizada em um processo de auditoria operacional compreende o estabelecimento de prazo para que os gestores apresentem Plano de Ação para atenderem as deliberações do Tribunal de Contas, contendo medidas e cronograma. Esse instrumento norteará o monitoramento a ser realizado posteriormente pelos técnicos do controle externo, permitindo tanto aos gestores, como aos outros envolvidos e à sociedade em geral, acompanhar o desempenho do objeto auditado. Neste sentido, também a elaboração e divulgação de Sumário Executivo da Auditoria é de suma importância.

---

<sup>59</sup> A partir da década de 1950, a Teoria Neoclássica deslocou a atenção antes fixada nas chamadas "atividades meio" para os objetivos ou finalidades da organização, substituindo o enfoque no "processo" pelo enfoque nos resultados e objetivos alcançados (fins). O foco no "como" administrar" passou para o "por que" ou "para que" administrar. Peter F. Drucker, autor de livro sobre o assunto, publicado em 1954, é considerado o pai da Administração por Objetivos. Cf. Idalberto CHIAVENATO. "Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações", *passim*.

<sup>60</sup> As questões podem ser descritivas, normativas, avaliativas ou exploratórias,

<sup>61</sup> Achado é a discrepância entre a situação existente e o critério de auditoria, ou seja, o padrão desejável ou determinado (norma, indicador etc).

A figura a seguir, extraída do Manual de AOP do TCU, ilustra o Ciclo de auditoria operacional, de forma resumida.

**FIGURA 5 – CICLO DE AUDITORIA OPERACIONAL**



Fonte: Adaptado do Manual de AOP/TCU, 2010.

No desenvolvimento da auditoria operacional recorrem-se a técnicas tais como: Análise *SWOT* e Diagrama de Verificação de Risco - DVR<sup>62</sup>, Análise *Stakeholder*<sup>63</sup>, Mapas de processo e/ou produto, e a metodologias como exame documental, observação direta, entrevistas, grupos focais e questionários, pesquisa bibliográfica, pesquisas por amostragem, quase experimental e estudos de caso, além de painéis de referências com especialistas e/ou atores envolvidos.

A escolha das técnicas e dos recursos metodológicos a serem empregados vai-se dando no decorrer do trabalho, valendo-se os integrantes da equipe do bom senso, dada a peculiaridade de cada auditoria operacional, e das disponibilidades de informações, de colaboradores (entre eles os próprios auditados) e até mesmo de especialistas na área.

<sup>62</sup> Mapeamento de pontos fortes e forças do ambiente interno e de pontos fracos e ameaças do ambiente externo, identificando-se possíveis áreas a investigar.

<sup>63</sup> Identificação dos atores envolvidos ou principais grupos de interesse.

Como se depreende da breve explanação feita sobre o processo de auditoria operacional, ela difere da auditoria de conformidade no que tange a:

- Objeto - na de conformidade é predeterminado e similar (prestações de contas, aposentadorias etc) e na operacional, são selecionados e distintos;
- Natureza - contábil-financeira e de legalidade, na de conformidade, e desempenho ou qualidade dos gastos, na operacional;
- Finalidade - apurar irregularidades (ilegalidades, desvios, fraudes), na de conformidade, e identificar achados de auditoria, na operacional;
- Decisão – julgamento de contas e imputações de débitos, na de conformidade, e deliberações (determinações e recomendações, visando contribuir para a melhoria das ações governamentais), na operacional.

O caráter distinto da auditoria operacional não deve, entretanto, ser considerado como um argumento que prejudique a colaboração entre os dois tipos de auditoria, podendo ser “[...] realizados concomitantemente, porquanto são mutuamente reforçadoras: a auditoria contábil sendo preparatória para a operacional, e esta última levando à correção de situações causadoras de irregularidades”.<sup>64</sup>

#### 2.4.1 A AOP no Tribunal de Contas da União

Em sintonia com as mudanças introduzidas pela nova gestão pública ou administração gerencial, na década de 80, o Tribunal de Contas da União buscou capacitação para um controle de resultados, sendo treinado um grupo composto por técnicos do órgão e de alguns poucos Tribunais de Contas subnacionais no *Government Accountability Office* dos Estados Unidos, já em 1985.

Com a inserção formal da modalidade de Auditoria Operacional pela Constituição de 1988, artigo 70, iniciaram-se uma série de treinamentos e intercâmbios com várias EFS, inclusive a Auditoria Geral do Canadá, e estruturação do TCU para atuar na nova seara.

---

<sup>64</sup> NAG 4202.1, Minuta de Projeto de Normas de Auditoria Governamental. Instituto Rui Barbosa – IRB.

Em 1996, 25 técnicos do TCU participaram, nos Estados Unidos, de programa de treinamento oferecido pela *Virginia Polytechnic Institute and State University* e a *National Academy of Public Administration*, sendo criado, no mesmo ano, o Serviço de Programas de Governo, na Secretaria de Auditorias – SAUDI, exclusivamente para avaliar programa, sendo realizadas, até 1998, auditorias piloto e elaborada a primeira versão de um Manual de Auditoria de Natureza Operacional -ANOp<sup>65</sup>, como foi então denominada esta modalidade de auditoria. Foi, em seguida, firmado Acordo de Cooperação Técnica com o Reino Unido, por meio do Ministério do Governo Britânico para o Desenvolvimento Internacional - DFID, para Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de ANOp para as áreas de saúde, educação e meio ambiente.

O TCU criou, então, em 2000, a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG, unidade especializada em auditoria operacional, realizando 25 auditorias e publicando diversos documentos de orientação de técnicas, entre 1998 e 2001.

Entre 2002 e 2006, houve a implementação do Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo, com Foco na Redução da Desigualdade Social – CERDS<sup>66</sup>, fruto de acordo de cooperação técnica firmado entre o TCU e o Governo Britânico, executado em conjunto com os Tribunais de Contas dos Estados da Bahia e de Pernambuco, com o objetivo de avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos com foco na redução da desigualdade social existente no Brasil, contribuindo para uma maior transparência na prestação de contas do gasto público e para o fortalecimento do controle social a partir da realização, no âmbito do TCU e dos dois TCE, de auditorias de natureza operacional (ANOP).

Em decorrência de seus avanços na Auditoria Operacional, o TCU assumiu, em 2005, a presidência do Subcomitê de Auditoria de Desempenho<sup>67</sup> da INTOSAI.

No mesmo ano, o Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros – PROMOEX, iniciativa do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG, viabilizada através de convênio celebrado com o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, estabeleceu como um das metas implantar a Auditoria Operacional em, no mínimo, 75% dos Tribunais de Contas subnacionais. A ação representou a decisão de disseminar a cultura e os métodos desta nova modalidade

---

<sup>65</sup> Inicialmente, havia a divisão entre auditoria de desempenho operacional de organizações e entidades governamentais e auditoria de programas e projetos de governo.

<sup>66</sup> Pelo TCU, coordenou o Projeto CERDS Gloria Maria Merola da Costa Bastos.

<sup>67</sup> *Performance Audit Subcommittee*.

de auditoria no âmbito dos demais Tribunais de Contas brasileiros, e, para tanto foi constituído grupo de trabalho, denominado de Grupo de Auditoria Operacional - GAO, sob a coordenação do Instituto Rui Barbosa – IRB, formado por técnicos do TCU e de outros poucos Tribunais subnacionais que já adentravam nesta atividade, a exemplo da Bahia e Pernambuco, como anteriormente mencionado.

No ano de 2009, o TCU realizou 98 auditorias operacionais em diversos temas, representando o número já 11% das fiscalizações. Segundo acompanhamento realizado pelas equipes técnicas, 75% das recomendações feitas para aprimoramento da gestão e operacionalização dos serviços avaliados foram ou estavam sendo cumpridas.

Em 2010, é lançada pelo TCU a terceira versão do Manual de Auditoria Operacional, ora em utilização, documento que, segundo sua Introdução, “[...] reflete a evolução dos métodos e técnicas empregados pelo TCU, por meio da acumulação de experiência na execução de auditorias operacionais”.<sup>68</sup>

Vale ressaltar também a realização, no Brasil, de dois importantes Seminários Internacionais relacionados ao tema, o primeiro, em 2010, sediado pelo TCU, de “Sustentabilidade da Auditoria Operacional”, quando representantes de tribunais de contas e controladorias nacionais e internacionais abordaram as dificuldades e possibilidades para implementação da auditoria operacional em órgãos de controle; e o segundo, promovido pela Secretaria de Gestão Pública do MPOG, em 2013, em parceria com a ATRICON e o IRB, além dos Conselhos Nacional de Secretários de Estado da Administração - CONSAD e de Secretários Estaduais de Planejamento - CONSEPLAN, “sobre Monitoramento e avaliação de Políticas Públicas e contribuição da Auditoria de Desempenho”, objetivando discutir novas abordagens para a integração entre áreas governamentais de planejamento e controle.

No Seminário de Sustentabilidade da AOP mencionado, o palestrante Carlos Alberto Sampaio de Freitas<sup>69</sup> analisou cinco mitos que poderiam estar presentes na realidade do TCU e de outros tribunais, obstaculando o avanço da auditoria de desempenho, apresentando em seguida os contra-argumentos:

- “Antes de adentrar no desempenho, o controle externo deve resolver problemas de desvio de recursos públicos” - A má gestão facilita desvio de recursos públicos;

---

<sup>68</sup> TCU. Manual de Auditoria Operacional, 2010, p. 9.

<sup>69</sup> Então Secretário de Fiscalização de Programas de Governo do TCU.

- “A AOP pode ser confundida com uma consultoria” - A AOP vai além, pois pode levar à responsabilização do gestor (*accountability*);
- “A ausência de indicadores de desempenho ou de sistema de informações gerenciais adequado do auditado impossibilita a realização da AOP” - Ao identificar questões relacionadas ao desempenho, a AOP poderá contribuir para fomentar a utilização de indicadores de gestão no órgão ou programa auditado;
- “Recomendar não adianta nada” - Por meio de recomendações tecnicamente bem embasadas, desperta-se o interesse do próprio auditado em implementá-las; os trabalhos devem ser amplamente divulgados, para que também a sociedade cobre a implementação das recomendações; poderá haver determinações, no caso de infração a norma legal; é prevista a realização de monitoramento; a não implementação das deliberações implicará irregularidade de gestão geral no processo de PCA do(s) responsável(eis) do órgão ou entidade auditada e aplicação da multa;
- “A AOP é complicada e demorada” - As técnicas requerem disciplina metodológica e criatividade, pois cada trabalho é um novo projeto; o grande entrave, porém, é a falta de disponibilização de pessoal para realizar tais auditorias com dedicação exclusiva.

Em reconhecimento à sua atuação, especialmente em auditoria de desempenho, o TCU assumiu em 2012, a presidência da OLACEFS (*Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*).

Posto que já alcançara consistência técnica nesta modalidade de auditoria neste interregno e com vistas a incrementar a partilha contínua de informações com a auditoria de conformidade, o órgão transforma, em 2013, sua unidade especializada em auditoria operacional (SEPROG) em Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria – SEAUD, disseminando esta cultura em outros setores de auditoria.

Em 2014, efetua mudança em sua estrutura de auditoria, apresentada no ANEXO - A, que passa a ser definida por áreas temáticas, viabilizando ainda mais o controle de resultados das políticas públicas, em nível federal, em harmonia com o formato de Plano Plurianual – PPA atualmente adotado pelo Governo Federal, que reduziu o número de programas, passando a ser mais temáticos, criando espaços para políticas transversais e multissetoriais e para a regionalização das políticas públicas.

Paralelamente, o TCU tem buscado parceria com os Tribunais de Contas subnacionais, para realização de auditorias operacionais em políticas públicas descentralizadas. Com o término do PROMOEX, foi firmado, em 2013, Acordo de Cooperação Técnica, com interveniência da ATRICON e do IRB, para realização de Auditoria Operacional em Educação, com foco no Ensino Médio, e, em 2014, em Saúde, com foco na Atenção Básica<sup>70</sup>.

#### *2.4.2 AOP nos demais Tribunais de Contas brasileiros*

Excetuando-se alguns poucos Tribunais de Contas, a exemplo do TCE-BA e do TCE-PE, escolhidos como parceiros do TCU do Projeto CERDS<sup>71</sup>, e outros que, por iniciativa própria, tiveram alguma experiência na avaliação de políticas públicas ou no controle da qualidade de gastos públicos, a grande maioria dos TC, somente a partir de 2007, com a capacitação oferecida a equipes de técnicos pelo GAO/PROMOEX<sup>72</sup>, iniciaram-se nesta modalidade de auditoria. De fato, no que concerne à auditoria operacional nos Tribunais de Contas subnacionais – de Estados, de Município(s) e do Distrito Federal, a contribuição do PROMOEX<sup>73</sup>, por meio do Grupo de Auditoria Operacional – GAO, foi decisiva para sua propagação.

O TCE-BA já havia incorporado conceitos das auditorias de natureza operacional em 1985, ao adotar o método canadense de Auditoria Integrada<sup>74</sup>, sendo credenciado, em 1987 junto ao Banco Mundial, em 1994 junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID e, em 1997 ao Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento - BIRD para a realização de auditorias de programas.

Entre 1989 e 1993, técnicos do mencionado Tribunal participaram do Programa Avançado de Auditoria Integrada - PAAG, do Banco Mundial. Em 1995, iniciou sua série de traduções para o português de manuais e guias de auditoria na área

---

<sup>70</sup> Os Relatórios e formalizações de decisões destas auditorias estão disponibilizados nos sites do TCU e dos diversos Tribunais de Contas participantes.

<sup>71</sup> Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo, com Foco na Redução da Desigualdade Social – CERDS. Coordenado por Glória Maria Merola da Costa Bastos (Gerente do Projeto/TCU), Maria Salete Silva Oliveira (TCE-BA) e Lídia Maria Lopes Pereira da Silva (TCE-PE), tendo como Consultoras Maria das Graças Ruas e Carla Andrade.

<sup>72</sup> Coordenado pelo Auditor Vivaldo Evangelista Ribeiro (TCE/BA).

<sup>73</sup> Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros, iniciativa do MPOG, viabilizada através de convênio celebrado com o BID. Ver 5.1 A AOP no Tribunal de Contas da União.

<sup>74</sup> *Comprehensive Auditing*.

governamental, da INTOSAI, do *National Audit Office* - NAO, do Reino Unido; do *Office Audit General* - OAG, do Canadá, entre outros.

O TCE-PE teve sua primeira capacitação técnica em auditoria operacional em 2000, oferecido pela Secretaria de Controle Externo do TCU em Pernambuco - SECEX-PE, realizando o primeiro trabalho no ano seguinte.

Em 2001, técnicos do TCE-BA participaram de capacitação em auditorias de natureza operacional no TCU e, entre 2004 e 2005, já no âmbito do CERDS, auditores de ambos os Tribunais fizeram o treinamento “sombra”, permanecendo três meses como membro de uma equipe de auditoria do TCU.

Pesquisa realizada junto aos 33 Tribunais de Contas brasileiros, em setembro/2005, ano em que foi composto o Grupo de Auditoria Operacional – GAO/PROMOEX, evidenciou que apenas quatorze Tribunais, o equivalente a 42% do total, haviam realizado algum trabalho de auditoria operacional. Após o término do Programa, conforme pesquisa efetuada em março/2012, 31 Tribunais de Contas afirmaram já terem realizado pelo menos uma auditoria operacional, ou seja, 94% do quantitativo total de órgãos de controle externo no país, o que mostra o avanço conquistado com a implementação do PROMOEX.

Além da capacitação inicialmente obtida<sup>75</sup> e de cursos à distância, os Tribunais de Contas subnacionais contaram com esse respaldo de 2008 a 2011, por meio de apoio técnico à distância e oficinas de Matriz de Planejamento e de Achados presenciais, realizando conjuntamente, durante esse período, quatro auditorias sob a coordenação do GAO/PROMOEX/MPOG e TCU, nos temas<sup>76</sup>:

- Educação (Capacitação de Professores do Ensino Fundamental);
- Saúde (Programa Estratégia de Saúde da Família – ESF);
- Saneamento Básico (com foco em Abastecimento d’água, Esgotamento sanitário ou Manejo de resíduos sólidos, conforme escolha do TC); e
- Meio Ambiente (com foco em Entorno de reservatório, Unidades de preservação ou Compensação ambiental, conforme escolha do TC).

---

<sup>75</sup> Realizada na Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de setembro a dezembro de 2007, onde foram treinados 156 técnicos de 33 TC brasileiros, além de técnicos dos TC de Angola e Moçambique.

<sup>76</sup> Os Relatórios e formalizações de decisões destas auditorias estão disponibilizados nos sites do TCU e dos diversos Tribunais de Contas participantes.

Ao se aproximar o fim da vigência do PROMOEX, cresceu a preocupação do GAO com a sustentabilidade da auditoria operacional nos Tribunais de Contas subnacionais, sendo elaborado projeto, na pretensão de viabilizar sua continuidade. Essa preocupação foi compartilhada pelo Coordenador do referido grupo temático, Vivaldo Evangelista Ribeiro, durante Encontro Técnico de Auditoria Operacional, promovido realizado pelo TCE-BA e o IRB, em 2010, que contou com auditores representantes de 31 Tribunais de Contas brasileiros.

Com o término do PROMOEX, supunha-se que os Tribunais de Contas brasileiros estivessem devidamente estruturados para a prática da Auditoria Operacional, como já ocorria com o Tribunal de Contas da União – TCU. Entretanto, à exceção de alguns Tribunais de Contas que se iniciaram nesta modalidade de auditoria antes mesmo do PROMOEX, constatou-se uma dispersão e desestruturação das equipes, sendo o ano de 2012 marcado por uma lacuna.

Ciente deste cenário, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia promoveu, nesse ano, Seminário Internacional de Auditoria Operacional, como parte do Projeto Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira - ProFort<sup>77</sup>, com a finalidade de apresentar experiências e desafios vivenciados por órgãos de vários países. Foi, ainda, realizada no ano anterior (2011), pesquisa diagnóstica<sup>78</sup> das capacidades técnicas e institucionais dos Tribunais de Contas subnacionais, tendo dezesseis dos 33 enviado informações.

De acordo com a mencionada pesquisa:

- a maioria dos Tribunais de Contas (60%) apresentou percentual de auditorias operacionais em relação ao total realizadas em 2009 menor que 1%; os maiores percentuais atingidos foram 15%, 10% e 4%, cada um indicado por apenas um tribunal;
- a grande maioria das auditorias realizadas em 2009 não foi de natureza integrada (regularidade/operacional), 80%; um dos Tribunais respondeu que 17,5% das auditorias realizadas em 2009 foram de natureza integrada, enquanto em outros dois TC estas auditorias representaram percentuais menores que 1%;

---

<sup>77</sup> Financiada pelo BIRD, tendo como executor TCE-BA, visando a melhoria dos mecanismos de controle, da capacidade técnica e transferência de conhecimentos para outros TC.

<sup>78</sup> Cf. Relatório da pesquisa de capacidades institucionais dos tribunais de contas subnacionais; Responsável: Dra. Luciana Mourão; Apoio: IBR, TCE-BA e PROFORT. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/images/projetos\\_especiais/relatorio\\_final\\_2011\\_para\\_tcs.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/images/projetos_especiais/relatorio_final_2011_para_tcs.pdf)>

- o acompanhamento e monitoramento das recomendações de auditoria ainda não eram uma prática vigente no conjunto desses tribunais de contas, tendo em vista que pouco mais de um terço dos Tribunais de Contas que participou da pesquisa fazia algumas vezes o acompanhamento e monitoramento das recomendações de auditoria (37,5%), um quarto nunca o fazia (25%) e os que realizavam esse acompanhamento em cerca de metade dos casos somavam 18,8%;
- no que diz respeito ao processo de planejamento das auditorias, a maioria dos Tribunais de Contas pesquisados (68,8%), quando do exame das contas de governo, não preparava um plano de auditoria, relatório de planejamento e programas de auditoria, bem como não utilizava o trabalho de outros auditores (62,5%).

Diante de tais fragilidades e tendo em vista que a qualidade da despesa pública, cada vez mais, está incluída na pauta de debates no meio político e na mídia, chegando, inclusive, aos clamores da sociedade nas ruas, durante o III Encontro Nacional dos Tribunais de Contas do Brasil, em novembro de 2012, após discussão sobre a efetividade do controle externo no Brasil, foi editado documento referência denominado “Declaração de Campo Grande”, estabelecendo a retomada de auditorias operacionais coordenadas. Em 2013, foi ratificada a intenção, por meio da “Declaração de Vitória”, durante o XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil. Tais decisões levaram à congregação dos Tribunais de Contas brasileiros, por meio da ATRICON e do IRB, para realização, de forma conjunta e sob a coordenação do TCU, de novos trabalhos de Auditoria Operacional de políticas públicas descentralizadas, ou seja, que implicam no compartilhamento de responsabilidades entre os entes federados.

Foram assim, assinados Acordos de Cooperação Técnica, que viabilizaram a realização de auditorias operacionais coordenadas:

- Em 2013, na área de Educação, com foco no Ensino Médio, buscando identificar os principais problemas que afetam a qualidade e a cobertura, bem como avaliar as ações governamentais que procuram eliminar ou mitigar suas causas, a partir de quatro eixos de investigação – Gestão, Professores, Infraestrutura e Financiamento;
- Em 2014, na área de Saúde, com foco em Atenção Básica à Saúde, para avaliar a qualidade da prestação de serviços nas Unidades Básicas de Saúde.

Objetivando uma reciclagem de conhecimentos para retomada dessas auditorias coordenadas, de 11 a 15 de março de 2013, técnicos de 23 Tribunais de Contas subnacionais participaram de Curso de Auditoria Operacional Avançada, oferecido no Instituto Serzedello Corrêa - ISC, do TCU. Na ocasião, foi feita enquete junto aos participantes para levantamento da situação desta modalidade de auditoria, a partir do quantitativo de auditorias e monitoramentos efetuados, além das dificuldades encontradas nas instituições para que fosse implementada.

O levantamento deu conta de que apenas onze dos 23, ou seja, 47,8%, possuíam núcleo/divisão/unidade específica de Auditoria Operacional, sendo este o maior obstáculo para o sucesso da atividade, por propiciar um ambiente de descontinuidade. Nos Tribunais em que havia um setor específico, este se apresentava integrado à estrutura de auditoria de maneiras variadas. No TCE-MG, existe a Coordenadoria de Auditoria Operacional - CAOP, que está subordinada à Diretoria de Matérias Especiais, composta também pelas Coordenadorias de Análise de Editais de Licitação e de Concursos Públicos e pela Coordenadoria de Fiscalização de Projetos Financiados por Organismos Internacionais; no TCE-PE, a Gerência de avaliação de programas e órgãos públicos - GEAP) é ligada diretamente à Coordenação de Controle Externo - CCE; no TCE-SC, a Diretoria de Atividades Especiais – DAE trata das auditorias operacionais e das auditorias de bancos multilaterais - BID, BIRD e KfW *Bankengruppe*; no TCE-TO, a Coordenadoria de Auditorias, vinculada diretamente à Presidência do Tribunal, tem a finalidade de realizar as AOP e as auditorias especiais determinadas pelo Pleno, bem como acompanhar as políticas públicas do Estado.

De maneira formal ou não, a média, por Tribunal, de auditores executando esta modalidade de auditoria era de 4,8, sendo que, em apenas treze dos 23, o que representa 56,52%, exerciam exclusivamente esta atividade. Praticamente todos os Tribunais de Contas subnacionais utilizavam o Manual do TCU, possuindo instruções técnicas próprias apenas três. Foram citadas como estratégias para o fortalecimento da Auditoria Operacional nestes Tribunais: a articulação de uma rede entre os vários TC e uma ampla divulgação dos trabalhos já realizados.

### 2.4.3 Desafios para consolidação da cultura de AOP nos Tribunais de Contas brasileiros

Embora há quase duas décadas o TCU venha praticando esta modalidade de auditoria, tem sido crescente, principalmente entre os técnicos dos Tribunais de Contas subnacionais a preocupação com sua sustentabilidade, em virtude das dificuldades encontradas em sua efetiva implementação, advindas tanto do ambiente interno quanto externo.

Nos ambientes político e administrativo do país, passadas quase três décadas da promulgação da Constituição Federal vigente, a qual estabelece o Estado democrático de direito, e da introdução do modelo de gestão gerencial, ainda é nítida a ausência de cultura de administração pública voltada para o cidadão e para resultados. Tal constatação pode ser evidenciada, por exemplo, na pouca atuação das comissões temáticas das Casas Legislativas, na dificuldade de a sociedade civil colocar em prática a prerrogativa do controle social, na formatação inadequada e/ou elaboração artificial dos planejamentos e na inconsistência de dados e indicadores de desempenho das políticas públicas.

Nos ambientes internos dos Tribunais de Contas, permanece a necessidade de concentrar esforços nesta nova abordagem de auditoria. A disponibilização de auditores para este tipo de atividade é insuficiente, existem falhas na gestão de conhecimento dentro dos órgãos e a interação com a sociedade civil ainda é incipiente. Ressalte-se, contudo, que tais dificuldades advêm, sobretudo, de resistência dentro dos próprios órgãos quanto à mudança de cultura do controle de processos para o de resultados.

Consoante Mandelli et al. (2003, pp. 46/47), de maneira geral, existe uma resistência passiva das pessoas às mudanças nas estruturas organizacionais, pois estas implicam em redesenho de *layouts*, modificação de sistemas de informações e alterações de rituais, ameaçando o acesso e a manutenção de poderes – ou seja, os domínios particulares –, revolucionando, em consequência, as zonas de conforto.

Especificamente no que concerne à realização do trabalho de auditoria operacional e à tramitação do processo respectivo no órgão de controle externo, são relatadas, por ocasião de encontros e oficinas, as seguintes reclamações por parte dos técnicos que executam esse tipo de trabalho nos vários Tribunais de Contas:

- Estranheza ou falta de conhecimento quanto às peculiaridades da auditoria operacional, com referência a (i) colaboração dos auditados (incomum, no caso

da auditoria de conformidade), (ii) metodologias utilizadas (técnicas, métodos de coleta e de análise de dados), (iii) termos específicos (como “comentários dos gestores”, ao invés de “apresentação de defesa”, como na auditoria de conformidade), (iv) formatos e conteúdos de decisões (determinação de prazo para apresentação de Plano de Ação etc);

- Pouca agilidade na apreciação dos processos, imprescindível nesta modalidade de auditoria, tendo em vista referir-se o relatório a aspectos e dados de gestão, que são essencialmente dinâmicos e mutáveis;
- Insuficiente divulgação dos trabalhos junto aos atores envolvidos e à sociedade em geral, condição fundamental para o impacto da auditoria e comprometimento dos gestores;
- Falta de estrutura técnica nos TC (disponibilização de auditores) para realizarem os trabalhos de auditoria operacional, que compreendem não somente o planejamento e a execução propriamente dita (com sua logística), como também comunicação frequente com os gestores, inclusive os novos, a fim repassar os achados de auditoria, além da consecução dos monitoramentos das auditorias realizadas, de forma adequada;
- Incompatibilidade da estrutura geral de auditoria com a visão de investigação voltada para resultados, a qual exige uma auditagem transversal, em razão de ser a configuração dessa estrutura determinada por: esfera governamental (estadual e municipal) e/ou tipo de processo (prestação de contas, licitações e contratos, obras públicas, atos de pessoal etc);
- Falhas no compartilhamento de informações e dados dentro da própria estrutura de auditoria dos Tribunais de Contas, não havendo aproveitamento efetivo dos trabalhos realizados nas duas modalidades de auditoria – conformidade e operacional.

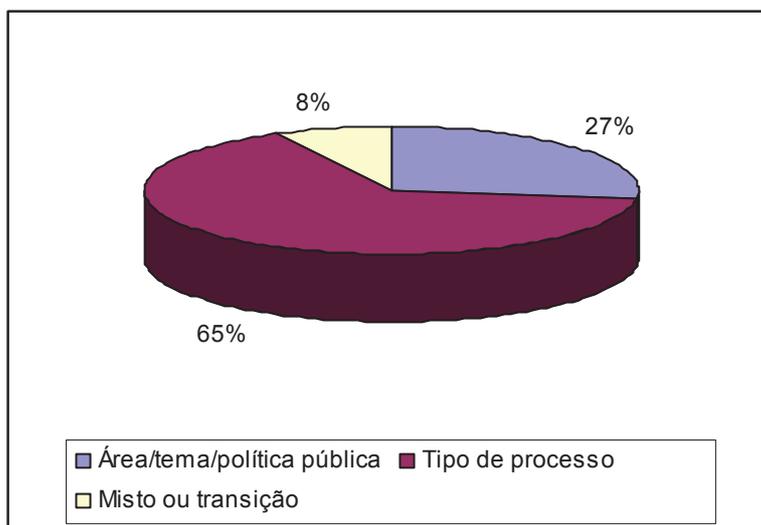
### 3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA: ANÁLISE E DISCUSSÃO

Com referência à pesquisa efetuada junto a técnicos dos 29 Tribunais de Contas que participaram da última auditoria operacional, o índice de resposta foi de 93,01%, tendo em vista que apenas técnicos de dois dos Tribunais não enviaram as informações requeridas (TC-DF e TC dos Municípios do Pará).

Destacamos, a seguir, as informações consideradas mais relevantes, obtidas com a pesquisa, que vieram a ratificar as fragilidades já percebidas na grande maioria dos órgãos de controle externo subnacionais, como se discutiu no presente trabalho.

Em 65% dos Tribunais de Contas respondentes à pesquisa, a estrutura de auditoria ainda é determinada exclusivamente por tipo de processo (contas de governo/municípios, licitações, obras, pessoal etc); existindo em somente 27% uma divisão por tema/área, o que facilita o enfoque nas políticas públicas. Os outros 8% informaram haver outro tipo de estrutura, que não exclusivamente por tipo de processo ou por tema/área, ou seja um misto ou transição das duas divisões. O Gráfico 1 ilustra como se comporta a estrutura de auditoria nos TC subnacionais:

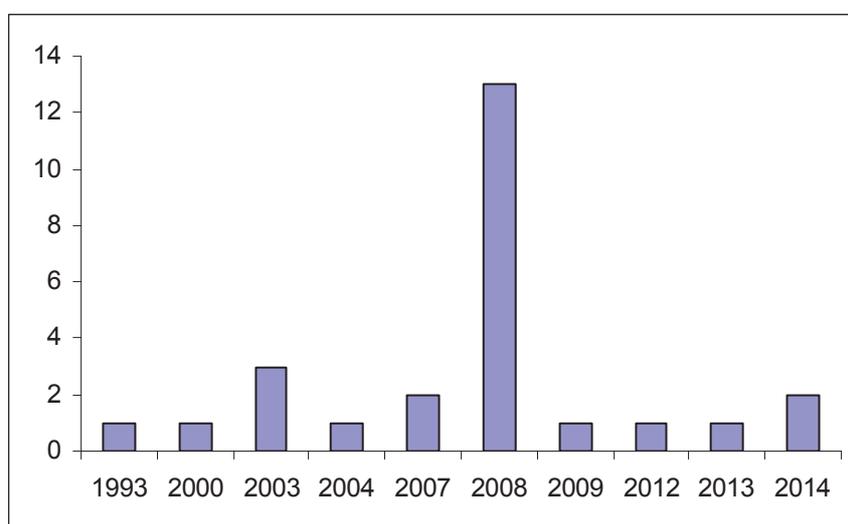
**GRÁFICO 1 – ESTRUTURA DE AUDITORIA NOS TC SUBNACIONAIS**



Apenas dois dos tribunais respondentes não fizeram parte do Programa de Modernização do Controle Externo - PROMOEX<sup>79</sup>, tendo 54,2% dos que participaram declarado terem realizados todos os quatro trabalhos do período de duração do Programa (2008 a 2011, nos temas Educação, Saúde, Saneamento Básico e Meio Ambiente). Em verdade, 50% dos tribunais confirmaram terem tido sua primeira experiência em auditoria operacional em 2008, ano da primeira auditoria coordenada do PROMOEX, o que vem reforçar a importância do programa.

O Gráfico 2 apresenta a quantidade, por ano, de Tribunais de Contas subnacionais, dentre os pesquisados, que realizaram, pela primeira vez, uma auditoria da modalidade operacional, caracterizando sua iniciação nesta modalidade de auditoria:

**GRÁFICO 2 – ANO DE INICIAÇÃO EM AOP**



Afora as auditorias operacionais realizadas no âmbito do PROMOEX, 34,6% dos tribunais nunca realizaram outro trabalho desse tipo, ou seja, por demanda própria do órgão; 42,3% informaram já terem realizado menos de cinco e 34,6% mais de cinco.

Foram referidas as seguintes razões, como determinantes da realização de auditoria operacional por demanda própria:

- Dez, como resultado de seleção de objetos de auditoria a serem priorizados, feita pelo setor dirigente da Auditoria;
- Oito, por sugestão interna de outro setor de auditoria, acatada pelo TC;
- Cinco, por sugestão de algum Conselheiro, acatada pelo TC;

<sup>79</sup> Ver itens 2.4.1 e 2.4.2 do presente trabalho.

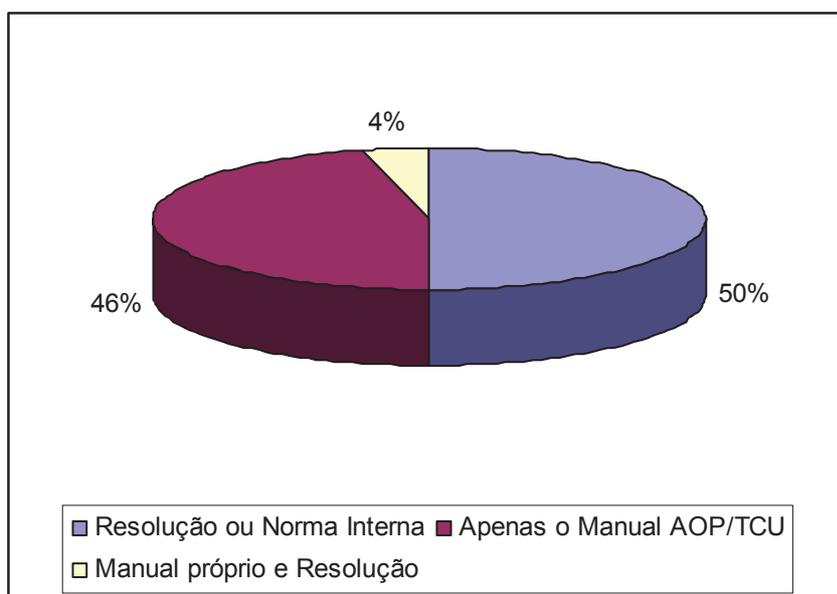
- Quatro, por sugestão externa, oriunda do Ministério Público;
- Dois, por sugestão do próprio grupo que atua em Auditoria Operacional, acatada pelo TC;
- Um, por solicitação do Ministério Público de Contas.

Em verdade, os processos que tratam de auditoria de resultados ainda representa menos de 10% do total de processos instruídos em 96% dos tribunais pesquisados, confirmando-se a situação apontada na pesquisa diagnóstica do Profort<sup>80</sup>, realizada em 2009.

No que tange ao Planejamento Estratégico dos tribunais, 42,31% afirmaram estar atualizado e contemplar a realização de auditorias operacionais dentre as ações prioritárias, dando-lhe relevância e outros 42,31% que, apesar de atualizado, o PE trata da auditoria operacional de forma incipiente ou superficial. Técnicos de quatro Tribunais informaram que o Planejamento Estratégico do órgão não está atualizado.

Quanto à regulamentação desta modalidade de auditoria, existe Resolução ou Norma Interna em 50% dos Tribunais, 46,15% apenas têm como referência o Manual de Auditoria Operacional do TCU e 3,84% possui Manual próprio e Resolução regulamentadora, como mostra o Gráfico 3.

**GRÁFICO 3 – REGULAMENTAÇÃO DE AOP**

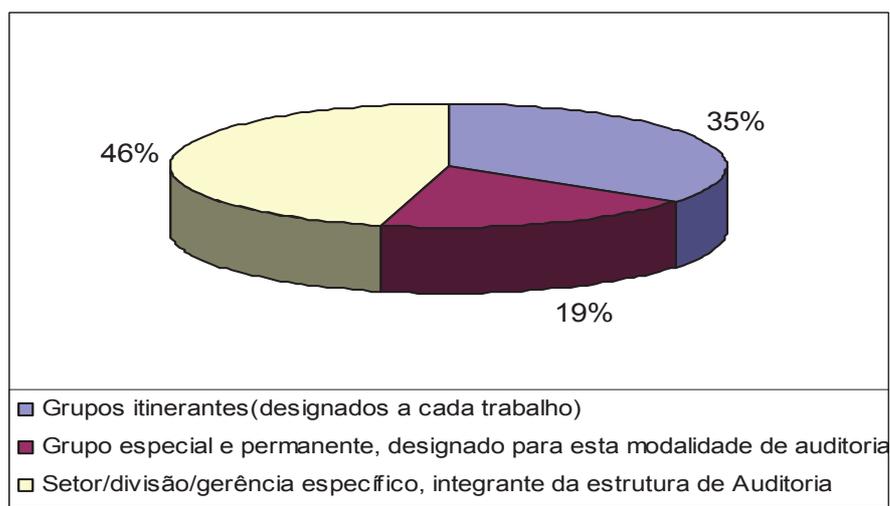


<sup>80</sup> Projeto de Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira. Ver 2.4.2 AOP nos demais Tribunais de Contas brasileiros.

No que concerne à disponibilização de técnicos para realizarem este tipo de trabalho, aspecto considerado como um dos maiores entraves para a institucionalização desta modalidade de auditoria, em apenas 46,15% dos tribunais pesquisados existe núcleo integrante da estrutura de auditoria, ou seja, setor/divisão/gerência específico. Convém lembrar que na pesquisa realizada durante a capacitação oferecida pelo ISC/TCU, em 2013, este percentual foi de 47,8%, próximo ao agora levantado<sup>81</sup>.

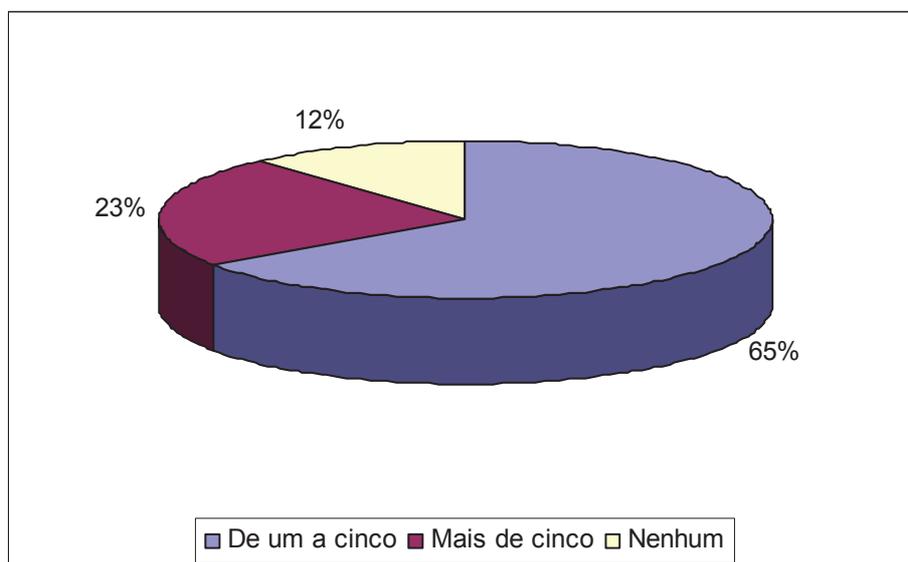
Em 34,61% dos Tribunais de Contas subnacionais, o trabalho é realizado por grupos itinerantes, designados a cada trabalho, e, em 19,23% houve apenas a instituição de um grupo especial. Esta realidade, agravada pelo fato de que, na maioria dos casos, os técnicos não estão totalmente disponíveis, pois executam a auditoria de natureza operacional concomitantemente com outras tarefas no órgão, provoca descontinuidade e compromete a qualidade dos trabalhos. O Gráfico 4 representa-a:

**GRÁFICO 4 – DISPONIBILIZAÇÃO DE TÉCNICOS PARA AOP**

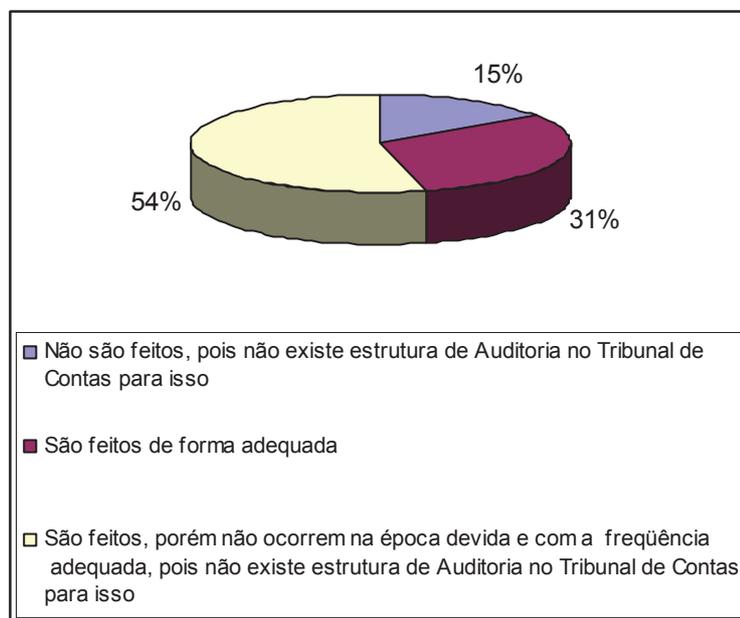


No período de dezembro de 2014 a fevereiro de 2015, não existia qualquer técnico atuando em trabalhos de auditoria operacional em 11,54% dos Tribunais pesquisados. Em 65,38% deles o quantitativo era de menos de cinco e em somente 23,10% de mais de cinco técnicos envolvidos com esta atividade. O Gráfico 5 apresenta esta situação:

<sup>81</sup> Ver 2.4.2 AOP nos demais Tribunais de Contas brasileiros.

**GRÁFICO 5 – QUANTIDADE DE TÉCNICOS EM AOP**

Como consta no Manual de AOP do TCU, os monitoramentos das auditorias operacionais realizadas permitem a verificação do cumprimento das deliberações dos tribunais e dos resultados delas advindos, aumentando a probabilidade de resolução dos problemas identificados. De acordo com a pesquisa realizada, os monitoramentos, tão essenciais, mostraram-se deveras prejudicados. Em nada menos que 69,2% não são feitos ou não ocorrem na época devida e com a frequência adequada, em razão de inexistir estrutura técnica para isso. Vale ressaltar que este aspecto também foi investigado na pesquisa do Profort, de 2009. Os percentuais de resposta deste item estão demonstrados no Gráfico 6:

**GRÁFICO 6 – REALIZAÇÃO DE MONITORAMENTOS DE AOP**

Com relação à divulgação desta modalidade de auditoria, fator também fundamental para o sucesso do trabalho, tem-se que em 23% dos tribunais respondentes nunca houve a realização de qualquer evento com esta finalidade. Dentre os eventos referidos pelos tribunais subnacionais que participaram da pesquisa, destacamos: seminários com gestores para orientação de elaboração de Planos de Ação, seminários com municípios e conselhos municipais sobre as auditorias realizadas por tema/área, videoconferências com diretorias regionais de educação e apresentação da AOP realizada em Ensino Médio em Seminário Estadual de Educação, encontros técnicos com controle interno, audiências públicas.

Diante das impressões fornecidas com referência a todos esses tópicos, torna-se compreensível que a cultura de auditoria operacional só foi considerada consolidada por apenas 27% dos tribunais pesquisados. De acordo com a percepção dos técnicos que atenderam à pesquisa, ainda há resistência por parte da alta administração e/ou do corpo técnico em nada menos que 53,84% dos Tribunais de Contas subnacionais.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo fato de ainda hoje se observar resistência e, de certa forma, desconhecimento acerca do assunto, este trabalho buscou interpretar o novo e importante papel que a Constituição Federal em vigor concedeu ao controle externo, particularmente no que se refere à Auditoria Operacional.

Inferese, de sua competência constitucional, que o controle externo deve assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade, o que não implica somente em combater a corrupção, o desvio e a fraude, mas, também, concorrer para a melhoria do desempenho da administração pública, reduzindo o desperdício de recursos.

A partir da análise da evolução do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas no Brasil e do atual cenário, estabeleceu-se um paralelo com os modelos de Estado (democrático de direito) e de gestão vigentes (gerencial ou pós-burocrático e, mais recentemente, a governança pública), demonstrando-se ser tal controle indissociável do contexto.

Principiou-se pelo entendimento das configurações dos modelos de Estado no Brasil, como auxílio na compreensão do processo cumulativo de mudanças ocorridas na gestão pública, dado que essas questões são entrelaçadas e determinantes das formas e intensidade dos controles sobre a administração pública, como se depreende da “Linha do Tempo”<sup>82</sup> apresentada na Figura 5, que situa o surgimento formal da Auditoria Operacional.

Em que pese a heterogeneidade existente nos níveis de governo estadual e municipal no Brasil, no tocante aos modelos de gestão, induzindo a vários matizes, onde ora predomina o modelo burocrático, ora o gerencial, o controle do desempenho e dos resultados das gestões públicas não somente está previsto na Carta Magna vigente, que se pretende harmônica com o Estado de justiça democrático de direito, especialmente em seus artigos 70 a 75, como se apresenta imprescindível na atual conjuntura.

Por conseguinte, no atual cenário do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas no Brasil torna-se notável a importância de sua ação tanto para a consecução de gestões públicas que correspondam aos anseios da sociedade como para a legitimação do Estado democrático de direito.

---

<sup>82</sup> Ver 2.3.1 *Evolução e vinculação com os modelos de Estado e de gestão.*

Há que se considerar que no modelo gerencial é dada mais liberdade ao gestor, no que tange à legalidade (menos regras), mas a discricionariedade é balizada pelo interesse público e os atos administrativos são legitimados pelo aferimento do bom resultado. O administrador público tem hoje, então, o papel de articulador do interesse público, devendo se valer da discricionariedade técnica para discernir e sobrepor o público ao individual.

Não obstante tal tendência e os potenciais ganhos advindos de um controle voltado para resultados, denominado de auditoria operacional, são ainda bastante significativos os desafios a serem vencidos para que seja consolidada esta cultura nos Tribunais de Contas subnacionais, institucionalizando-se esta modalidade de auditoria.

Os resultados da pesquisa realizada junto a técnicos de Tribunais de Contas subnacionais ofereceram um panorama da auditoria operacional, sendo atualmente ainda identificadas fragilidades que comprometem, de forma decisiva, tão importante linha de atuação do controle externo no país.

De forma resumida, podem ser elencadas como vulnerabilidades ao avanço e consolidação da auditoria operacional nesses Tribunais de Contas:

- Conhecimento insuficiente de suas particularidades, no âmbito interno (técnicos, relatorias), como no externo (gestores, controle social);
- Estrutura técnica insuficiente e incompatível com uma auditoria voltada ao desempenho ou aos resultados, e falhas no compartilhamento de informações dentro dos próprios órgãos de controle.

Para fazer frente aos desafios descritos, necessária se faz a construção de competência contínua, ampliando e institucionalizando nos Tribunais de Contas subnacionais a Auditoria Operacional, consolidando-se, por conseguinte, a cultura de uma auditoria também voltada para desempenho e resultados da gestão pública. Para tanto, são sugeridas as seguintes ações no âmbito desses Tribunais, várias delas reiteradamente mencionadas pelos técnicos que participaram da pesquisa que fez parte deste trabalho:

- I. Criação de núcleo de Auditoria Operacional (setor, divisão, gerência ou outra denominação) na estrutura de auditoria do Tribunal, com suficiente número de técnicos e dedicação exclusiva a esta modalidade de auditoria, viabilizando, assim, não só a realização de auditorias operacionais, como também de

monitoramentos dos trabalhos já realizados, na época devida e com a frequência adequada;

- II. Apoio à capacitação/reciclagem permanente dos técnicos que atuam nesta modalidade de auditoria e ao compartilhamento de experiências com técnicos de outros Tribunais de Contas, inclusive por meio de auditorias coordenadas em âmbito nacional;
- III. Revisão da estrutura geral de auditoria, a fim de permitir cada vez mais uma auditoria transversal, compatível com o novo formato dos orçamentos, os quais tendem a ser delineados por áreas temáticas/políticas públicas;
- IV. Integração da auditoria operacional no planejamento estratégico e no planejamento anual de auditoria dos Tribunais de Contas, com seleção criteriosa dos temas a serem investigados;
- V. Normatização e/ou atualização das normas existentes sobre esta modalidade de auditoria no âmbito de cada Tribunal de Contas;
- VI. Criação de mecanismos de interação, em especial por meio da gestão do conhecimento, entre a auditoria de conformidade e a auditoria operacional, ou seja, do controle voltado para resultados e o controle de processos, possibilitando o aproveitamento efetivo dos trabalhos realizados nas duas modalidades de auditoria;
- VII. Sensibilização da alta administração e do corpo técnico dos Tribunais de Contas subnacionais, por intermédio do conhecimento sobre a modalidade de auditoria operacional e suas peculiaridades;
- VIII. Envolvimento dos controles internos, dos setores responsáveis pelo planejamento e acompanhamento das gestões, dos Conselhos Populares e das Comissões Temáticas das Casas Legislativas, por meio da divulgação dos trabalhos realizados e da realização de eventos referentes a esta modalidade de auditoria.

Não obstante, os desafios a serem enfrentados, já são percebidos, nos níveis estaduais e municipais, reflexos positivos de trabalhos de auditoria operacional realizados, que motivam a continuidade deste tipo de atuação do controle externo. Testemunhos verbais de gestores envolvidos nas auditorias operacionais realizadas, oferecidos a técnicos de vários Tribunais de Contas subnacionais, dão conta de que, ao realizarem auditorias voltadas para resultados, estes Tribunais estão impulsionando a gestão pública por resultados, ao estimular o aprendizado da gestão, gerando uma oportunidade das instituições se autoavaliarem.

Outros ganhos advindos das auditorias operacionais são: o incremento do controle social, por meio de discussões com o público-alvo das políticas públicas, ou seja, os beneficiários dos programas, e com os Conselhos envolvidos com os temas auditados (educação, saúde etc), além da troca de experiências entre os Tribunais de Contas e a formação de redes externas (parcerias com as universidades, por exemplo), criando uma cultura de compartilhamento de conhecimento.

Concluimos enfatizando que essas reflexões podem contribuir para um alinhamento cada vez maior do controle externo com as tendências mundiais de gestão administrativa e com as expectativas da sociedade em relação à atuação das instituições responsáveis pela fiscalização dos recursos públicos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n°s 1/92 a 53/2006 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n°s 1 a 6/94.-Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007. 462 p.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República. Imprensa Oficial, Setembro 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG. Secretaria de Gestão. **Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública**; Prêmio Nacional da Gestão Pública – PQGF; Carta de Serviços ao Cidadão; Brasília; MPOG, Seges, 2009. Versão 1/2009. 42 p.: il.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG. Secretaria de Orçamento Federal. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores - Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública** / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Coordenação de Documentação e Informação – Brasília: MP, 2012. 64 p.: il. color.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** / Tribunal de Contas da União. -3. ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública**: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria/Tribunal de Contas da União - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 96 p.

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Cadernos ENAP. n.10.Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Brasília: 1997. 52 p. ISSN 0104-7078.

\_\_\_\_\_. **Os avanços e dilemas do modelo pós-burocrático**: A reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.) *Reforma do Estado e administração pública gerencial*; tradução de Carolina Andrade. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. p. 173-199.

\_\_\_\_\_. **Trajatória recente da gestão pública brasileira**: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2007, vol.41, n.spe, pp. 67-86. ISSN 0034-7612.

ARAÚJO, Luiz Eduardo Diniz. **Análise dos modelos de Estado social e regulador no Brasil a partir da obra “Raízes do Brasil”**. Senatus, Brasília, v.7, n.1, p.56-63, jul. 2009. Disponível em: <[http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/182033/analise\\_modelos\\_estado.pdf?sequence=1](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/182033/analise_modelos_estado.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 10 dez.2014.

BUZANELLO, Grazielle Mariete. **Os paradigmas de Estado e de Administração Pública e o modelo de direito regulatório no direito brasileiro**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/30129/os-paradigmas-de-estado-e-de-administracao-publica-e-o-modelo-de-direito-regulatorio-no-direito-brasileiro#ixzz3QnWHgTfp>> Acesso em: 10 dez. 2014.

CAPOBIANGO, Ronan Pereira, SILVA, Edson Arlindo, NASCIMENTO, Aparecida de L. **Reflexões Epistemológicas Acerca dos Modelos da Administração Pública Brasileira: Potencialidades, Problemas e Perspectivas**. In: XXXV Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em Administração - ANPAD, 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB756.pdf>>. Acesso em: 04 mar. 2015.

CERQUEIRA, Lucas S.; FADUL, Élvia M. C.; TENÓRIO, Roberto. **Auditoria Operacional em Programas de Governo no Tribunal de Contas do Estado da Bahia: Perspectivas e Possibilidades**. Revista de Administração e Contabilidade. Volume 5, número 3. Feira de Santana, setembro/dezembro 2013, p. 22-42.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CURY NETO, Michel. **Os Tribunais de Contas e sua função de controle externo no Brasil**. 2014. Disponível em: <<http://michelcury.jusbrasil.com.br/artigos/111945805/os-tribunais-de-contas-e-sua-funcao-de-controle-externo-no-brasil>>. Acesso em: 16 fev. 2015.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. Cad. Estud., São Paulo, n. 21, Aug. 1999. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S141392511999000200002&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S141392511999000200002&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 21 fev. 2015.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria (NAGS)**. / Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011. 88 p. ISBN:9788565283007

IOCKEN, Sabrina Nunes. **A lógica da política pública sob a perspectiva das auditorias operacionais**. In Controle Público: Tribunal de Contas de Santa Catarina.- v.1, n.3 (2009). Florianópolis: TCE, 2009.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. **Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** RAP Rio de Janeiro 40(3):479-99, Maio/Jun. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n3/31252.pdf>>. Acesso em: 28 jan.2015.

LEITE JÚNIOR, Alcides Domingues. **Desenvolvimento e mudanças no estado brasileiro** / Alcides Domingues Leite Júnior. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009. 90p.: il.

MALMEGRIN, Maria Leonídia. **Gestão operacional**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília:CAPES:UAB, 2010. 200 p.:il.

MANDELLI, Pedro et al.. **A disciplina e a arte da gestão das mudanças**: como integrar estratégias e pessoas nas organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.- 11ª edição.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MINISTÉRIO DO GOVERNO BRITÂNICO PARA O DESENVOLVIMENTO INTERNACIONAL – DFID BRAZIL. **Projeto Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social - CERDS**: A contribuição das avaliações de programas governamentais realizadas pelos Tribunais de Contas. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes\\_institucionais/relacoes\\_internacionais/programas\\_treinamento/projeto%20cerds%20%20resultados%20alcan%C3%A7ados.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes_institucionais/relacoes_internacionais/programas_treinamento/projeto%20cerds%20%20resultados%20alcan%C3%A7ados.pdf)> Acesso em: 10 dez. 2014.

MORAES, Ana Luisa Zago de. **Os modelos de estado e as características da jurisdição**. Universidade Federal de Santa Maria, 2008. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM. ISSN 1981-3694 Digital Object Identifier (DOI): 10.5902/19813694.<64TTP://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs2.2.2/index.php/revistadireito/article/view/6828#.VNDIApccg-70> Acesso em: 10 dez. 2014.

MOTTA, Paulo Roberto. **A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos**. Rev. Adm. Pública vol.41 no.spe Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122007000700006](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000700006). Acesso em: 10 dez. 2014.

REZENDE, Flávio da Cunha. **Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração pública brasileira**. Sociologias nº 21. Porto Alegre jan. /jul. 2009. Disponível em: [HTTP://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S151745222009000100014&Ing=pt&nrm=iso](HTTP://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S151745222009000100014&Ing=pt&nrm=iso). Acesso em: 26 jan. 2015.

SADDY, André. **Conceito de interesse público em um Estado em transformação**. Revista Fórum Administrativo – Direito Público – FA. Ano 10, n. 108, fev. 2010. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 29-42.

SANTANA, Herick Santos. **Controle externo da administração pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 16 fev. 2015.

SARTURI, Claudia Adriele. **Os modelos de Administração Pública: patrimonialista, burocrática e gerencial**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 21 maio 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.43523&seo=1>>. Acesso em: 12 fev. 2015.

SECCHI, Leonardo. **Modelos organizacionais e reformas da administração pública**. Rev. Adm. Pública vol. 43 nº 2Rio de Janeiro mar./abr. 2009, versão impressa ISSN 0034-7612. Disponível em: [HTTP://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122009000200006](HTTP://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000200006). Acesso em 26 jan. 2015.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA DE DESEMPENHO (PROMOEX/PNAGE), 2013, Brasília.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. – São Paulo: Cortez, 2007.

SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. **Auditorias operacionais**: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas. / Adrienne Mônica Oliveira Souza.-Salvador, 2007. 227 f. Disponível em: <<http://repositorio.ufba.br/ru/handle/ri/10779>>. Acesso em: 10 dez. 2014.

ZIVIANI, Juliardi. **Lei de Responsabilidade Fiscal**:. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 517, 6 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6026>>. Acesso em: 16 fev. 2015.

## APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PESQUISA

O preenchimento deste formulário de pesquisa por técnicos de todos os Tribunais de Contas brasileiros (Estados, Distrito Federal e Municípios), que participaram da Auditoria Operacional coordenada em Atenção Básica, é de grande importância para que seja possível obter um panorama desta modalidade de Auditoria nesses Tribunais. O resultado da pesquisa faz parte de monografia a ser apresentada pela aluna Adriana Falcão do Rêgo para a conclusão de especialização em Gestão Pública, pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Os dados serão analisados e divulgados de forma conjunta, garantindo-se a confidencialidade das informações individuais. Agradecendo a contribuição de todos vocês, solicito a gentileza de reenviá-lo preenchido até o dia 20 de fevereiro de 2015.

### Qual o Tribunal de Contas em que você atua?\*Obrigatória

### Na estrutura de Auditoria do Tribunal de Contas em que você atua predomina a divisão por:\*Obrigatória

- Tipo de processo – Contas do Governo do Estado, Contas dos Municípios, Obras, Licitações, Pessoal
- Área/tema/política pública – Saúde, Educação etc
- Outro:

### O Tribunal de Contas em que você atua fez parte do Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros – PROMEX, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão?\*Obrigatória

- Sim
- Não

### Caso positivo, realizou auditorias operacionais em conjunto com outros Tribunais de Contas brasileiros, sob a coordenação do Grupo de Auditoria Operacional – GAO/PROMOEX?

- Sim, todas do período do PROMOEX
- Sim, mas não todas
- Somente uma

### Além das auditorias operacionais realizadas em conjunto com outros Tribunais de Contas brasileiros, sob a coordenação do Grupo de Auditoria Operacional – GAO/PROMOEX, já foi realizada alguma auditoria operacional por demanda interna, ou seja, em outro tema/política pública/programa, por determinação do próprio Tribunal de Contas em que você atua?\*Obrigatória

- Sim, cinco ou mais
- Sim, menos de cinco
- Não

**Se a resposta anterior for sim, qual o critério para escolha do tema/política pública/programa, objeto dessas auditorias operacionais?** Nesta questão, é possível marcar mais de uma resposta.

- Resultado de seleção de objetos de auditoria a serem priorizados, feita pela Direção de Auditoria do Tribunal de Contas
- Solicitação externa (Ministério Público etc)
- Solicitação interna (sugestão de outro setor da auditoria, acatada pelo Tribunal de Contas)

Sugestão/determinação de algum Conselheiro, acatada em Plenário

Outro:

**Em que ano foi realizado o primeiro trabalho de auditoria operacional no Tribunal de Contas em que você atua, seja no âmbito do PROMOEX ou por demanda interna? \*Obrigatória**

**De forma geral, como é feito o planejamento de auditoria (tanto auditoria de conformidade como operacional)? \*Obrigatória** Nesta questão, é possível marcar mais de uma resposta.

Anualmente, por meio de elaboração de Matriz de Risco

Anualmente, de forma integrada com o Planejamento Estratégico do Tribunal

Não existe, são apreciados/julgados todos os processos, de todos os jurisdicionados

Outro:

**Com relação ao Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas em que você atua: \*Obrigatória**

Não existe Planejamento Estratégico atualizado

Está atualizado e contempla a realização de auditorias operacionais, mas de forma incipiente/superficial

Está atualizado e prevê a realização de auditorias operacionais dentre as ações prioritárias, dando-lhe relevância

**Na produção de auditoria do Tribunal de Contas em que você atua: \*Obrigatória**

Os processos de Auditoria de conformidade (Prestação de Contas, Atos de Pessoal, Licitações e Contratos etc), predominam na quase totalidade (90% dos processos ou mais)

Os processos de auditoria operacional já representam mais de 10% do quantitativo total de processos instruídos

**Quanto à normatização de auditorias operacionais no Tribunal de Contas em que você atua: \*Obrigatória** Nesta questão, é possível marcar mais de uma resposta.

Não existe qualquer instrumento específico no Tribunal de Contas

Apenas têm como referência o Manual de Auditoria Operacional do TCU

Existe Manual de Auditoria Operacional, elaborado pelo próprio Tribunal de Contas (que não o TCU)

Existe Resolução regulamentando o processo

Outro:

**Os trabalhos de Auditoria Operacional são realizados: \*Obrigatória**

Por um setor/divisão/gerência específico, integrante da estrutura de Auditoria do Tribunal de Contas

Por um grupo especial e permanente de técnicos, designado para realizar esta modalidade de auditoria

Por grupos itinerantes, ou seja, designados a cada trabalho

Outro:

**Quantos técnicos, em média, estão envolvidos nesta atividade no momento (no período de dezembro de 2014 a fevereiro/2015)? \*Obrigatória**

- Nenhum
- De um a cinco
- Mais de cinco

**Com relação ao monitoramento das auditorias operacionais realizadas: \*Obrigatória**

- Não são feitos, pois não existe estrutura de Auditoria no Tribunal de Contas para isso
- São feitos, porém não ocorrem na época devida e com a frequência adequada, pois não existe estrutura de Auditoria no Tribunal de Contas para isso
- São feitos de forma adequada

**Com relação à capacitação de técnicos do Tribunal de Contas em que você atua, para realização desta modalidade de auditoria: \*Obrigatória** Nesta questão, é possível marcar mais de uma resposta.

- A maioria dos que já realizaram/realizam foi capacitada somente à distância
- A maioria dos que já realizaram/realizam já teve oportunidade de ser capacitada à distância e presencialmente
- A maioria dos que já realizaram/realizam já teve oportunidade de ser capacitada à distância e presencialmente, inclusive no próprio Tribunal de Contas (que não o TCU)
- Além dos técnicos que já realizaram ou realizam auditoria operacional, outros foram capacitados à distância
- Além dos técnicos que já realizaram ou realizam auditoria operacional, outros foram capacitados à distância e presencialmente
- Além dos técnicos que já realizaram ou realizam auditoria operacional, outros foram capacitados à distância e presencialmente, inclusive no próprio Tribunal de Contas (que não o TCU)

**No Tribunal de Contas em que você atua: \*Obrigatória**

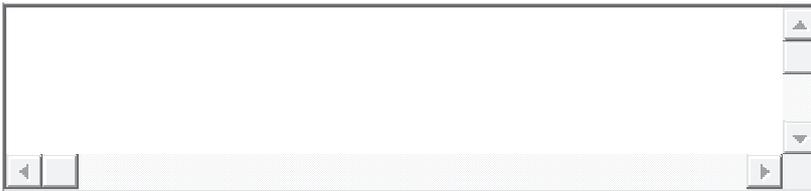
- Nunca foi realizado qualquer evento de divulgação, com relação à auditoria operacional, a exemplo de Painel, Palestra, Encontro etc
- Já foram realizados mais de um evento de divulgação, com relação à auditoria operacional.
- Só foi realizado um evento de divulgação, com relação a auditoria operacional.

**Caso o Tribunal de Contas em que você atua tenha realizado eventos, cite-os:**

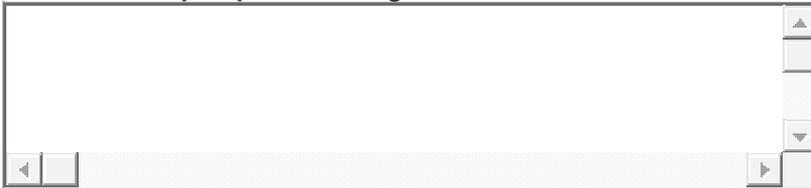
**Com relação à cultura de auditoria operacional no Tribunal de Contas em que você atua, você considera que: \*Obrigatória**

- Está consolidada
- Há ainda resistência por parte da alta administração
- Há ainda resistência por parte do corpo técnico
- Há ainda resistência, tanto por parte da alta administração como por parte do corpo técnico
- Outro:

**Quais fatores você considera importantes para o fortalecimento da Auditoria Operacional nos Tribunais de Contas de Estados, Distrito Federal e Municípios? \*Obrigatória**

An empty text input field with a light gray border. It features a vertical scrollbar on the right side and a horizontal scrollbar at the bottom, both with standard arrow and track icons.

**Deseja fazer mais algum comentário a mais acerca das questões levantadas neste formulário de pesquisa? \*Obrigatória**

An empty text input field with a light gray border. It features a vertical scrollbar on the right side and a horizontal scrollbar at the bottom, both with standard arrow and track icons.A solid, light gray horizontal bar spanning the width of the page.

