



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**FREDERICO DE FREITAS TENÓRIO DE ALBUQUERQUE**

**A AUDITORIA OPERACIONAL  
E SEUS DESAFIOS:  
UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA  
DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Salvador  
2006

**FREDERICO DE FREITAS TENÓRIO DE ALBUQUERQUE**

**A AUDITORIA OPERACIONAL E SEUS DESAFIOS:  
UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA DO TRIBUNAL DE  
CONTAS DA UNIÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração do Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa  
Guimarães

Salvador  
2006

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**FREDERICO DE FREITAS TENÓRIO DE ALBUQUERQUE**

### **A AUDITORIA OPERACIONAL E SEUS DESAFIOS: UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

**Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães**\_\_\_\_\_

Doutora em Administração, Universidade Federal da Bahia - UFBA  
Universidade Federal da Bahia

**Prof. Dr. José Célio Silveira Andrade**\_\_\_\_\_

Doutor em Administração, Universidade Federal da Bahia - UFBA  
Universidade Federal da Bahia

**Prof. Dr. Alvino Oliveira Sanchez Filho**\_\_\_\_\_

Doutor em Ciência Política, Universidade de São Paulo - USP  
Universidade Federal da Bahia

Salvador, 08 de março de 2006.

Dedico este trabalho

à minha esposa, Ana Celina, doce companheira que em mais esta jornada esteve todo o tempo ao meu lado, incentivando, ajudando, ouvindo, opinando, torcendo...

aos meus filhos, Leonardo e Lucas, que me socorreram de várias formas, especialmente com o idioma inglês, e a cada dia mais me orgulham e emocionam...

aos meus pais, Gustavo Adolfo e Ione, os primeiros e mais dedicados mestres, que através do seu exemplo de vida e conduta ministraram as mais preciosas lições.

## AGRADECIMENTOS

À Conselheira Ridalva Figueiredo, que desde a primeira hora compreendeu a importância desta empreitada, estimulando e emprestando o seu apoio irrestrito.

Ao Conselheiro Manoel Castro, que na condição de Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, autorizou que a Instituição investisse na minha capacitação através do Mestrado.

Ao Ministro Valmir Campelo, que enquanto Presidente do Tribunal de Contas da União, autorizou a disponibilização de todas as informações necessárias para a realização da pesquisa.

À Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia (FAPESB), que apoiou financeiramente esta pesquisa com vistas ao meu deslocamento e permanência em Brasília para coleta de dados.

Aos colegas do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que contribuíram de várias maneiras, seja na resposta aos instrumentos-piloto de coleta de dados, seja na informalidade das conversas e discussões sobre o tema da auditoria pública que tanto nos fascina, e especialmente a Jayme Baleeiro Neto, pela revisão do *Abstract*; a Clarissa Carneiro da Rocha, pela criteriosa leitura do texto; a Delanise Coelho Costa, pela ajuda na elaboração do projeto submetido à FAPESB; e à equipe da Biblioteca, que me atendeu inúmeras vezes, sempre com cordialidade e profissionalismo.

Aos servidores do Tribunal de Contas da União, principalmente da SEPROG, que contribuíram durante todo o andamento da pesquisa, disponibilizando informações e documentos, organizando minhas agendas de trabalho em Brasília e concedendo diversas entrevistas.

A Eric Korsten, Consultor do Department for International Development (DFID) do governo do Reino Unido e Assessor residente no Brasil para o Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS), que me ajudou nas buscas da *effectiveness*.

Aos membros e técnicos dos vários tribunais de contas brasileiros que responderam aos questionários da minha pesquisa exploratória.

Aos gestores de programas e dirigentes de órgãos públicos do Governo Federal que concederam entrevistas.

Aos colegas, professores e funcionários do Mestrado Profissional em Administração, cujo convívio me alegrou e enriqueceu.

E, em especial, à Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães, minha bússola nesta caminhada, singular na competência e exemplar na dedicação ao ofício.

*Os três Podêres, sôbre os quais se faz sentir, à  
fôrça de imperativo constitucional, a ação  
fiscalizadora dos Tribunais de Contas, devem  
sentí-la e reconhecê-la, máxime o Executivo, como  
um estímulo, cada vez maior, ao aprimoramento  
da política financeiro-administrativa, vale dizer, da  
própria democracia.*

*Edson Tenório de Albuquerque, 1969.*

## RESUMO

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União.** 153f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

Esta pesquisa buscou responder como vêm sendo realizadas as auditorias operacionais pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e quais os seus principais desafios no contexto contemporâneo da administração pública. Serviram de lastro para o estudo duas das características mais representativas das auditorias operacionais: a adoção de critérios de auditoria que avançam para além dos tradicionais parâmetros formais e legais, avaliando as ações e programas de governo segundo indicadores de desempenho tais como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; e a utilização de métodos e estratégias adequados para a avaliação dos indicadores de desempenho propostos. Ao examinar tais características, a pesquisa objetivou analisar se as auditorias operacionais vêm cumprindo o seu duplo papel de contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo, através de recomendações voltadas para o aprimoramento da gestão pública, e de garantir informações acerca do desempenho dos programas e organizações governamentais, consubstanciadas em avaliações sobre os resultados e impactos dos programas e políticas públicas. Para a consecução dos objetivos propostos, esta pesquisa utilizou-se da estratégia de estudo de caso da experiência do TCU com a realização de auditorias operacionais, desenvolvida ao amparo do Acordo sobre Cooperação Técnica firmado entre os governos do Brasil e do Reino Unido, assinado em 1998. Os resultados revelaram que ainda não foram introduzidos na Administração Pública federal brasileira os meios e ferramentas necessários para a viabilidade do modelo de gerenciamento com base em desempenho, como indicadores e sistemas de gestão por objetivos e metas. Este cenário tem repercutido no escopo das auditorias do TCU, as quais enfatizam os sistemas, procedimentos e processos de gestão, apresentando recomendações voltadas para o aprimoramento das práticas administrativas, mas ainda não contemplam, plenamente, diante da carência de dados, avaliações acerca dos resultados e impactos dos programas e políticas públicas.

Palavras-chave: Gestão Pública; Controle Externo; Tribunal de Contas; Auditoria Operacional; Indicadores de Desempenho.

## ABSTRACT

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **The operational audit and its challenges: a study from the experience of the Brazilian Court of Auditors.** 153f. Dissertation (Professional Master's Degree in Administration) – School of Administration, Federal University of Bahia, Salvador, 2006.

This research intended to answer how operational audits have been performed by the Brazilian Court of Auditors (Tribunal de Contas da União – TCU) and what are their main challenges in the contemporary context of Public Administration. Two of the most representative characteristics of the operational audits guided the study: the adoption of audit criteria that goes beyond the traditional formal and legal parameters, evaluating the actions and programmes of government according to performance indicators such as economy, efficiency and effectiveness; and the application of appropriate methods and strategies for the assessment of the performance indicators proposed. By examining these characteristics, the research aimed at analyzing if the operational audits are accomplishing their double role of contributing to the improvement of the government's action performance, through recommendations to improve the public management, and of providing information about the performance of the programmes and organizations of the government, achieved in evaluations of the results and impacts of the programmes and public policies. In order to fulfill the goals presented this research used the case study strategy from the experience of TCU in the realization of performance audits developed for supporting the Technical Cooperation Agreement settled between the governments of Brazil and United Kingdom, signed in 1998. The results showed that the necessary means and instruments to make viable the model of management based on performance, such as indicators and systems of management by objectives and goals, were not yet introduced in Brazilian federal Public Administration. This scenario reflects in the purpose of TCU's audits, which emphasizes systems, procedures and processes of management, presenting recommendations with the intention to better the administrative practices, but still do not completely include, due to the lack of data, assessments concerning the results and impacts of the public policies

Key-words: Public Management; External Control; Court of Auditors; Operational Audit; Performance Indicators.

## LISTA DE FIGURAS

|  |    |
|--|----|
| Figura 1 – Possíveis papéis do auditor de desempenho | 61 |
|--|----|

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional                                      | 62 |
| Quadro 2 – Definições para o termo “economicidade”  | 64 |
| Quadro 3 – Definições para o termo “eficiência”   | 66 |
| Quadro 4 – Áreas de responsabilidade de gerência visadas por critérios de auditoria de eficiência | 69 |
| Quadro 5 – Definições para o terceiro “E” ( <i>effectiveness</i> , eficácia ou efetividade)       | 71 |
| Quadro 6 – Principais tipos de auditoria de desempenho por país da OCDE (1996)                    | 81 |

## LISTA DE TABELAS

|  |     |
|--|-----|
| Tabela 1 – Critérios usados em auditorias de desempenho realizadas pela EFS do Reino Unido (1985-1987 e 1993-1995) | 84  |
| Tabela 2 – Critérios usados em auditorias de desempenho realizadas pela EFS da Holanda (1983-1985 e 1993-1995)     | 85  |
| Tabela 3 – Número de auditorias operacionais do TCU examinadas por ano de abrangência                              | 89  |
| Tabela 4 – Frequência dos critérios de desempenho nas questões de auditoria  | 91  |
| Tabela 5 – Frequência dos critérios de desempenho nas auditorias   | 96  |
| Tabela 6 – Frequência dos critérios de desempenho nos achados de auditoria   | 101 |
| Tabela 7 – Frequência dos critérios de desempenho nos achados positivos e negativos                                | 103 |
| Tabela 8 – Frequência de utilização dos métodos de coleta de dados nas auditorias                                  | 118 |
| Tabela 9 – Frequência de utilização das técnicas de auditoria  | 119 |

## SUMÁRIO

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 1     | <b>INTRODUÇÃO</b>   | 11  |
| 2     | <b>REFORMAS GERENCIAIS E CONTROLE DE RESULTADOS</b>             | 30  |
| 2.1   | DA ADMINISTRAÇÃO CIENTÍFICA AO NOVO GERENCIALISMO PÚBLICO       | 30  |
| 2.2   | O CONTROLE DE RESULTADOS  | 35  |
| 2.3   | A REFORMA GERENCIAL NO BRASIL                                   | 44  |
| 3     | <b>AUDITORIA OPERACIONAL</b>                                    | 53  |
| 3.1   | CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS                                     | 54  |
| 3.1.1 | <b>Critérios de auditoria</b>                                   | 63  |
| 3.1.2 | <b>Métodos de auditoria</b>                                     | 74  |
| 3.2   | A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL                                     | 78  |
| 3.2.1 | <b>Países da OCDE</b>   | 78  |
| 3.2.2 | <b>Inglaterra, França, Finlândia, Holanda e Suécia</b>          | 82  |
| 4     | <b>A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO</b>   | 88  |
| 4.1   | CRITÉRIOS DE AUDITORIA ADOTADOS                                 | 90  |
| 4.1.1 | <b>Questões de auditoria</b>                                    | 90  |
| 4.1.2 | <b>Achados de auditoria</b>                                     | 101 |
| 4.2   | MÉTODOS DE AUDITORIA UTILIZADOS                                 | 109 |
| 4.2.1 | <b>Arcabouço técnico-procedimental institucionalizado</b>       | 109 |
| 4.2.2 | <b>Estratégias, métodos e técnicas aplicados nas auditorias</b> | 117 |
| 5     | <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>                                     | 125 |
|       | <b>REFERÊNCIAS</b>  | 136 |
|       | <b>APÊNDICES</b>  | 144 |

## 1 INTRODUÇÃO

A noção de controle surgiu no Estado Moderno com os teóricos do governo misto, que defenderam a imposição de limites à monarquia absolutista, através de centros de poder legítimos, formados por órgãos colegiados. Esse conceito se afirmou a partir da teoria de Montesquieu, com a recíproca independência dos três Poderes e a separação das funções de fazer as leis, de fazê-las cumpridas e de julgar com base nelas (BOBBIO, 1995, p. 98-9). Ao longo do tempo, os Estados democráticos de direito se encarregaram de aperfeiçoar e adaptar vários mecanismos regulatórios ou de controle mútuo, conhecidos como *checks and balances*.

Alguns autores contemporâneos (FONSECA e outros, 2002, p. 30-1; O'DONNELL, 1991, p. 32) observam o controle público a partir de duas esferas de ação: os mecanismos de *accountability* vertical, ou seja, da sociedade em relação ao Estado, que se manifestam principalmente através das eleições; e os mecanismos de *accountability* horizontal, de um setor a outro da esfera pública, consubstanciados

através de redes de agências e instituições estatais possuidoras de poder de supervisão e até de sanção<sup>1</sup>.

Martins (1989, p. 10-9) vê o controle entre o Estado e a sociedade segundo quatro dimensões: o controle que a sociedade exerce sobre si mesma (costumes, hábitos, normas de conduta social); o controle que a sociedade exerce sobre o sistema político (eleições); o controle que o Estado exerce sobre a sociedade (uso legítimo da força); e o controle do Estado sobre si mesmo.

Este último é exercido de forma dual, ou seja, tem sua fonte primária no chamado autocontrole ou controle interno da Administração sobre os seus atos e é complementado com a atuação de órgãos de controle externo. Os controles internos podem ser compreendidos como meios a garantir o exercício de responsabilidades e o controle externo como a forma de responder publicamente por tais responsabilidades. O primeiro possibilita a materialização da responsabilidade de agir e o segundo consubstancia a obrigação de responder por essa responsabilidade. Este trabalho foca a sua atenção no controle externo.

Nesse sentido, em praticamente todos os países democráticos do mundo, independentemente do seu sistema de governo, ao lado das instituições que dão funcionalidade aos três Poderes existe um organismo de controle técnico das finanças públicas, em geral vinculado ao Poder Legislativo, responsável pelo controle externo da Administração (BARRETTO, 2003, p. 39). São as chamadas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que em países como Alemanha,

---

<sup>1</sup> Segundo Frederich Mosher (*apud* CAMPOS, 1990, p. 33), a *accountability* é sinônimo de responsabilidade objetiva (ou obrigação de responder por algo) e, portanto, um conceito oposto à responsabilidade subjetiva. Enquanto a responsabilidade subjetiva vem de dentro da pessoa, a *accountability*, sendo uma responsabilidade objetiva, acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa, por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho.

Bélgica, Espanha, Portugal e Brasil possuem a configuração de Tribunais de Contas, órgãos colegiados com função julgante, criados a partir do modelo francês, recentemente adotado também pela Comunidade Econômica Européia. Já nos países de cultura anglo-saxônica essas instituições geralmente estão estruturadas sob a forma de órgãos singulares, sem função julgante, denominados auditorias ou controladorias gerais, como no Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Austrália<sup>2</sup>.

O sistema de tribunais de contas brasileiros é formado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), 26 tribunais de contas estaduais (TCE) e seis tribunais de contas com jurisdição municipal (TCM), totalizando 34 órgãos<sup>3</sup>.

Ao longo do primeiro século de sua existência, inaugurada em 1890 com a criação do TCU<sup>4</sup>, as chamadas cortes de contas brasileiras exerceram um controle de natureza formal, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, da legalidade dos atos administrativos e da fidedignidade dos demonstrativos financeiros, seguindo o padrão de atuação que predominava no mundo capitalista. A forma de atuação das EFS refletia a presença dominante da organização burocrática weberiana na administração pública, onde a autoridade derivava de um conjunto de normas legais e racionais, implantadas a partir do final

---

<sup>2</sup> Na Argentina, a Auditoría General de la Nación (AGN) possui uma configuração mista, pois embora seja uma EFS colegiada, formada por sete membros, atua nos moldes típicos de uma controladoria, sem função julgante.

<sup>3</sup> Os TCE têm jurisdição na administração pública do respectivo estado e da totalidade dos seus municípios, excetuados os seguintes casos: (i) Bahia, Ceará, Pará e Goiás, que possuem um tribunal de contas com jurisdição apenas sobre a administração estadual (TCE) e um tribunal com jurisdição em todos os seus municípios (TCM); (ii) São Paulo e Rio de Janeiro, cujas capitais possuem tribunais de contas específicos (TCM), enquanto os TCE têm jurisdição na administração pública estadual e dos demais municípios do Estado. Em seu art. 31, § 4º, a Constituição Federal de 1988 vedou a criação de novos tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais.

<sup>4</sup> Decreto n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890.

do século XIX nos países capitalistas mais avançados como resposta às interferências políticas e ao clientelismo próprios do modelo patrimonialista<sup>5</sup>.

Esse quadro começou a se alterar no final do século XX, fundamentalmente em razão da crise do Estado contemporâneo, detonada, na visão de Abrucio (1997), por quatro fatores sócioeconômicos. O primeiro deles correspondeu aos efeitos nocivos para a economia mundial da crise do petróleo iniciada em 1973 e retomada, ainda com mais força, em 1979. O segundo fator foi o advento da crise fiscal, assentada em um cenário em que os governos estavam sobrecarregados de atividades acumuladas ao longo do pós-guerra e os contribuintes negavam-se a pagar maiores tributos, pois não enxergavam uma relação direta entre o acréscimo de recursos governamentais e a melhoria dos serviços públicos. A então chamada situação de “ingovernabilidade” constituiu o terceiro elemento a detonar a crise do Estado, já que os governos estavam inaptos para resolver seus problemas e vários grupos de pressão não queriam perder o que, para eles, eram conquistas e não privilégios. Finalmente, o fenômeno da globalização ensejou o enfraquecimento dos governos para controlar os fluxos financeiros e comerciais e ditar políticas macroeconômicas (ABRUCIO, 1997, p. 9-10).

A discussão acerca do enfrentamento dessa crise transbordou da área econômica, chegando ao campo da administração pública com questões relacionadas às dimensões e ao papel do Estado, relações entre governo e

---

<sup>5</sup> Segundo Schwartzman (1988), na concepção de Weber o patrimonialismo é a forma de dominação onde não existe uma diferenciação clara entre a esfera pública e a privada. Quando aplicado a sociedades contemporâneas, leva aos conceitos de sociedades “tradicionais” em contrapartida às sociedades “modernas”, ou sem traços patrimoniais (CRUZ SILVA e MACEDO, [1998?], p. 4). Significa a incapacidade ou a relutância do príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 10).

sociedade, organização dos serviços públicos e modelos e processos de gestão, pregando-se uma maior aproximação às formas de atuação do setor privado.

Na visão de Bresser Pereira (1998a), contrariamente à crise de mercado dos anos 20 e 30, que teve como causa a “insuficiência crônica de demanda de que falava Keynes”, a fonte fundamental do problema é agora o “Estado Intervencionista, que, de fator do desenvolvimento, se transforma em obstáculo” (BRESSER PEREIRA, 1998a, p. 54).

Surge, nesse cenário, a discussão sobre a capacidade governativa e o conceito de governança, definida pelo Banco Mundial como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país tendo em vista o desenvolvimento” (WORLD BANK, 1992, p. 3; *apud* SANTIAGO DA SILVA, 1999, p. 27). Existe governança, segundo Bresser Pereira (1998), quando o governo tem as condições financeiras e administrativas necessárias para transformar em realidade as decisões que toma, o que não é o caso de um Estado imobilizado pela crise fiscal, com poupança pública negativa e sem recursos para realizar investimentos e desenvolver suas políticas. “Um governo pode ter governabilidade, na medida em que seus dirigentes contem com os necessários apoios políticos para governar e, no entanto, pode governar mal por lhe faltar a capacidade da governança” (BRESSER PEREIRA, 1998a, p. 78-9).

Essas avaliações deram suporte às críticas à burocracia, cujo formalismo e excesso de regras já vinham sendo objeto de censuras ao longo do tempo, apesar de muitas vezes flexibilizados através de medidas como a criação de estruturas de administração indireta e transferência de recursos e responsabilidades para as instâncias subnacionais (SANTIAGO DA SILVA, 1999, p. 56). Para responder ao esgotamento do modelo weberiano, passaram a ser introduzidos padrões gerenciais

na administração pública, inicialmente em alguns países do mundo anglo-saxão (Grã-Bretanha, Estados Unidos, Austrália e Nova Zelândia), expandindo-se, depois, para a Europa continental, Canadá e América Latina. Conformou-se, então, um conjunto de práticas que se convencionou chamar de Nova Gestão Pública<sup>6</sup>, Gerencialismo ou Administração Pública Gerencial (PEREIRA, 1996 *apud* TCU, 1999, p. 12).

Seu traço mais explícito é a incorporação à gestão pública de algumas práticas consideradas comuns na gestão empresarial (SANTIAGO DA SILVA, 1999, p. 62; SOUZA, 2003, p. 47-8), caracterizadas pelo aumento das responsabilidades dos gestores, a mudança de enfoque do controle de processos para o controle de resultados e uma maior rigidez nas especificações de desempenho. Buscava-se, com isso, o aumento da efetividade e eficiência do setor e maior responsabilização das agências governamentais frente aos clientes e consumidores do serviço público (SOUZA, 2003, p. 47-8).

Passaram a ser incorporados, em larga escala, instrumentos de avaliação de desempenho organizacional, como a Administração por Objetivos (*Management by Objectives*), adotada pelo governo inglês para traçar linhas claras de ação às agências, o que tornaria possível uma avaliação de desempenho baseada na comparação entre os resultados obtidos e o que fora previamente determinado (ABRUCIO, 1997, p. 16-7).

Tais mudanças na gestão pública repercutiram na forma de atuação dos organismos de controle. EFS de diversos países, organizadas tanto sob a forma de controladoria como de tribunal de contas, passaram a priorizar o controle de

---

<sup>6</sup> Na língua inglesa *New Public Management*, expressão largamente utilizada na literatura para designar as reformas realizadas em países como Inglaterra, Austrália, Nova Zelândia e Canadá.

desempenho e, se não deixando de lado, pelo menos relativizando a importância do controle formal, voltado para a legalidade e para os demonstrativos financeiros (TCU, 1999, p. 37-8). Para o exercício do controle de desempenho, as EFS passaram a desenvolver uma nova modalidade de auditoria, que ficaria conhecida, entre outros rótulos, como auditoria operacional ou auditoria de desempenho<sup>7</sup>.

Consulta realizada em 1995 pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) revelou que dos treze países-membros que encaminharam respostas, doze realizavam tipos de revisão governamental que poderiam ser classificados como auditoria de desempenho: Austrália, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Irlanda, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos (BARZELAY, 2002, p. 13 *et seq.*). No Government Accountability Office<sup>8</sup> (GAO), EFS norte-americana, cerca de 85% da força de trabalho de auditoria passou a ser usada em auditorias operacionais (TCU, 1999, p. 24).

Conforme pesquisa realizada pelo TCU brasileiro junto às organizações controladoras mais representativas do mundo, a tendência de desenvolvimento das auditorias de desempenho decorre não apenas das mudanças por que tem passado a administração pública, mas, também, da necessidade verificada pelas próprias EFS de dar respostas em maior sintonia com as aspirações da sociedade, relacionadas ao controle dos gastos e da qualidade dos serviços públicos. Segundo identificou a pesquisa, isso tem se revelado mais facilmente alcançável com as auditorias de desempenho, através das quais as principais EFS mundiais vêm marcando sua presença nos parlamentos e na sociedade e mostrando que têm uma

---

<sup>7</sup> Expressões aqui utilizadas com o mesmo sentido, como se verá no capítulo 3.

<sup>8</sup> Antigo General Accounting Office.

contribuição a oferecer para assegurar o bom uso dos recursos públicos e melhorar a Administração (TCU, 1999, p. 24).

No Brasil, o mandato para a realização de auditorias operacionais foi conferido ao sistema de tribunais de contas a partir de 1988, pela Constituição Federal<sup>9</sup>. Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu aos tribunais de contas o dever de alertar os Poderes quando da constatação de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas governamentais<sup>10</sup>, reiterando o comando constitucional no sentido da fiscalização orientada para o desempenho (NUNES, 2004, p. 68-9).

Segundo recente pesquisa realizada pelo Ministério do Planejamento junto a distintos atores públicos e sociais (BRASIL, [2003?]), os próprios gestores públicos e representantes das unidades de controle interno reclamam uma maior atuação dos tribunais de contas brasileiros no que diz respeito a auditorias operacionais, por entenderem que esses órgãos exercem um bom papel no plano legal, mas, enquanto indutores de melhores práticas de gestão no país, o seu desempenho fica a desejar (Brasil, [2003?], p. 25).

Antes mesmo do controle de natureza operacional ter sido incorporado às competências dos tribunais de contas pela Constituição de 1988, o TCU já vinha promovendo intercâmbio com entidades de reconhecida competência no campo (BASTOS, 2002, p. 8). Desde então, os principais paradigmas têm sido as EFS da Grã-Bretanha (National Auditing Office – NAO), Canadá (Office of the Auditor

---

<sup>9</sup> Artigo 70.

<sup>10</sup> Conforme disposto no art. 59, § 1º, inciso V da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000).

General of Canadá – OAG) e Estados Unidos (Government Accountability Office – GAO).<sup>11</sup>

Além do TCU, alguns tribunais de contas com jurisdição nas unidades da Federação passaram também a desenvolver intercâmbios e programas de capacitação voltados para a realização de auditorias operacionais. Pesquisa desenvolvida junto aos tribunais de contas estaduais verificou que 40% dos órgãos que responderam aos questionários declararam realizar auditorias de desempenho (BARROS, 2000, p. 206). Mais recentemente, declararam que fazem auditorias operacionais 52% dos tribunais que atuam na esfera estadual e 34,6% dos que possuem jurisdição municipal (FIA, 2002).

Uma análise mais aprofundada da questão demonstra, no entanto, que ainda são incipientes as iniciativas da maioria dos tribunais de contas subnacionais brasileiros relacionadas à auditoria operacional. Com efeito, através de pesquisa exploratória<sup>12</sup> realizada pelo autor desta dissertação junto a membros e técnicos dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, observou-se que suas atividades de auditoria ainda possuem um viés predominantemente voltado para aspectos financeiros e de cumprimento legal (*i.e* de regularidade<sup>13</sup>) e que, em geral, as experiências em auditoria operacional são recentes e possuem escala pouco representativa.

---

<sup>11</sup> Para maiores detalhes sobre a origem e desenvolvimento da auditoria operacional no TCU, *cf.* Bastos, 2000; Freitas, 2005; e Noronha, 2003.

<sup>12</sup> O autor desta dissertação realizou uma pesquisa exploratória junto a membros e técnicos dos tribunais para identificação do estágio de implantação das auditorias operacionais nesses órgãos. Durante eventos técnicos que reuniram os tribunais de contas brasileiros, nos meses de maio e junho de 2004, foram distribuídos questionários aos participantes, obtendo-se 76 respostas, abrangendo 29 tribunais (88% dos tribunais com jurisdição estadual, municipal e distrital).

<sup>13</sup> As auditorias de regularidade (também consideradas auditorias de conformidade) englobam as auditorias financeiras e de cumprimento legal. Correspondem ao exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações tomadas em conjunto, assim como verificação do atendimento às leis, normas e regulamentos aplicáveis, além dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos (TCE-BA, 2000, cap. 2, item 2.1, f. 1-2).

No TCU, todavia, essa atividade teve impulso definitivo com o Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, iniciado em abril de 1998, ao amparo do Acordo sobre Cooperação Técnica entre os governos do Brasil e do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, executado com o apoio do Department for International Development (DFID). O principal objetivo desse Projeto é o de contribuir para o melhor desempenho de órgãos e entidades governamentais por meio da implementação das recomendações resultantes das auditorias de natureza operacional realizadas pelo TCU.

Desde então, foram efetuadas 47 Auditorias de Natureza Operacional (Anops) nas áreas de Agricultura, Assistência Social, Cidadania, Comércio e Serviços, Educação, Habitação, Energia, Meio-Ambiente, Saúde e Trabalho (TCU, 2005). As primeiras Anops trataram de aspectos administrativos. Nos anos seguintes, buscou-se avaliar programas de governo com ênfase no exame da qualidade da prestação dos serviços e na sua capacidade de contribuir para a solução dos problemas sociais identificados. Sua atual etapa, que tem o rótulo de Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS), adotou como prioridade examinar questões relacionadas à promoção da equidade e redução da pobreza.

Apesar de iniciativas dessa ordem, são escassos os trabalhos de natureza acadêmica sobre a auditoria pública no Brasil. Speck (2000) constatou haver baixa visibilidade e poucas informações e análises a respeito da instituição Tribunal de Contas. Os estudos existentes são, em sua maioria, elaborados por integrantes desses órgãos, tendência endógena também verificada em relação às instituições correspondentes no exterior. Tal escassez se insere em um contexto

mais amplo de reduzido interesse pelas instituições regulatórias intermediárias e pelo controle horizontal (SPECK, 2000, p. 12).

Além disso, a prática da auditoria de desempenho é recente no âmbito do TCU, seguindo os caminhos das instituições de controle externo de maior reputação mundial, não havendo, até então, pesquisa empírica sobre a sua operacionalidade. Ressalta-se, ainda, o fato de o TCU ser visto como paradigma para os tribunais de contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>14</sup>.

Nesse sentido, esta pesquisa busca responder como vêm sendo realizadas as auditorias operacionais pelo TCU e quais os seus principais desafios no contexto contemporâneo da Administração Pública.

A adoção de critérios de desempenho e a utilização de aparatos metodológicos diversificados correspondem a dois dos traços mais representativos das auditorias operacionais. Nesse passo, a avaliação da experiência do TCU será conduzida com o propósito de responder às seguintes questões secundárias:

- a) se as auditorias operacionais avançam para além dos tradicionais critérios formais e legais, avaliando as ações e programas de governo segundo indicadores de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; e
- b) se nas auditorias operacionais são utilizados métodos e estratégias adequados para a avaliação dos indicadores de desempenho propostos.

---

<sup>14</sup> Exemplo disso é a inclusão dos Tribunais de Contas Estaduais da Bahia e de Pernambuco na segunda fase do Projeto desenvolvido ao amparo do Acordo de Cooperação Técnica entre os governos do Brasil e do Reino Unido, agora sob o título de “Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social – CERDS”. Esses TCEs passaram a receber apoio técnico do TCU e do DFID para desenvolverem trabalhos de auditoria operacional.

Esses dois atributos – critérios e métodos – não esgotam o leque de características particulares das auditorias operacionais<sup>15</sup>, mas figuram dentre aqueles considerados essenciais e, por isso mesmo, servem de lastro para o presente estudo.

Ao responder a tais questões, esta pesquisa objetiva analisar se as auditorias vêm cumprindo o seu duplo papel de “contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo” e de “garantir informações fidedignas à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados” (TCU, 2005).

Considerando o contexto da Administração Pública federal brasileira, bem como os requisitos para a realização das auditorias operacionais, nos moldes preconizados pelos seus formuladores, esta pesquisa parte das seguintes hipóteses:

- a) a ausência de sistemas de custos e de sistemas de informações sobre desempenho e resultados no âmbito da Administração federal e seus órgãos de controle interno repercute no desenvolvimento das auditorias operacionais, que, diante da carência de produtos observáveis e de indicadores de desempenho, ainda se volta muito mais para a análise dos processos do que para uma abordagem baseada em resultados;

---

<sup>15</sup> Como se verá no capítulo 3.

- b) a escolha das estratégias metodológicas, bem como das técnicas de obtenção e análise de dados previstas para as auditorias operacionais, depende dos critérios de desempenho a serem adotados, ou seja, os processos de seleção dos critérios e dos métodos de auditoria estão tão estreitamente relacionados que correspondem, a rigor, a uma só escolha.

Argumenta-se que os princípios norteadores das auditorias operacionais pressupõem uma Administração Pública orientada pela *accountability* de desempenho, cuja matriz teórica encontra-se nas doutrinas gerencialistas, e que, no caso brasileiro, se observam poucos progressos quanto à introdução de meios e ferramentas essenciais para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados, como o desenvolvimento de indicadores de desempenho e a disseminação de sistemas de gestão por objetivos e metas. Assim, defende-se que, no contexto contemporâneo em que a prioridade vem sendo o ajuste fiscal e o controle dos gastos públicos, a meta proposta pelos gerencialistas de dotar a burocracia de maior flexibilidade e de sistemas de controle *ex-post*, com foco nos resultados, ainda não encontrou, por parte de atores e projetos estratégicos, a atenção suficiente e necessária. E esse panorama repercute no escopo das auditorias operacionais.

## Metodologia

Para a consecução dos objetivos propostos, esta pesquisa utiliza-se da estratégia de estudo de caso da experiência do TCU com a realização de auditorias operacionais desenvolvida ao amparo do Acordo sobre Cooperação Técnica firmado entre os governos do Brasil e do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, assinado em 1998.

O estudo tem como marco inicial o ano de 2001, quando o TCU passou a desenvolver o Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido através de uma unidade especializada em auditorias de natureza operacional – a então recém-criada Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG) – estendendo seu corte temporal até o ano de 2004.

Foram utilizados como instrumentos de coleta de dados a pesquisa documental, especialmente manuais e guias de procedimentos e técnicas de auditoria do TCU, planejamentos e relatórios de auditoria daquele órgão, além de entrevistas com auditores<sup>16</sup> do Tribunal e com gestores de programas de governo auditados (os roteiros de entrevistas e a relação dos entrevistados encontram-se nos Apêndices A a C).

Os procedimentos realizados compreenderam o estudo do arcabouço técnico e metodológico utilizado pelo TCU para a realização de auditorias operacionais, incluindo manuais, técnicas, roteiros, instruções e outros elementos. Levantou-se o universo das auditorias realizadas no âmbito do Projeto de

---

<sup>16</sup> Neste estudo, a expressão “auditor” se reporta aos profissionais que fazem, coordenam ou gerenciam as auditorias nas suas fases de planejamento, execução ou relatório, independentemente da distinta nomenclatura adotada em cada EFS. No TCU, as auditorias são realizadas pelos ocupantes do cargo de Analista.

Cooperação Técnica com o Reino Unido para o Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, apreciadas pelo Plenário do TCU até o ano de 2004 (Apêndice D). Foram selecionadas para exame de suas características as Anops realizadas a partir de 2001 (Apêndice E), com exceção da auditoria do Programa de Implantação de Dessalinizadores no Semi-Árido Nordeste, por não se achar disponível o respectivo relatório de planejamento. Seguiu-se a tabulação de informações tais como datas das auditorias e períodos de abrangência, e essencialmente a classificação das características das auditorias selecionadas, relativas aos critérios e métodos utilizados.

Para fins do presente estudo, os critérios de auditoria de desempenho são quatro: a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, conforme definidos no capítulo 3. Os critérios utilizados nas auditorias não são explicitados nos documentos produzidos, sendo necessário identificá-los ao longo dos textos, onde aparecem de modo implícito, e em seguida classificá-los dentro de uma das quatro dimensões citadas.

Foram examinados tanto os documentos de planejamento das auditorias como os relatórios finais, buscando-se identificar os critérios presentes em dois momentos distintos: quando do desenho das auditorias e no encerramento dos trabalhos, confrontando as aspirações com os resultados produzidos.

Para tanto, foram utilizadas as questões e os achados de auditoria. A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir. Ao formular as questões, a equipe de auditoria está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos (TCU,

2000a, p. 46-7). Os achados de auditoria correspondem, por sua vez, às observações e conclusões obtidas através da comparação de evidência suficiente, fiável e pertinente do desempenho com critérios predeterminados de auditoria (CCAF, [s.d.], p. 81), consistindo, portanto, na melhor expressão dos resultados dos trabalhos auditoriais.

Ao contrário das questões de auditoria, os achados não são destacadamente elencados nos relatórios produzidos pelo TCU. São reportados ao longo dos relatórios através da descrição circunstanciada de uma situação encontrada pelos auditores, confrontada com determinado critério. Além de não se encontrarem perfeitamente delimitados, possuem graus de importância variados. Por tais razões, optou-se por classificar apenas os achados reportados nos resumos e/ou nas conclusões dos relatórios.

Assim, atribuiu-se a cada questão e a cada achado de auditoria um (e apenas um) dos quatro critérios de desempenho. Naqueles casos em que a questão ou o achado comportariam mais de um critério de desempenho, optou-se por aquele mais ajustado à situação.

Um outro aspecto analisado foi a incidência das quatro dimensões de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), quando observadas de modo separado nos achados de auditoria negativos e nos positivos. Os achados negativos decorrem de ocorrências em que a situação encontrada não atende ao critério de verificação estabelecido. De modo inverso, os achados positivos dizem respeito a casos em que a situação observada atende ou supera os parâmetros de verificação utilizados pelos auditores.

Com referência aos métodos, a pesquisa tomou por base as estratégias e as técnicas descritas em todo o arcabouço técnico-procedimental oficialmente adotado pelo TCU. Diante desse referencial teórico, partiu-se para identificar, nos relatórios de planejamento e de auditoria, quais os métodos efetivamente aplicados.

Para esse fim, foram utilizadas as descrições dos métodos aplicados constantes dos próprios relatórios. Nesse particular, dois esclarecimentos são essenciais. Primeiramente, as entrevistas realizadas sugeriram a possibilidade de alguns métodos e técnicas terem sido omitidos em determinados relatórios<sup>17</sup>. Portanto, os métodos classificados correspondem àqueles declarados nas auditorias. Em segundo lugar, observou-se ao longo da tabulação a falta de uniformidade na classificação das ferramentas adotadas, que surgem com denominações variadas ou em categorias distintas. Nesse sentido, foi necessário proceder a algumas interpretações e agrupamentos.

Os resultados obtidos foram analisados vis-à-vis os atributos próprios das auditorias operacionais indicados nos manuais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) e do próprio TCU, assim como na literatura especializada, sendo, igualmente, objeto de exploração nas entrevistas realizadas com auditores e auditados.

---

<sup>17</sup> Por exemplo: um entrevistado assegurou que a Análise SWOT teria sido utilizada em 100% das Anops, mas o levantamento realizado junto aos documentos identificou uma exceção.

## Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Neste primeiro contextualizou-se a passagem do controle formal para o controle de desempenho – que se afigura como mais um papel das EFS na atualidade – definindo-se o problema de pesquisa, sua justificativa, o objetivo do estudo e a metodologia adotada.

O capítulo 2 discute a mudança nos paradigmas de controle diante da transição da clássica administração pública burocrática, atenta ao cumprimento de regras e procedimentos formais, rígidos e hierarquizados, para a nova gestão pública ou administração pública gerencial, com a qual emergem valores como a flexibilidade, a autonomia e a ênfase nos resultados e impactos dos programas e políticas públicas junto ao cidadão. Dedicar-se especial atenção às implicações desse novo cenário para o controle externo exercido pelos órgãos centrais de auditoria. São apreciados, ainda, alguns efeitos das reformas junto à Administração Pública no Brasil e em outros países, especialmente no tocante à construção de sistemas de gestão e de indicadores de desempenho.

O capítulo 3 analisa a auditoria operacional, seus propósitos e estratégias. Parte-se do exame das suas principais características, vis-à-vis aquelas próprias das tradicionais auditorias de regularidade. Enfatiza-se a análise das duas características balizadoras do presente estudo, *i.e.*, os critérios e os métodos adotados nas auditorias operacionais. Com relação à primeira, examinam-se os diversos conteúdos atribuídos pelas EFS e na literatura aos critérios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Registra-se, ainda, a proposição

por estudiosos e EFS de algumas novas dimensões. Quanto à segunda característica, são examinados os principais procedimentos, estratégias metodológicas, métodos de coleta e análise de dados e enfoques aplicáveis à auditoria operacional. Apresenta-se, na seqüência, o estado da arte da auditoria de desempenho, através da análise da experiência das principais EFS mundiais, consubstanciadas em duas pesquisas que examinaram o desenvolvimento dessa atividade nos países integrantes da OCDE e em cinco países europeus (Inglaterra, França, Holanda, Suécia e Finlândia).

O capítulo 4 apresenta os resultados da pesquisa empírica realizada sobre a experiência brasileira do TCU com auditorias operacionais, quando são examinados os critérios de desempenho adotados e os métodos de auditoria utilizados, à luz do contexto da Administração Pública federal e do estágio de desenvolvimento da auditoria operacional no mundo.

No capítulo 5, a guisa de considerações finais do estudo, são analisadas as possibilidades e limites das auditorias de desempenho, relacionadas notadamente aos critérios e métodos de auditoria.

## 2 REFORMAS GERENCIAIS E CONTROLE DE RESULTADOS

### 2.1 DA ADMINISTRAÇÃO CIENTÍFICA AO NOVO GERENCIALISMO PÚBLICO

Até a segunda metade do século XIX, a administração pública foi dominada pelo regime patrimonialista, próprio das monarquias absolutas. O aparelho do Estado funcionava como uma extensão do poder do soberano e confundia-se a *res publica* com a *res principis*. Imperavam o nepotismo, o empreguismo e a corrupção (BRASIL, 1995, p. 20).

Com a ascensão das sociedades capitalistas e democráticas, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Nesse novo cenário, emerge a administração pública burocrática, com o propósito de combater a privatização do Estado e diferenciar as figuras do político e do administrador público (BRESSER PEREIRA, 1998b, p. 9). O novo sistema funda-se em valores como a impessoalidade, o formalismo, a normatização, a profissionalização, a hierarquia e a meritocracia.

Behn (1998) e Marini (2003) destacam três importantes protagonistas dessa transição. O primeiro foi o presidente norte-americano Woodrow Wilson, que, em 1887, publicou o seu clássico Estudo da Administração, propondo iniciativas de estruturação da administração pública e defendendo uma rigorosa separação entre

política e administração, para se afastar da corrupção e discricionariedade. Ele argumentava que depois que os responsáveis pela política tomassem as decisões, sua implementação poderia ser delegada àqueles bem versados na “ciência da administração”, que executariam essa tarefa da forma mais eficiente possível. O segundo personagem foi o engenheiro norte-americano, Frederick Winslow Taylor que, em 1911, ao exaltar a produtividade e a eficiência, criou a administração científica, destacando a necessidade da busca da melhor maneira (“*the one best way*”) de realização das tarefas: “entre os vários métodos e implementos utilizados em cada elemento de cada caso, existe sempre um método e um implemento mais ágil e melhor que todos os outros”. Finalmente, o sociólogo alemão Max Weber, que, ao estudar os tipos de sociedade e as formas do exercício da autoridade (tradicional e carismática), desenvolveu o modelo burocrático racional-legal, afirmando ser o mais eficiente mecanismo organizacional, ideal para implementar os princípios científicos de Taylor (BEHN, 1998, p. 8; MARINI, 2003, p. 39).

Uma vez que pretendeu se contrapor às práticas clientelistas e corruptas, o modelo burocrático caracterizou-se pela implantação de severos mecanismos de controle. Conformou-se, pois, uma administração baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos e no recrutamento e treinamento de administradores profissionais que respondem de forma neutra aos políticos (BRESSER PEREIRA, 1998b, p. 9). Privilegiou-se a produção de leis, regulamentos e rotinas, com o objetivo de minimizar o espaço para a discricionariedade dos administradores públicos.

O controle – exercido *a priori* – transformou-se, entretanto, na própria razão de ser do funcionário (BRASIL, 1995, p. 21). O aparelho estatal tornou-se

auto-referido, lento e caro, voltando-se para si mesmo em detrimento de sua missão precípua de servir à sociedade: “os setores públicos tornaram-se espaços da inércia e da falta de crítica, onde o trabalho concentrava-se mais nos procedimentos burocráticos do que na realização das atividades-fim” (MESQUITA e FERREIRA, 1997, p. 38). A inadequação do modelo burocrático foi se tornando mais evidente na medida em que o Estado expandia as suas funções econômicas e sociais – inicialmente restritas a manter a ordem, administrar a justiça e garantir os contratos e a propriedade – passando a assumir o papel de provedor de educação, saúde, cultura, seguridade social básica, incentivos à ciência e à tecnologia, investimentos na infra-estrutura e proteção ao meio ambiente (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 10-1).

No último quarto do século XX, fatores como a alta do petróleo e a crise fiscal põem fim a um período, iniciado no pós-guerra, em que não só os países capitalistas desenvolvidos, mas também o bloco socialista e parte do Terceiro Mundo alcançaram elevadas taxas de crescimento, desencadeando uma ampla discussão do papel do Estado. Abrucio (1997) afirma que o tipo de Estado que começava a se esfacelar em meio à crise dos anos 70 tinha três dimensões: a econômica, caracterizada pela ativa intervenção estatal (keynesiana); a social, marcada pela produção de políticas públicas nas áreas de educação, saúde, previdência social, habitação etc. para garantir o suprimento das necessidades básicas da população (Welfare State); e a administrativa, relacionada ao funcionamento interno do Estado de forma racional-legal (weberiana). A redefinição do papel do Estado na economia e a tentativa de reduzir os gastos públicos na área social foram as duas saídas mais comuns à crise das dimensões econômica e social do antigo tipo de Estado. Já em resposta ao esgotamento do modelo burocrático

weberiano, são introduzidos na administração pública os chamados padrões gerenciais, inspirados nos avanços práticos e teóricos ocorridos no Século XX na administração das empresas do setor privado (ABRUCIO, 1997, p. 6-7).

Essas idéias, conhecidas como New Public Management (NPM) ou movimento gerencialista, surgem inicialmente no Reino Unido, com Margareth Thatcher (1979) e nos Estados Unidos, com Ronald Reagan (anos 80) e logo se expandem pelo mundo anglo-saxão (Austrália, Nova Zelândia) e países da OCDE, chegando nos anos 90 à América Latina, primeiro ao Chile e, a partir de 1995, ao Brasil (MARINI, 2003, p. 49-50).

Embora constitua um dos eixos centrais do modelo emergente, a importação de padrões de gerência que se mostraram exitosos no setor privado foi criticada por estudiosos como Mintzberg (1996 *apud* FLEURY, 2001), segundo o qual reduzir o vínculo entre governo e cidadão a uma relação como a que se dá entre empresa e cliente é o mesmo que desconhecer os direitos do cidadão que transcendem ao consumo. Nessa mesma linha, Paes de Paula (2001) chama a atenção para o caráter individualista do empreendedorismo e o seu distanciamento moral da formação de um espírito público e democrático.

Para essa autora, um exame aprofundado do ideário gerencialista e de suas origens na Inglaterra e Estados Unidos demonstra que esse movimento se identifica com a hegemonia do privado em detrimento do público e com a ênfase no liberalismo econômico e político.

Sobre isso, Fleury (2001) observa que, do debate acerca do diagnóstico da crise e da estratégia de reforma, emergiram duas correntes de pensamento. De um lado, os neoliberais, defendendo a redução do Estado ao mínimo, com sua

substituição sempre que possível pelo mercado, mesmo que isso implique na perda de direitos sociais. Do outro, os chamados sociais-liberais, pleiteando um estado forte e ágil, capaz de assegurar os direitos sociais, ainda que por intermédio de organizações competitivas não-estatais.

Souza e Carvalho (1999) entendem que a influência do pensamento liberal sobre os movimentos reformistas teve dois momentos distintos. No primeiro, que correspondeu à fase inicial das pressões sobre a reforma do Estado, a retórica dominante propunha um drástico enxugamento do setor público, reduzindo suas responsabilidades a umas poucas funções. Em um segundo instante, entretanto, diante do “esgarçamento do tecido social”, a importância da ação estatal voltou a ser reconhecida, embora sob moldes diversos do Estado-Providência e do Estado-Desenvolvimentista (SOUZA e CARVALHO, 1999).

No Brasil, inicialmente as reformas sustentaram propostas neoliberais que enfatizavam a redução do tamanho e do papel do Estado. Diante das críticas a esse movimento, especialmente no tocante à sua repercussão sobre as políticas sociais, o discurso dos operadores das reformas abandonou as palavras “redução do Estado” e “transferência de suas funções” em favor da expressão “reforma dos institutos legais e estatais”, com vistas a um Estado mais “administrável” (PAES DE PAULA, 2001).

## 2.2 O CONTROLE DE RESULTADOS

Apesar das críticas ao modelo weberiano, o novo gerencialismo público não nega todos os princípios da burocracia. Pelo contrário, está apoiado no modelo anterior, do qual conserva alguns dos traços fundamentais, como a impessoalidade e a meritocracia. A diferença essencial está na forma de controle, que deixa de se concentrar nos processos administrativos para considerar os resultados alcançados. Os controles procedimentais rígidos representam, na nova perspectiva, entraves ao espaço decisório do gestor e à sua ação diligente e eficiente. Parte-se, agora, da compreensão de que é possível desenvolver estratégias administrativas fundadas na ampla delegação de autoridade e na cobrança *a posteriori* de resultados. O pressuposto da desconfiança, marca da tradicional administração hierárquica, dá lugar à confiança limitada (BRESSER PEREIRA, 1998b, p. 10). A estratégia volta-se para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade e a garantia de autonomia ao mesmo na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa alcançar esses objetivos (BRASIL, 1995, p. 22). Esse novo paradigma exige organizações mais flexíveis e menos hierarquizadas, descentralização administrativa, fortalecimento dos papéis de formulação de políticas e regulação, além da definição dos objetivos a serem atingidos, na forma de indicadores de desempenho. Os resultados são considerados bons não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros como na burocracia clássica, mas porque as necessidades do cidadão-cliente estão sendo atendidas (BRASIL, 1995, p. 23).

Apesar desse novo enfoque, Tohá e Solari (1997) frisam que a manutenção de controles *ex-ante* sobre os procedimentos continua sendo necessária para prevenir e identificar problemas de corrupção. Devem ser instituídos, todavia, mecanismos menos formalistas, que não constituam obstáculos para uma gestão eficiente, deslocando-se o centro do sistema de controle, gradualmente, dos processos para os resultados (TOHÁ e SOLARI, 1997, p. 98).

Esses autores chamam a atenção para a necessidade de procurar um novo equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos, uma vez que desfazer-se das formalidades características do modelo racional-legal requer a implantação de outros mecanismos que protejam a Administração contra os abusos e a ineficiência (TOHÁ e SOLARI, 1997, p. 88). Argumentam que, para atingir níveis mais elevados de eficiência e eficácia, busca-se criar condições equivalentes à racionalidade das empresas privadas, sem desconsiderar a especificidade do setor público, onde não existem indicadores claros de produtividade. Ao contrário, falta clareza a respeito dos objetivos e produtos de cada unidade administrativa ou prestadora de serviços. Segundo Osborne (*apud* MACHADO, 2001, p. 18-9), a primeira e principal estratégia para “modificar o DNA” dos governos burocráticos refere-se à absoluta necessidade de propósito, foco, clareza de direção, objetivos e papéis. Discute-se, portanto, conforme Tohá e Solari (1997), a definição de critérios e a criação de mecanismos que desempenhem este papel e que sejam coerentes com a realidade do setor público, como os conceitos da produtividade; a modificação dos processos orçamentários com definições ligadas a objetivos e produtos mensuráveis e passíveis de avaliação; a revisão dos elementos que definem a rentabilidade social dos programas, serviços e investimentos realizados pelo Estado; e a adoção de padrões comparativos como forma de avaliar o rendimento e a qualidade da ação

estatal. Ainda segundo esses autores, a operacionalização desses critérios requer a redefinição explícita da missão de cada órgão; o estabelecimento de incentivos e sanções; a avaliação dos resultados da gestão mediante indicadores, auditorias periódicas e diferentes estudos que incluam consultas ao público-usuário; bem como a vinculação entre a avaliação da gestão e a designação de recursos orçamentários, a formulação de políticas e a nomeação, confirmação ou afastamento dos dirigentes (TOHÁ e SOLARI, 1997, p. 85-6).

Surgem, ademais, em meio a um panorama de desequilíbrios e desigualdades sociais, novos padrões de *accountability* governamental que não podem ser garantidos pelos controles burocráticos (CAMPOS, 1990, p. 48), como a qualidade dos serviços, a justiça e equidade na distribuição dos benefícios e dos custos econômicos, sociais e políticos dos serviços e bens produzidos, assim como o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades dos clientes (CRUZ SILVA e MACEDO, [1998?], p. 7-8).

Esse novo contexto repercutiu de várias formas nas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Algumas tiveram ampliados os seus mandatos e poderes, passando o raio de ação fiscalizadora a alcançar dimensões como a eficiência e a efetividade (no Brasil, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal conferiram novas atribuições e responsabilidades aos tribunais de contas, como a auditoria operacional e o controle de custos e resultados). O objeto de controle das EFS também foi alterado com as privatizações, terceirizações, contratos de gestão e criação de agências reguladoras de serviços públicos. Os métodos e critérios de trabalho precisaram ser revistos diante da introdução de novos meios e ferramentas de gestão das políticas públicas, como o planejamento plurianual, orçamento por resultados, programas de governo e

indicadores de desempenho, operados e monitorados através de sistemas informatizados (POLLITT e outros, 1999, p. 56-65; GOMES, 2002, p. 53).

As EFS se viram, portanto, diante da necessidade de adequarem as suas estruturas, recursos humanos e procedimentos à nova perspectiva do controle, agora não mais limitada ao cumprimento das leis e ritos burocráticos, porém voltada, também, na direção dos resultados alcançados com a implementação dos programas e políticas públicas. Na França, em 1995, os critérios para ingresso na Cour des Comptes passaram a requerer experiência no campo social. O manual de auditoria de desempenho da EFS Sueca (Riksrevisionsverket – RRV) refere-se às renovações na administração pública, afirmando que os auditores deverão estar preparados a seguir esses desenvolvimentos, rever prioridades e utilizar novas idéias e métodos no seu trabalho. No Reino Unido, o NAO também enfatiza que o seu trabalho mudou e está mudando como resultado das reformas na administração pública. O Relatório Anual de 1996 daquela EFS menciona a possibilidade de ampliar os trabalhos de *value-for-money* para incluir comparações do desempenho de órgãos públicos (POLLITT e outros, 1999, p. 61-2). No Brasil, impulsionado pelas reformas, o Tribunal de Contas da União realizou, a partir de 1998, uma pesquisa denominada “Tendências de Controle da Gestão Pública”, dividida em áreas como ambiente de controle, paradigma de controle, cultura organizacional, arquitetura organizacional, modelo de gestão e profissionais de controle, que resultou, entre outras coisas, na reestruturação da sua área-fim, com a criação de unidades especializadas na fiscalização dos programas de desestatização e na avaliação de programas de governo.

A difusão de doutrinas de gerenciamento público orientadas a resultados refletiu-se na institucionalização da auditoria de desempenho (BARZELAY, 2002, p.

28). Segundo a OCDE, o elemento-chave para a sustentabilidade de reformas é a coerência das iniciativas internas e externas do gerenciamento do desempenho, incluindo a auditoria de desempenho (OCDE, 1997c, p. 20-1 *apud* POLLITT e outros, 1999, p. 201).

Para Pollitt e outros (1999), as relações entre a auditoria de desempenho e as reformas administrativas são óbvias, uma vez que as novas abordagens alegaram conferir maior flexibilidade e autonomia aos gestores em relação aos insumos e aos processos, em troca do monitoramento e avaliação rigorosos dos resultados e impactos alcançados pelos programas implementados.

Esses autores ressaltam, no entanto, que a auditoria de desempenho não pretende substituir a auditoria de regularidade, já que foi desenvolvida como seu complemento, assim como a nova gestão pública afirma adicionar eficácia e efetividade administrativa aos valores burocráticos tradicionais (POLLITT e outros, 1999, p. 195). Tanto é assim que os auditores (*i.e.*, as EFS) vêm assumindo quatro papéis diferenciados, como observaram Pollitt e outros (1999, *passim*) através de pesquisas nas EFS de cinco países europeus<sup>18</sup>: o de juiz/magistrado, cujo foco principal é verificar o cumprimento de leis e normas; o de contador público, preocupado com a transparência e a prestação de contas fidedigna; o de pesquisador/cientista, que enfatiza os padrões científicos de procedimentos e métodos e a geração de conhecimento; e o de consultor de gestão, que tem como meta propor melhorias na administração das organizações e programas. Nenhuma das cinco EFS pesquisadas consistia em um exemplo puro de um papel único – todas apresentaram diferentes combinações, segundo suas experiências, treinamento e cultura.

---

<sup>18</sup> Finlândia, França, Holanda, Reino Unido e Suécia.

O papel a ser assumido pelo auditor (*i.e.* o enfoque da auditoria de desempenho) dependerá, entre outros fatores, da presença ou não de produtos (*outputs*) e resultados (*outcomes*) observáveis, o que está relacionado principalmente à qualidade dos sistemas e ferramentas de gestão de desempenho mantidos pela Administração Pública.

Segundo Mendonza (1993), a melhoria dos sistemas de informação e a elaboração de indicadores de desempenho formam parte dos conteúdos centrais das distintas iniciativas de modernização administrativa que têm como eixo o controle de resultados. A qualidade, disponibilidade e precisão da informação emergem, nesse cenário, como requisitos imprescindíveis para uma gestão pública descentralizada, responsável e eficaz. Os indicadores de *performance* compreendem ferramentas essenciais para prover aos gestores a possibilidade de seguimento e autocontrole da sua atuação. Segundo o autor, são igualmente fundamentais para os responsáveis políticos que, como contrapartida ao maior grau de autonomia delegado aos gestores públicos, exigirão estar informados sobre o cumprimento dos planos e metas estabelecidos. Para ele, os indicadores se convertem, ainda, em elementos de diálogo entre esses atores sobre as políticas e programas em execução, os resultados obtidos e as possibilidades de melhorias. Constituem, além de tudo, um elemento de transparência – que muitos associam com perda de autonomia e consideram uma ameaça – comportando, portanto, um reforço à capacidade de atuação dos sistemas e instituições de controle (MENDONZA, 1993. p 1-5 *passim*).

Embora reconheça nos indicadores de desempenho a essência da auditoria de resultados na gestão pública, Las Heras (2003) aponta a dificuldade da sua elaboração e uso, uma vez que a introdução de conceitos da organização

industrial a um ente complexo como o Estado, com prestação de serviços muito diversos e difusos, não é fácil de replicar de forma direta (LAS HERAS, 2003, p. 99-102).

Behn (1998) introduz um outro modo de observar as dificuldades com metas e indicadores de desempenho no setor público, ao citar Donald Savoie, segundo o qual os objetivos do governo “são pouco claros porque os políticos assim o preferem” (1995b: 135). Acrescenta que esclarecer os objetivos é gerencialmente correto, mas politicamente irracional: “Pela experiência, as autoridades eleitas aprenderam que podem ganhar mais reconhecimento, apoio e votos sendo confusas a respeito dos resultados que irão produzir do que sendo claras a esse respeito” (BEHN, 1998, p. 31).

Ao discutir essas relações entre a administração e a política, Fleury (2001) argumenta que o Estado corresponde a um campo estratégico de luta (arena) onde diferentes atores se enfrentam e se reconstituem como sujeitos políticos. Portanto, ainda que o âmbito das reformas seja o institucional, essas mudanças implicam em transformações na distribuição de poder e, por conseguinte, na correlação de forças dentro da mencionada arena. Nesse sentido – argumenta a autora – a reforma do Estado não pode ser vista como mera alteração do organograma do governo ou simples modernização administrativa, mas como uma modificação nas relações entre diferentes atores econômicos, políticos e administrativos. O atendimento às demandas sociais e econômicas que impulsionam as reformas está condicionado não somente ao enfoque teórico que informa a nova gestão pública, mas, igualmente, pelas opções políticas adotadas e pela capacidade técnica e política dos governos para implementarem as medidas pretendidas (FLEURY, 2001).

Alguns países, no entanto, conseguiram avanços na implantação de indicadores de desempenho como instrumento de gestão pública em certos setores. Um dos principais exemplos é o programa de cartas do cidadão (Citizen's Charter), implantado no serviço público britânico a partir dos anos 80 (MACEDO e ALVES, 1997). Correspondem a declarações públicas de metas, padrões de serviço e responsabilização. Nesses documentos são especificadas normas e objetivos claros para cada serviço público, acompanhados dos recursos disponíveis para a sua execução e da identificação dos responsáveis. As cartas são elaboradas em torno de um conjunto de princípios que incluem a divulgação dos padrões esperados pelos serviços e sua *performance* em relação a eles, informação acurada, publicada em linguagem acessível, sobre a administração dos serviços, seu custo, seu desempenho e a definição das responsabilidades, além de consulta sistemática ao usuário (MACEDO e ALVES, 1997, p. 67-8).

Tal exemplo foi utilizado por Osborne (apud MACHADO, 2001), que ilustrou uma de suas palestras sobre a aplicação de conceitos e valores empresariais ao setor público com as metas de compromisso adotadas na Inglaterra a partir programa de Citizen's Charter para o serviço de transporte de passageiros de trens:

90% dos trens têm que manter os horários com diferença máxima de 10 minutos, no total de tempo de circulação e 99% dos trens programados têm que trafegar. [...] Se um trem atrasa, há uma multa que o próprio Estado deve pagar: 20% do valor da passagem são devolvidos ao usuário (MACHADO, 2001, p. 22-3).

Nos Estados Unidos, em 2003, foi aprovado pelo Congresso o Government Performance and Results Act, lei inspirada na idéia da gestão por resultados e baseada na integração de programas e orçamentos, com ênfase no gerenciamento de custos e provimento de informações gerenciais para apoio à

tomada de decisão, bem assim na reforma das legislações contábil-financeira e tecnológica para a integração de custos, orçamentos e resultados (MARINI, 2003, p. 64-5).

Na Austrália, legislações cruzadas obrigam as agências governamentais a avaliarem os efeitos de suas políticas sobre o meio ambiente e a economia (MESQUITA e FERREIRA, 1997, p. 43).

Na Nova Zelândia, o State Sector Act (1988) e o Public Finance Act (1989) determinam que cada departamento deve preparar, anualmente, um detalhado plano corporativo, que especifique seus *outcomes* e *outputs* e os indicadores de *performance* requeridos, baseados em critérios de qualidade, quantidade, prazos etc. Os *outputs* de um dado departamento são estabelecidos pelo ministro e especificados em um contrato formal acordado com o executivo-chefe do departamento. Ao executivo-chefe cabe garantir o alcance dos resultados requeridos pelo ministro. Este, por sua vez, deve monitorar a consecução dos resultados dos departamentos sob sua responsabilidade, respondendo pelos seus atos diretamente ao Primeiro-Ministro e ao Parlamento (CARVALHO, 1997, p. 18-9).

Através de um ensaio que buscou avaliar as reformas da gestão pública numa perspectiva internacional, Pollitt e Bouckaert (2002) observam que, apesar de terem como eixo principal a melhoria de desempenho, as várias experiências reformistas não desenvolveram mecanismos capazes de aferir a sua própria *performance*, paradoxo que descrevem como “falta de reflexividade” (POLLITT e BOUCKAERT, 2002, p. 22). Ainda assim, avaliam que ocorreram algumas experiências exitosas, embora seja difícil descrever um panorama geral. Exemplificam com o caso britânico, onde, após quinze anos de intensa reforma gerencial, o novo governo Tony Blair publicou um documento estratégico ressaltando

a necessidade de mais mensuração, desenho de metas, avaliação, tecnologia da informação e mudança cultural para o servidor público. Os autores admitem, entretanto, que “Seria preciso uma dose de profundo ceticismo para não aceitar o fato de que houve tanto uma mudança estrutural quanto uma revolução cultural naqueles países que deram mais impulso às idéias de NPM – Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido”, embora, nesses mesmos países, fortes elementos de continuidade possam ser identificados (POLLITT e BOUCKAERT, 2002, p. 21-2).

### 2.3 A REFORMA GERENCIAL NO BRASIL

No Brasil, o Plano Diretor de Reforma do Estado (1995) reconheceu expressamente a essencialidade dos sistemas de gestão pública e dos indicadores de desempenho para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados que se buscava implantar. Com efeito, o Plano Diretor estabeleceu a necessidade da definição de indicadores de desempenho com dois propósitos distintos. Primeiramente, na implementação dos projetos de agências autônomas e organizações sociais, como “base para a celebração de contrato de gestão entre o dirigente da entidade e o respectivo ministro”, compreendendo um esforço concentrado de aplicação de novas técnicas de gestão em poucas entidades. Em segundo lugar, através da definição de indicadores claros para utilização e cobrança de forma generalizada em toda a Administração Pública federal, através de um “projeto horizontal, que buscará abranger todas as autarquias e fundações públicas hoje existentes” (BRASIL, 1995, p. 76). O Plano Diretor considera que “os controles *a posteriori* dos resultados deverão ser extremamente severos”, uma vez que a

“administração pública gerencial enfatiza os resultados porque pressupõe que será capaz de punir os que falharem ou prevaricarem” (BRASIL, 1995, p. 67).

Apesar dessas aspirações, foram tímidos os avanços obtidos no Brasil com vistas a conferir responsabilidades aos gestores e agências governamentais frente a metas de desempenho. Ao fazer um balanço dos anos iniciais de implementação do Plano Plurianual (PPA) 2000-2003, denominado Avança Brasil, Gaetani (2002) observou um elenco de problemas, como a complicada gestão de um conjunto de programas heterogêneos e complexos, a dificuldade de se estabelecer sintonia fina entre os processos orçamentários anuais e de planejamento plurianual, a ausência de arranjos institucionais que favoreçam o desempenho dos programas e as resistências ao processo de implementação de uma cultura orientada para desempenho com base em indicadores de resultados (GAETANI, 2002, p. 97).

Os relatórios do TCU sobre as contas governamentais dos exercícios de 2000 e 2003 – primeiro e último ano do PPA Avança Brasil – também evidenciaram essas limitações. Dentre as dificuldades apontadas, figuram a necessidade de reformulação de diversos programas, ante os problemas de concepção, seleção de indicadores, estratégias de implementação e até mesmo coordenação entre as ações; falta de padronização no âmbito da Administração Pública quanto ao conceito de resultado; existência de indicadores de desempenho pouco representativos; assimilação incompleta dos conceitos referentes à nova sistemática de trabalho proposta no PPA; e necessidade de aperfeiçoamento das ferramentas de informações, para que apresentem confiabilidade (TCU, 2001a, p. 71-2; TCU, 2004a, p. 44-5).

Diante desse quadro, o TCU constatou que, no ano 2000, cerca de 47% das metas físicas não constavam no Sistema de Informações Gerenciais (TCU,

2001a, p. 71-2). Em 2003, último ano do PPA Avança Brasil, deixou de ser apurado o índice de realização em 429 dos 663 indicadores de desempenho dos programas estabelecidos, representando cerca de 65% do total. Dos 4.998 produtos definidos para as ações constantes do PPA, 955, representando 19% do total, não foram sequer quantificados na fase de planejamento (TCU, 2004a, p. 44-5).

Além disso, segundo Lima (2005), a experiência de designação de gerentes de programas, responsáveis por desempenho e cumprimento de metas, “mostrou-se fracassada na maior parte das vezes”, já que estes “possuíam pouca ou nenhuma autonomia administrativa, sendo indicados freqüentemente em um ato formal e ritualístico desprovido de consequência”. Sua atuação conflita com a dos dirigentes dos órgãos públicos e empresas estatais, titulares dos créditos orçamentários e do poder hierárquico das instituições. Esses atores dificultam, quando não impedem, a formação de canais diretos entre os gerentes e os núcleos decisórios (LIMA, 2005, p. 61).

Os orçamentos, que em tese deveriam caracterizar-se pelo foco nos produtos, resultados e impactos da ação governamental, não vinculam as dotações ao processo produtivo ou ao desempenho dos programas. Sequer é possível identificar o custo efetivo de cada programa de governo, uma vez que algumas despesas significativas, como “pessoal” e “custeio”, são centralizadas por órgão ou entidade.

Ainda no plano do orçamento público, Lima (2005) acrescenta que a Administração adota determinados padrões que acabam por estimular a ineficiência e o desperdício de recursos, aos quais denomina de “incentivos perversos”. Com efeito, caso não venham a utilizar a totalidade de suas dotações no ano fiscal, os ordenadores de despesas terão seus orçamentos contingenciados no exercício

seguinte. Portanto, se vêem impelidos a gastar e não a gastar bem. Muito menos há incentivo para economizar (LIMA, 2005, p. 60).

Vários são os autores (LIMA JUNIOR, 1998; PINHO, 1998; RESENDE, 2002; GAETANI, 2003; SOUZA, 2003) que afirmam que as reformas tiveram pouco êxito no que diz respeito à incorporação de práticas empresariais à gestão pública com vistas a aumentar a efetividade e a eficiência do setor. Para Marini (2003), os principais elementos que motivaram este movimento ainda estão presentes na nossa realidade: crise fiscal, persistência da cultura burocrática em meio a práticas patrimonialistas e profundo déficit de desempenho em termos de quantidade e qualidade na prestação de serviços públicos, dentre outros (MARINI, 2003, p. 81).

Resende (2002) observa que as reformas em diversos países são vítimas do chamado “dilema do controle”, isto é, das tensões entre *performance* e *accountability*, ou, mais amplamente, entre delegação e controle (RESENDE, 2002, p. 69). Segundo esse autor, salvaguardadas as diferenças nacionais, as reformas buscam atingir seus objetivos por meio de dois mecanismos complementares: adotar medidas concretas de ajuste fiscal, implementando iniciativas voltadas para a redução dos gastos; e realizar uma mudança institucional, visando ao funcionamento da Administração Pública orientada pela *performance*. Ora, o ajuste fiscal demanda mais controle sobre a burocracia e seus gastos, enquanto que a mudança institucional com foco nos resultados passa por uma necessidade de “descontrolar” essa mesma burocracia, dotando-a de maior autonomia gerencial e maior responsabilidade. Na visão desse autor, a reforma no período 1995-1998 no Brasil foi um caso típico em que a agência implementadora, o Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), não conseguiu a cooperação necessária dos atores estratégicos que, dado o dilema do controle, priorizaram o ajuste fiscal em

detrimento das mudanças institucionais (RESENDE, 2002, p. 61-4). O êxito das reformas em seu viés fiscal – consubstanciado na criação de mecanismos que reverteram a expansão desenfreada dos gastos e do endividamento público – seria, portanto, uma das possíveis explicações para o insucesso das pretendidas mudanças institucionais.

Essa associação entre a reforma administrativa proposta em 1995 e a manutenção do Plano Real e da estabilidade econômica do país diz respeito, na perspectiva de Schneider (2001), ao conceito de “reformas parasitárias”. O autor argumenta que a reforma administrativa é transportada “*como si fuese un parásito*” por um programa politicamente mais forte, com o propósito de obter apoio legislativo e da opinião pública. Reconhece, todavia, que as mudanças nas práticas de gestão demandam um tempo mais elástico para sua implementação e consolidação do que as reformas econômicas. Nessas circunstâncias, o quadro mais comum é o apoio dos atores estratégicos dissipar-se com o passar do tempo, resultando na descontinuidade do programa, especialmente porque, a longo prazo, as reformas são incapazes de sobreviver à oposição de setores que estão na mira das pretendidas mudanças institucionais (SCHNEIDER, 2001, p. 4-10 *passim*).

A visão das reformas como processos de longo prazo é compartilhada por Souza e Carvalho (1999). Afirmam essas autoras que os movimentos intensificados nos anos 90 envolveram um primeiro estágio (primeira geração), voltado para a abertura dos mercados, controle da inflação, desregulamentação e privatização; e um segundo estágio (segunda geração), pautado pela busca de instrumentos destinados a aumentar o desempenho dos organismos públicos com vistas à obtenção de resultados e à satisfação do cidadão (capacidade administrativa), além da procura de incentivos que aumentem os estímulos para a cooperação e a

formulação e implementação sustentada das decisões governamentais (capacidade institucional). Argumentam que as tarefas do segundo estágio envolvem questões mais estruturais do que as do primeiro, afetando significativamente as esferas locais e as políticas sociais. Nesse particular, ressaltam como um dos aspectos mais complexos das reformas no Brasil a descentralização para as esferas subnacionais das responsabilidades de provisão de infra-estrutura e dos serviços sociais. Na avaliação dessas autoras, a reforma do Estado não se deteve à necessidade de uma “complexa engenharia institucional” para a sua materialização, envolvendo mecanismos de subsidiaridade entre os três níveis de governo, deixando de levar em conta a profunda heterogeneidade regional e social do país (SOUZA e CARVALHO, 1999). Sobre essa questão, pesquisa realizada por Arretche (1998 *apud* SOUZA e CARVALHO, 1999) constatou que a variável mais importante para o sucesso da descentralização das políticas sociais corresponde à existência de estratégias de indução eficientes, formuladas e implementadas pelos níveis mais abrangentes do governo. Esse tema se reveste de especial importância para a presente pesquisa na medida em que a maioria dos programas de governo auditados pelo TCU tem sua execução descentralizada, como se verá no capítulo 4.

Um outro argumento (PINHO, 1998; LIMA JUNIOR, 1998) para a timidez das reformas implementadas deriva do que seria uma fragilidade nos seus pressupostos. Com efeito, segundo Bresser Pereira (1997, p. 13 *apud* PINHO, 1998, p. 72), a administração pública gerencial, embora entendendo necessário o combate à corrupção, considera que isto não precisa ser feito através de “procedimentos rígidos”, os quais “Podem ter sido necessários quando dominavam os valores patrimonialistas; mas não o são hoje, quando já existe uma rejeição universal a que se confundam os patrimônios público e privado”. Os autores que refutam essa

compreensão consideram que o patrimonialismo nunca chegou a ser extirpado: “O que se tem assistido é uma impressionante resiliência do patrimonialismo, capaz de absorver mudanças modernizantes na sociedade brasileira e de se amoldar à nova situação” (PINHO, 1998, p. 72).

Nunes (1997) robustece esse ponto de vista, ao afirmar que “O clientelismo se manteve forte no decorrer dos períodos democráticos, não definiu durante o período do autoritarismo, não foi extinto pela industrialização e não mostrou sinais de fraqueza no decorrer da abertura política” (NUNES, 1997, p. 33). Esse autor considera que as relações entre o Estado e a sociedade no Brasil se estruturam segundo quatro padrões, que denomina de “gramáticas políticas”: o próprio clientelismo, originário da sociedade patrimonialista, ao qual se incorporaram a partir do primeiro governo Vargas o corporativismo, o insulamento burocrático e o universalismo de procedimentos. O corporativismo se consubstancia através de leis e instituições com as quais o Estado intermedia interesses de empresários e trabalhadores. As duas últimas são muitas vezes percebidas como maneiras de contrabalançar o clientelismo: o universalismo de procedimentos através de normas de impessoalidade, sistemas de meritocracia e mecanismos de *check and balances*, enquanto que o insulamento burocrático por meio da criação de agências e empresas estatais que formam ilhas de racionalidade e especialização técnica, promotoras do desenvolvimento.

Para Nunes (1997), essas gramáticas continuam presentes nos dias atuais. O corporativismo organiza horizontalmente várias instâncias de unidades sociais, enquanto o clientelismo atravessa distinções de classe, atuando no sentido vertical. O universalismo de procedimentos confere uma aura de modernidade e de legalidade pública ao sistema político e às instituições, ao passo em que o

insulamento burocrático sobrevive como meio de evitar o controle público e político (NUNES, 1997, p. 122). Argumenta o autor que, a despeito da sobrevivência dessas quatro gramáticas, os operadores das reformas têm agido freqüentemente como se estivessem diante de um modelo dicotômico, no qual as velhas instituições pudessem simplesmente desaparecer em face de novos paradigmas (NUNES, 1997, p. 120).

Exemplo disso está no argumento de Diniz (2001), segundo o qual o insulamento burocrático reforçou, durante as reformas dos anos 90, a assimetria Executivo-Legislativo, devido à estratégia de implementação adotada pelo governo, que se utilizou sistematicamente do instituto das Medidas Provisórias para introduzir inúmeras modificações na estrutura administrativa. Segundo a autora, o estilo tecnocrático de gestão e as amplas prerrogativas do Executivo fortaleceram o poder discricionário de burocracias insuladas do escrutínio público, comprometendo os mecanismos e procedimentos de *accountability* e gerando um vazio quanto às modalidades usuais de supervisão entre os Poderes e de controle social por parte do público em geral (DINIZ, 2001, p. 19-20).

A transposição para países em desenvolvimento de modelos de gestão implantados em contextos diversos – marcados fundamentalmente pela cultura anglo-saxônica – corresponde a mais uma questão recorrente nos estudos que examinaram os resultados das experiências com a implementação das idéias originárias do movimento gerencialista. Sobre esse aspecto, Souza e Carvalho (1999) lançam as seguintes indagações:

Como esses mecanismos e instrumentos funcionarão em espaços onde o emprego público é uma forma de compensar a ausência de ocupações nos setores econômicos? Quais as conseqüências da descentralização em setores tão sensíveis como educação e saúde? Como se dará a participação da sociedade em espaços com escassa infra-estrutura cívica e cidadã? Como essas propostas se materializam em países com alto grau de heterogeneidade? Como viabilizar a descentralização, a participação da

sociedade e a constituição das Organizações Sociais, estas últimas inspiradas nos *quangos* (*quasi non-governmental organisations*) ingleses, em países com grandes heterogeneidades? (SOUZA e CARVALHO, 1999).

Ao ignorarem as características políticas, jurídicas e sociais dos países onde essas reformas seriam instaladas, as propostas transportadas de outras sociedades “desconsideram a questão espaço e tempo” (CRUZ, 1998 *apud* SOUZA e CARVALHO, 1999).

Na perspectiva de Fleury (2001), a reforma do aparato administrativo produz uma transformação mais profunda naqueles países onde existem as condições necessárias para uma mudança real nas relações de poder. Ela sustenta que o debate das reformas na América Latina deixou de abordar seus fundamentos teóricos e distanciou-se da política, reduzindo a discussão aos princípios operacionais e aos instrumentos da reforma, ou seja, as estruturas e processos administrativos. O debate deixou de incluir, na visão da autora, reflexões sobre o campo das relações de força capazes de apoiar ou de inviabilizar as propostas reformadoras, comprometendo o seu alcance e profundidade (FLEURY, 2001).

Portanto, a implementação das reformas na Administração Pública federal do Brasil ainda não produziu os resultados anunciados, especialmente no tocante à criação de uma cultura baseada na flexibilidade, autonomia gerencial, descentralização administrativa e *accountability* de resultados. As iniciativas relacionadas aos novos mecanismos e instrumentos de planejamento, orçamento e monitoramento resultaram em poucos avanços, tendo em vista, especialmente, o caráter essencial dos sistemas de gestão pública e dos indicadores de desempenho para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados. Desse modo, aparentemente ainda não existem condições ideais, no Brasil, para o pleno desenvolvimento do controle *ex-post* de desempenho, inclusive através das auditorias operacionais, que serão examinadas nos capítulos seguintes.

### 3 AUDITORIA OPERACIONAL

Antes de examinar o conteúdo e características dessa modalidade de auditoria, é fundamental dirimir uma questão de ordem terminológica. As auditorias realizadas pelas EFS com foco no desempenho possuem nomenclatura diversa, dependendo do país, região ou organização que a utilize. Dentre os variados rótulos disponíveis, pode-se enumerar: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados (FREITAS, 2005, p.1).

Ao editar, em 2004, normas específicas para tratar dessa modalidade auditorial, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) adotou a expressão *performance auditing*, normalmente traduzida para o português como auditoria de desempenho.

Esse foi o termo escolhido pelo TCU ao editar, em 1998, o seu Manual de Auditoria de Desempenho (TCU, 1998a). O vigente Manual de Auditoria de Natureza Operacional, aprovado em 2000 (TCU, 2000a), incorporou, entretanto, a expressão presente na Constituição Federal (artigo 70).

Neste estudo, são utilizados com o mesmo significado os termos auditoria operacional, de desempenho, de rendimento, de gestão, de resultado, de otimização de recursos e de valor pelo dinheiro<sup>19</sup>.

O conceito de “auditoria integrada” (*comprehensive auditing*), utilizado e difundido pelo OAG canadense, tem, todavia, significado mais abrangente, pois designa uma auditoria de amplo escopo, envolvendo tanto aspectos de regularidade quanto de desempenho.

A avaliação de programa, por sua vez, é considerada pela Intosai como uma das numerosas “ferramentas” da auditoria operacional. De acordo com a definição do Governo do Canadá, trata-se da avaliação e revisão periódica, independente e objetiva de um programa, para determinar, à luz das circunstâncias do momento, a adequação dos seus objetivos, sua concepção e seus resultados, tanto os esperados como os inesperados (OAG, 1995a, p. 14).

### 3.1 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

Os variados conceitos e definições utilizados pelas EFS a respeito do significado e orientação da auditoria operacional têm em comum a compreensão de que se trata de uma forma de avaliação dos chamados “Es”: economicidade, eficiência e eficácia (ou efetividade<sup>20</sup>).

Com efeito, a GAO norte-americana afirma que a *performance audit* abrange uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da

---

<sup>19</sup> Para outros detalhes de natureza terminológica, ver Araújo (2001) e Freitas (2005).

<sup>20</sup> O termo inglês *effectiveness* tem sido traduzido no Brasil como eficácia ou como efetividade, conforme se verá na seção 3.1.1.

efetividade e dos resultados de um programa; à economia e eficiência; ao controle interno, ao cumprimento de exigências legais e de outra índole; e os objetivos relativos a apresentar análises prospectivas, orientações ou informações sumárias (GAO, 2003, p. 37-8).

As investigações de *value-for-money* da NAO inglesa avaliam a economicidade, eficiência e eficácia atingidas nos campos de receitas e gastos e na administração dos recursos (NAO, 1997, p. 9 *apud* POLLITT e outros, 1999, p. 13).

No Escritório do Auditor Geral do Canadá, as auditorias de otimização de recursos têm como objetivo a avaliação do sistema de informação e controles da Administração, inclusive as funções de revisão e avaliação da auditoria interna, de modo a assegurar que a economia e eficiência sejam devidamente consideradas e que os procedimentos apropriados para avaliar e relatar a eficácia de um programa, onde isso for viável, sejam adequados e satisfatórios (OAG, 1995a, p. 12).

No Brasil, o TCU divide a sua denominada Auditoria de Natureza Operacional em duas modalidades: a auditoria de desempenho operacional, que objetiva examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e a avaliação de programa, que busca examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais (TCU, 2000a, p. 15).

Para Pollitt e outros (1999), a semelhança dessas definições oficiais reflete a cooperação profissional internacional entre as EFS com o propósito de alcançar padrões comuns de auditoria, incluindo o novo campo da auditoria de desempenho (POLLITT e outros, 1999, p. 13).

A definição recentemente cunhada pela Intosai nas suas Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (2004), divulgadas simultaneamente em cinco idiomas, resultou desse consenso profissional:

*“La auditoría del rendimiento es un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras.”* (INTOSAI, 2004, p. 11).

Apesar desse aparente consenso conceitual, existem discussões acadêmicas acerca das linhas demarcatórias entre a auditoria de desempenho e a avaliação. Barzelay (1997) defende que a auditoria de desempenho não se trata propriamente de auditoria, mas de uma atividade intermediária entre a auditoria tradicional e a avaliação de programas. Para ele, a auditoria propriamente dita se funda em verificações, ao passo que a auditoria de desempenho está alicerçada no exercício de julgamentos. Pollitt e outros (1999) refutam esse entendimento, afirmando que até mesmo a auditoria de regularidade envolve juízo de valor (POLLITT e outros, 1999, p. 14).

Quanto à sua operacionalidade, autores diversos (POLLITT e outros, 1999, p. 194-5; GOMES, 2002, p. 39; NUNES, 2004, p. 72) têm afirmado que a auditoria de desempenho não é uma atividade homogênea, linear e periódica, nem possui uma metodologia única ou um conjunto definido de práticas a serem utilizadas. Ao contrário, o objeto de controle, os critérios de investigação e as ferramentas de coleta e análise de dados são parâmetros relativamente abertos, a serem determinados pelos próprios auditores a cada novo trabalho.

Pollitt e outros (1999, p. 195) ressaltam, entretanto, que não se está lidando com um “caos indecifrável”. Existem elementos-chave e características

essenciais que ficam mais evidentes quando se lhes examina vis-à-vis os atributos das tradicionais auditorias de regularidade.

Diferentemente das auditorias tradicionais, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o planejamento é dinâmico, flexível e contínuo, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos.

Uma auditoria operacional não consiste, de acordo com a Intosai (2004, p. 67), em uma série de medições, operações ou subprocessos claramente definidos que se realizam separadamente e de forma consecutiva. Na prática, os processos evoluem gradualmente através de sua interação recíproca, e se concluem de modo simultâneo.

Ao contrário do que ocorre com as auditorias de regularidade, em uma auditoria operacional o início dos trabalhos de análise não indica que já há uma decisão da EFS acerca da realização daquele exame. Com efeito, cada auditoria operacional é precedida de uma etapa denominada análise preliminar, na qual se estabelece se existem as condições requeridas para a execução da auditoria (análise principal) e, caso existam, é apresentada uma proposta de auditoria junto com um plano de trabalho (INTOSAI, 2004, p. 65). No entanto, a análise preliminar pode recomendar que a auditoria não seja realizada, entre outros motivos, caso não sejam identificadas oportunidades de melhoria nos programas ou entes objeto do exame. A possibilidade de auditar (INTOSAI, 2004, p. 58) é outra condição verificada durante a análise preliminar: é provável que se disponha da informação ou das provas requeridas? Há informação confiável e objetiva, assim como oportunidades razoáveis de obter esta informação?

Em relação às fiscalizações de regularidade, o processo de realização das auditorias operacionais é geralmente mais longo e interativo, participando dele outros atores e a própria entidade auditada. Os critérios de auditoria não estão pré-estabelecidos por leis e normas aplicáveis ao objeto de estudo. Dentre as possíveis fontes de critérios para auditorias de desempenho, podem ser enumerados, de acordo com as normas da Intosai: referências a comparações históricas e comparações com melhores práticas; normas, experiências e valores profissionais; indicadores-chave de desempenho; conhecimentos científicos novos ou já consolidados; critérios utilizados previamente em auditorias similares ou empregados por outras EFS; organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares; e bibliografia sobre a matéria em questão (INTOSAI, 2004, p. 60-1).

Construídos a partir de fontes dessa natureza, os critérios de auditoria precisam ser validados junto aos auditados e a especialistas. Para esse fim, o arcabouço procedimental usado pelas EFS prevê a realização de “painéis de referência” com a participação de representantes da sociedade civil e de instituições como universidades e institutos de pesquisa, que são convidados a discutirem o planejamento e os achados de auditoria<sup>21</sup>, apreciando desde a consistência lógica e o rigor metodológico do trabalho até o mérito das questões abordadas.

Enquanto a auditoria de regularidade tem seu escopo restrito às demonstrações financeiras e normas legais, a auditoria operacional é bastante abrangente por natureza, apresenta mais pontos de discussão e argumentação e, portanto, é mais susceptível de julgamentos e interpretações. Na primeira, as

---

<sup>21</sup> No uso normal do termo, achado é uma conclusão a que se chega através de investigação judicial ou outra forma de investigação. Em auditoria, o termo é utilizado para descrever o resultado da comparação entre um critério e uma situação real, controle ou circunstância aos quais esse critério foi aplicado (OAG, 1995a, p. 7).

evidências são normalmente conclusivas, enquanto na segunda elas devem ter um caráter mais persuasivo e convincente (INTOSAI, 2001, p. 69; 2004, p. 68 e 81).

A Intosai frisa que se deve coletar a melhor informação disponível, mas dentro dos limites razoáveis. Em contraste com a auditoria de regularidade, os auditores operacionais não devem se mostrar rígidos em seus requisitos de exatidão, pois isso poderia resultar dispendioso e desnecessário (INTOSAI, 2004, p. 70).<sup>22</sup>

Esses aspectos reforçam a necessidade de interação e abertura entre auditores e auditados. Por tal motivo, as auditorias operacionais demandam a participação de profissionais com nível de especialização mais abrangente e visão sistêmica, em contraste com as auditorias financeiras e de cumprimento legal, que utilizam, quase que exclusivamente, técnicos com conhecimentos restritos a contabilidade, finanças e direito.

Para a Intosai, um auditor operacional deve ter adequada formação em ciências sociais e em métodos de investigação e avaliação científica. Os programas de formação podem incluir temas tais como métodos de investigação qualitativa, análises de estudos de caso, amostragem estatística, técnicas de coleta de dados quantitativos, esboço da avaliação e análises de dados. Também podem incluir temas relacionados com o escopo de trabalho dos auditores, por exemplo, administração pública, política e estrutura do setor público, política da Administração, economia, ciências sociais ou tecnologia da informação (INTOSAI, 2004, p. 42-3).

Outro traço distintivo da auditoria operacional em relação aos exames tradicionais está nos relatórios, que podem variar consideravelmente em extensão,

---

<sup>22</sup> Segundo a Intosai, é melhor ser vagamente correto do que estar equivocado com exatidão (INTOSAI, 2004, p. 70).

forma e natureza, enquanto que os de regularidade são elaborados a partir de um perfil previamente estabelecido e pouco mutável. O produto das auditorias operacionais é consubstanciado através de relatórios construtivos, contendo informações úteis para o processo gerencial e decisório, em lugar dos achados próprios das auditorias tradicionais, que reportam apenas desconformidades.

A implementação das recomendações depende de alianças com os gestores. Aliás, algumas EFS se valem de um instrumento denominado “plano de ação”, que consiste em um compromisso acordado com os gestores responsáveis pelo órgão ou programa auditado, envolvendo, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das recomendações formuladas pela auditoria.

Por se tratar de um campo novo, a auditoria operacional não vem sendo forjada no vácuo, mas a partir de outras fontes profissionais e disciplinares já estabelecidas, como argumentam Pollitt e outros (1999, p. 105-6). A mistura particular destas fontes e influências varia de lugar para lugar. Nesse sentido, esses autores identificam que os auditores de desempenho vêm exercendo a sua profissão em meio a quatro papéis distintos, mencionados no capítulo 2 e representados na figura abaixo:

|   |                                       |  |
|---|---------------------------------------|--|
| Como um juiz / magistrado<br>(base profissional em leis)                              | <i>Accountability</i> de regularidade | Como um contador público<br>(base profissional em contabilidade)               |
|   |                                       |  |
| Como um pesquisador / cientista<br>(base profissional em economia e ciências sociais) | <i>Accountability</i> de desempenho   | Como um consultor de gestão<br>(base profissional em administração e negócios) |

**Figura 1 – Possíveis papéis do auditor de desempenho**

Fonte: adaptado de Pollitt e outros, 1999, p. 106.

Segundo Barzelay (2002, p. 10-1), os efeitos da auditoria tradicional se traduzem na garantia da observação de critérios e regras formais, impedindo ou retificando procedimentos que representem desvios (*accountability* de regularidade), enquanto que as auditorias de desempenho resultam na responsabilização das organizações pelos resultados obtidos, mais do que pelo seu funcionamento (*accountability* de desempenho).

Ao exercer os papéis de juiz/magistrado e de contador público, dispostos na parte superior da figura acima, o auditor está mais preocupado com a *accountability* de regularidade. A preocupação com a *accountability* de desempenho se dá a partir de uma maior aproximação à metade inferior da figura, onde os auditores buscam gerar novos conhecimentos por meio de análises e avaliações, enquanto influenciados pelo papel de pesquisador/cientista, ou prestar ajuda aos entes auditados, tal como consultores de gestão.

Gomes (2002) considera que a auditoria de desempenho pode contribuir com as relações de *accountability* de três formas distintas: provendo aos agentes políticos informações relevantes sobre a implementação de políticas públicas por eles formuladas (*accountability* democrática); disponibilizando aos diversos interessados informações teoricamente isentas sobre os resultados da ação governamental (*accountability* de resultados); e recomendando melhorias no funcionamento e atuação do governo (*accountability* de melhoria da Administração Pública) (GOMES, 2002, p. 41).

O quadro seguinte apresenta uma síntese das discutidas características da auditoria operacional, em confronto com os atributos das auditorias de regularidade:

| <b>Aspecto</b>         | <b>Auditoria de Regularidade</b>                            | <b>Auditoria Operacional</b>  |
|------------------------|---|---|
| Planejamento           | Rígido, procedimentos pré-definidos, programas padronizados | Criativo, flexível, contínuo  |
| Processo               | Homogêneo, linear e pouco iterativo                         | Dinâmico, muito iterativo, geralmente mais longo  |
| Atores                 | Poucos (auditores e auditados)                              | Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)  |
| Perfil do auditor      | Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito          | Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica |
| Papéis do auditor      | Juiz/magistrado, contador público                           | Pesquisador/cientista, consultor de gestão  |
| Fontes de critérios    | Leis, normas e regulamentos                                 | Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia   |
| Escopo                 | Restrito a demonstrações financeiras e normas legais        | Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado  |
| Evidências             | Conclusivas, exatas   | Persuasivas, convincentes   |
| Formato dos relatórios | Padronizados  | Variam em extensão, forma e natureza  |
| Abordagem              | Neutra (achados de auditoria)                               | Construtiva (avaliações e recomendações)  |

### **Quadro 1 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional**

Fonte: Elaboração Própria.

Dois dos atributos mais importantes da auditoria operacional – os critérios e os métodos utilizados – destacados para fins da presente pesquisa, serão discutidos com maior profundidade nas próximas seções.

### **3.1.1 Critérios de auditoria**

De acordo com a Intosai (2004, p. 119), em auditoria de desempenho *“Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de rendimiento en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades”* – os chamados três “Es”.

Apesar de corresponderem às principais medidas de mérito embutidas no conceito de auditoria operacional, nem sempre os “Es” são definidos de modo uniforme pelos órgãos de controle e pela doutrina.

#### **Economicidade**

Os conceitos de economicidade (ou economia) emanados da comunidade profissional não apresentam divergências significativas. Algumas entidades se reportam apenas aos recursos adquiridos e outras aos recursos utilizados na produção, mas ambas as hipóteses se ajustam ao conceito. O quadro a seguir elenca algumas definições para o termo economicidade, adotadas pela Intosai e algumas EFS:

| <b>Entidade</b>               | <b>Definição</b>  |
|-------------------------------|---|
| Intosai                       | Reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado (INTOSAI, 2001, p. 72).   |
| AGN (Argentina)               | Consideração dos custos dos insumos utilizados. Também recebe o nome de indicador de esforço ou <i>inputs</i> da produção (LAS HERAS, 2003, p. 107).  |
| Algemene Rekenkamer (Holanda) | Compreende um juízo sobre os recursos humanos, financeiros e materiais utilizados. A pergunta central é: dado um contexto político e social, tem-se trabalhado com sobriedade na aquisição e emprego dos recursos? (ARAÚJO, 2001, p. 38). |
| NAO (Inglaterra)              | Minimização de custo dos recursos adquiridos ou usados, considerando-se a qualidade apropriada (NAO, 1995c, p. 7).  |
| OAG (Canadá)                  | Designa os termos e condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais. Uma operação econômica deverá adquirir esses recursos em qualidade e quantidade adequadas, ao mais baixo custo (OAG, 1995a, p. 28).              |
| TCU (Brasil)                  | Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (TCU, 2000a, p. 107).   |

## **Quadro 2 – Definições para o termo “economicidade”**

Fonte: Elaboração Própria.

O critério de desempenho da economicidade será utilizado nesta pesquisa com o sentido de medida relativa à adequação dos recursos financeiros, humanos e materiais adquiridos e/ou utilizados, em termos de qualidade, quantidade, oportunidade e custo.

## **Eficiência**

A eficiência se relaciona com a economicidade, já que também neste caso a questão central se refere aos recursos utilizados (INTOSAI, 2004, p. 16-7), embora a segunda se preocupe igualmente com os recursos adquiridos, ainda que não necessariamente utilizados em um dado processo produtivo.

Segundo Simon (1971, p. 188-90), o termo eficiência foi considerado como sinônimo de eficácia praticamente até o fim do século XIX, conforme sua

definição pelo Oxford Dictionary: “aptidão ou poder de realizar, ou sucesso na realização do objetivo desejado; poder adequado, efetividade, eficácia”.

Depois passou a ser utilizado para representar a relação entre fatores e produtos, conforme explica o autor, e com tal sentido tornou-se popular no campo da engenharia na segunda metade do século XIX e no campo do comércio e da economia nos primórdios do século XX.

O uso do termo pelos líderes do movimento em prol da administração científica deu origem a um terceiro sentido, como registra Simon, citando a *Encyclopaedia of the Social Sciences*:

A fundação da moderna administração científica pode ser atribuída ao trabalho de F. W. Taylor, *A Piece Rate System*, no qual ele descrevia seu método pioneiro de estabelecer padrões para o desempenho de tarefas na companhia siderúrgica Midvale. Quando esses padrões foram estabelecidos, tornou-se comum denominar-se eficiência da mão-de-obra à relação entre o desempenho real e o padrão de desempenho, uso um pouco diferente daquele que lhe dão os engenheiros mecânicos, que aplicam o termo para designar a relação entre os fatores e a produção reais (SIMON, 1971, p. 188-90).

O quadro abaixo enumera algumas definições de eficiência segundo a Intosai e órgãos centrais de auditoria:

| Entidade                      | Definição  |
|-------------------------------|--|
| Intosai                       | Relação entre o produto – expresso em bens, serviços ou outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los (INTOSAI, 2001, p. 73).  |
| AGN (Argentina)               | Indica as condições de operação segundo as quais se maximiza o produto por unidade de recurso utilizado ou se minimizam os recursos para uma dada quantidade ou qualidade de produtos (LAS HERAS, 2003, p. 106).   |
| Algemene Rekenkamer (Holanda) | Relaciona-se com a economia. A pergunta central é: com os recursos empregados tem-se obtido um rendimento máximo, ou com menos recursos alcança-se o mesmo resultado (considerando a qualidade e o tempo decorrido)? (ARAÚJO, 2001, p. 38).  |
| NAO (Inglaterra)              | Relação entre os bens, serviços ou outros resultados produzidos e os recursos utilizados para obtê-los. Até que ponto um resultado máximo é obtido de um dado insumo, ou um insumo mínimo é usado para um determinado resultado? (NAO, 1995c, p. 7).   |
| OAG (Canadá)                  | Relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados para qualquer conjunto de recursos disponíveis, ou dispõe de um mínimo de recursos para qualquer quantidade e qualidade de serviços executados (OAG, 1995a, p. 28). |
| TCU (Brasil)                  | Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo (TCU, 2000a, p. 109).  |

### Quadro 3 – Definições para o termo “eficiência”

Fonte: Elaboração Própria.

De modo geral, as várias definições guardam em comum a explicitação de que a eficiência compreende uma relação entre duas partes de um mesmo processo, quais sejam: os produtos e os recursos utilizados na produção. Isso não significa, entretanto, que o conceito de eficiência só é aplicável a tipos de operações com *inputs* e *outputs* tangíveis, uniformes e mensuráveis, e muito menos que se restringe a aspectos relativos a custos.

Na visão de Abrucio; Aragão (1997; 1997), este foi, aliás, um problema durante a primeira fase das reformas britânicas, conhecida como “gerencialismo puro”. Ao enfatizar em demasia a estratégia da eficiência, com uma visão fortemente ligada ao corte de gastos (lógica econômica estrita), o modelo gerencial puro negligenciou outros valores fundamentais na atuação dos gerentes, especialmente a

flexibilidade para decidir e inovar. Partiu do pressuposto de que um sistema considerado eficiente seria aquele que produzisse maiores quantidades de bens a partir de uma redução dos custos de produção, acreditando, como os tayloristas, na existência de *one best way*. Critérios rígidos de definição, implementação e avaliação da eficiência podem se tornar tão ineficazes quanto as regras e procedimentos do modelo burocrático weberiano, conduzindo ao “engessamento pela eficiência” (ABRUCIO, 1997, p. 17; ARAGÃO, 1997, p. 119-22).

Metcalfe e Richards (1989, p. 62-3 *apud* ABRUCIO, 1997, p. 17-8) diferenciam a eficiência operacional e a adaptativa. A primeira se relaciona aos custos em sentido estrito e, portanto, deve estar atrelada a uma rígida especificação de objetivos e controles. A segunda incorpora a flexibilidade, sendo útil a instituições que sofrem processos de mudança. Abrucio (1997) afirma que a eficiência adaptativa é um valor mais importante para a administração pública moderna, capaz de dotá-la da flexibilidade necessária para responder melhor às demandas internas e externas. A segunda fase das reformas no Reino Unido, chamada *consumerism*, deu-se no sentido da flexibilidade, qualidade e efetividade (ABRUCIO, 1997, p. 20 *et seq.*; ARAGÃO, 1997, p. 122).

De acordo com o Guia de Auditoria de Eficiência da EFS canadense (OAG, 1995b, p. 9), o conceito de eficiência se aplica a todos os tipos de operações, mesmo que algumas produzam resultados sem uniformidade e difíceis de medir a partir de padrões consistentes. Nesses casos, a avaliação da eficiência se apoiará nos controles, nos procedimentos operacionais e nos métodos de trabalho aplicados:

A obrigação do administrador em ser cuidadoso na utilização dos recursos é pertinente para todas as operações, inclusive aquelas cuja eficiência é medida com dificuldade. Todas as operações que mereçam ser objeto de uma auditoria, não obstante ser difícil medir sua eficiência, devem ser

examinadas com objetivo de determinar se a administração considerou a eficiência (OAG, 1995b, p. 13) [grifos no original].

Assim, o objetivo de uma auditoria operacional realizada segundo o critério da eficiência poderá compreender, conforme o mencionado Guia, um ou vários dos seguintes aspectos: o fato de que a eficiência é levada em consideração nos procedimentos e sistemas de informação da gerência, assim como nas práticas ou sistemas operacionais de um órgão; a adequação e a confiabilidade dos sistemas e procedimentos que servem para medir e reportar a eficiência; o grau de eficiência alcançado por um órgão ou uma operação em função de critérios razoáveis; os esforços de um órgão para envolver as possibilidades de melhoria da eficiência ou para explorá-las (OAG, 1995b, p. 16).

Nesse sentido, o Escritório do Auditor Geral do Canadá agrupa os principais critérios que servem para determinar se os recursos são administrados levando-se em conta a eficiência em quatro grandes áreas de responsabilidade gerencial (OAG, 1995b, p. 17), que expressam a noção de eficiência adotada para fins do presente estudo:

|  |  |
|--|--|
| <p><b>A. Ambiente de trabalho:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prioridade da eficiência</li> <li>2. Foco nos clientes e serviços</li> <li>3. <i>Accountability</i></li> <li>4. Estímulo e apreciação do bom rendimento</li> <li>5. Treinamento e aperfeiçoamento</li> <li>6. Funcionamento no contexto das convenções coletivas</li> </ol> | <p><b>C. Disponibilidade e utilização de dados sobre a eficiência obtida:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eficiência mensurável das atividades</li> <li>2. Eficiência das atividades difíceis de medir</li> <li>3. Indicadores do nível de qualidade e de serviço</li> <li>4. Capacidade de utilização dos recursos</li> <li>5. Relatórios e utilização de dados sobre a eficiência</li> </ol> |
| <p><b>B. Sistemas e práticas gerenciais:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Planos estratégicos</li> <li>2. Planos operacionais</li> <li>3. Orçamentos e utilização de recursos</li> <li>4. Sistemas e procedimentos de funcionamento</li> <li>5. Acompanhamento e controle das operações</li> </ol>  | <p><b>D. Melhoria da eficiência:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Opções para a realização do programa</li> <li>2. Melhoria dos métodos estabelecidos de funcionamento</li> <li>3. Utilização de tecnologia e de automatização</li> <li>4. Esforços constantes para reduzir os custos dos insumos</li> </ol>  |

**Quadro 4 – Áreas de responsabilidade de gerência visadas por critérios de auditoria de eficiência**

Fonte: Guia de Auditoria de Eficiência do Escritório do Auditor Geral do Canadá (OAG, 1995b, p. 17).

De acordo com os critérios acima, (A) a gerência deve favorecer um ambiente de trabalho e de gestão que enfatize a eficiência e no qual os administradores e empregados sejam suficientemente habilitados e engajados para alcançar a eficiência; (B) os controles gerenciais, os sistemas operacionais, os procedimentos e práticas de trabalho devem levar em conta a eficiência; (C) os administradores e o *staff* devem utilizar dados válidos e confiáveis relacionados à eficiência obtida, a fim de alcançar ou melhorar essa eficiência; e (D) as oportunidades de melhoria da eficiência e as idéias inovadoras devem ser constantemente exploradas e, se necessário, aplicadas (OAG, 1995b, p. 18-20).

## Eficácia e efetividade

As Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da Intosai (2004) referem-se ao terceiro “E” como *effectiveness* na sua versão oficial no idioma inglês<sup>23</sup>. Esse termo, entretanto, tem sido traduzido para o idioma português ora como eficácia, ora como efetividade, embora etimologicamente tais palavras não tenham o mesmo conteúdo:

**Eficaz.** [...] 1. Que produz o efeito desejado; que dá bom resultado: *medida eficaz; tratamento eficaz.* [...]

**Efetivo.** [...] 1. Que se manifesta por um efeito real; positivo: *negócio efetivo; promessa efetiva.* [...] 4. O que existe realmente. [...] (FERREIRA, 1986, p. 620) (grifos no original).

Las Heras (2003, p. 108) afirma que eficácia e efetividade são termos algumas vezes utilizados indistintamente, embora tenham sentidos diferentes. Para ele, efetividade é o indicador mais apropriado para uso desde o ponto de vista do enfoque no cidadão. Avalia a produção estatal desde a ótica de quem a recebe. As coisas que o Estado faz ou produz (relacionadas à eficácia) não são suficientes para medir a qualidade de suas prestações. A efetividade também é denominada de indicador de satisfação. Trata-se de uma medida mais qualitativa do que quantitativa.

Aragão (1997, p. 107) vê a efetividade como o “valor social do produto”. Por ser essencialmente valorativa, é uma dimensão de mensuração complexa.

Dessa forma, a efetividade se afere no mundo real, fora da organização ou programa, ao passo que a eficácia – assim como a economicidade e a eficiência – pode ser medida sem sair da organização ou programa.

---

<sup>23</sup> As Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da Intosai foram originalmente publicadas em julho de 2004 nos idiomas inglês, francês, espanhol, alemão e árabe.

Nas principais EFS, as auditorias operacionais consideram apenas três “Es”: economicidade, eficiência e *effectiveness* (eficácia ou efetividade), este último assim conceituado:

| Entidade                      | Definição   |
|-------------------------------|---|
| Intosai                       | Medida em que se cumprem os objetivos e relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma atividade (INTOSAI, 2001, p. 72).  |
| AGN (Argentina)               | Cumprimento de metas e objetivos dos programas, projetos e operações, orientando-se a partir dos resultados e não dos custos. Sistemicamente se pode também medir de forma relativa, definida como o grau em que os <i>outputs</i> atuais do sistema se correspondem com os <i>outputs</i> desejados (LAS HERAS, 2003, p. 107). |
| Algemene Rekenkamer (Holanda) | A pergunta a ser feita é: a política empregada tem conduzido aos efeitos previstos? Essa questão se divide em duas partes, a saber: foram conseguidos os objetivos da política? Os objetivos alcançados são resultados da política seguida? (ARAÚJO, 2001, p. 38).  |
| NAO (Inglaterra)              | Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais alcançados de projetos, programas e outras atividades. Até que ponto os bens, serviços ou outros resultados produzidos alcançam os objetivos das políticas norteadoras, finalidades operacionais e outros efeitos pretendidos, com sucesso? (NAO, 1995c, p. 7).   |
| OAG (Canadá)                  | Medida em que os resultados reais de uma atividade correspondem aos objetivos das mesmas. Nos casos em que houver efeitos negativos involuntários da atividade, deverá ser julgada com base no saldo líquido dos resultados positivos e negativos (OAG, 1995a, p. 28).  |
| TCU (Brasil)                  | Grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (TCU, 2000a, p. 108).   |

**Quadro 5 – Definições para o terceiro “E” (*effectiveness*, eficácia ou efetividade)**

Fonte: Elaboração Própria.

Embora o referencial teórico e metodológico utilizado pelo TCU seja compatível com os ditames técnicos da Intosai e das principais EFS, difere destes quando adota quatro “Es” e não três, distinguindo as auditorias de eficácia das de efetividade.

As chamadas “auditorias de natureza operacional” do TCU abrangem a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa. A primeira tem por objetivo examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia. Focaliza o processo de gestão, investigando o funcionamento

dos programas e o cumprimento de metas quantificáveis, como, por exemplo, o número de escolas construídas, de vacinas aplicadas, de servidores treinados ou de estradas recuperadas em relação ao previsto nos planos de governo ou na legislação específica. A segunda busca examinar a efetividade dos programas e projetos. Prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental, agregando à análise dimensões que permitam à equipe pronunciar-se, por exemplo, sobre a redução da evasão escolar, a erradicação de doenças contagiosas, a qualidade dos serviços prestados pela Administração ou a redução dos índices de acidentes no trânsito (TCU, 2000, p. 19).

Portanto, para o TCU o conceito apresentado no quadro anterior se reporta à eficácia. A efetividade, por sua vez, é definida como a relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) (TCU, 2000, p. 107).

Nesta pesquisa, os termos eficácia e efetividade serão utilizados com conteúdos distintos, como adotado pelo TCU.

### **Outros critérios**

Las Heras acrescenta à discussão ainda um quinto “E”, de *ejecutividad* no idioma espanhol, como indicador de oportunidade, que pondera o valor tempo, ou seja, a disponibilidade ou acessibilidade temporal dos insumos, produtos intermediários e finais por parte dos usuários. Denomina-se também de indicador de serviços, de prazo de resposta ou de demora de atendimento. No entanto, o próprio autor reconhece que a entrega oportuna dos insumos e produtos já está implícita nos indicadores de eficiência e eficácia (LAS HERAS, 2003, p. 108-9).

Ao lado da economicidade, eficiência e efetividade, Pollitt e outros (1999, p. 89 *et seq.*) introduzem como critérios de auditoria de desempenho os conceitos de boas práticas de gestão, boa governança, qualidade do serviço e atendimento de metas (ver seção 3.2.2). De acordo com o modelo adotado nesta pesquisa, os 4 “Es” englobam tais critérios: os dois primeiros – boas práticas e boa governança – estariam contidos na dimensão da eficiência, como definida anteriormente; o atendimento de metas se confunde com a eficácia; e a qualidade do serviço pode referir-se à eficácia, se observada do ponto de vista dos planos da Administração, ou à efetividade, segundo a perspectiva do cidadão usuário. Barzelay (2002, p. 10) classifica a avaliação de qualidade de serviço como um caso especial de auditoria de efetividade de programa. Neste caso, consideram-se os objetivos do programa como definidos no estágio de produto e não no de impacto.

Em suas auditorias de natureza operacional, o TCU tem formulado questões específicas com vistas a avaliar a equidade na implementação das políticas públicas. Trata-se de examinar a alocação eqüitativa dos recursos dos programas, levando-se em conta as diversidades de gênero, raça, renda e outras. Como nos demais casos, o que se observa, a rigor, é muito mais a explicitação de determinado aspecto que a EFS prioriza examinar do que propriamente o aparecimento de uma nova dimensão de desempenho. Nesse particular, Motta (s.d. *apud* ARAGÃO, 1997, p. 107) vê três dimensões básicas da efetividade: a adequação dos resultados às necessidades que deram origem ao programa; a equidade na distribuição dos recursos e dos benefícios do programa; e a propriedade política, ou seja, a satisfação das exigências e demandas da sociedade.

Por tais razões, este estudo assume como critérios de auditoria operacional apenas os 4 “Es” antes definidos e delimitados, que correspondem às dimensões de desempenho mais difundidas pela comunidade profissional.

### **3.1.2 Métodos de auditoria**

A Intosai (2004, p. 12) afirma que a auditoria de desempenho deve dispor de uma ampla seleção de métodos de investigação e avaliação, atuando desde uma base de conhecimento muito distinta da auditoria tradicional.

Para saber como um programa, serviço público ou órgão está operando de fato é preciso ouvir os gestores, o público usuário/beneficiário e outros grupos de interesse (*stakeholders*). Os exames documentais, predominantes nas auditorias de regularidade, não são mais suficientes.

Pollitt e outros (1999, p. 194-5) afirmam que não existe uma metodologia única ou um conjunto de práticas que configurem o que realmente vem a ser a auditoria de desempenho. Pelo contrário, se está diante de um conjunto de práticas, teorias e discursos em desenvolvimento e ainda pouco definidos.

De acordo com as Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da Intosai (2004), é impossível descrever todos os enfoques, modelos e métodos empregados pelos auditores de desempenho, que variam e estão sujeitos a poucas restrições (INTOSAI, 2004, p. 31). Apesar dessa advertência, as Diretrizes dedicam ao tema um Apêndice específico, onde discutem e lançam orientações gerais acerca da dinâmica dos trabalhos, das possíveis estratégias metodológicas e

das principais ferramentas de coleta e análise de dados empregadas nesse tipo de exame auditorial.

A primeira orientação diz respeito ao processo, que pode compreender o planejamento, quando são definidos o assunto ou os problemas que vão ser estudados; a elaboração das questões de auditoria que serão respondidas; o esboço do estudo; o programa de auditoria, que informa os tipos de investigação que serão conduzidos; a coleta de dados; e as análises, ou seja, as explicações e as relações que serão examinadas (INTOSAI, 2004, p. 98).

Ao definir o esboço do estudo, deve-se ter em conta os possíveis enfoques. Segundo a Intosai (2004, p. 100-5), os mais freqüentes são:

- a) Estudos baseados em cumprimento de metas ou estudos baseados em resultados, que avaliam em que medida um programa ou organização alcança suas metas e objetivos. Centram seu foco em produtos e resultados. As perguntas típicas que se formulam são: Como são estabelecidas as metas do programa? Em que estado se encontra o avanço do programa? As metas são cumpridas dentro dos prazos especificados?
- b) Estudos baseados no processo, que verificam como funciona o programa ou organização. Aqui o foco é no processo: Quais os passos e procedimentos do processo de trabalho? Quais são as reclamações mais freqüentes? Quais os pontos fortes e fracos do programa?
- c) Estudos sobre o impacto, que avaliam os efeitos do programa na Administração ou junto aos seus beneficiários: Quais são os efeitos líquidos do programa?

- d) Estudos de custo-benefício e de custo-eficácia, o primeiro relacionando os custos do programa com as vantagens advindas da sua implementação, expressas em dinheiro, e o segundo associando os custos aos resultados, expressos em unidade física. As perguntas básicas desses estudos são: Os benefícios do programa são superiores a seus custos? Os objetivos são atingidos com o mínimo de custo possível?
- e) Estudos de *benchmarking*, que avaliam se um programa ou órgão está sendo gerido de acordo com as melhores práticas, através de sua comparação com métodos, processos, produtos e serviços de destaque: As coisas estão sendo feitas de acordo com as melhores práticas?
- f) Estudos de meta-avaliação, que examinam a qualidade da avaliação realizada e propõem sua adequação, quando necessário. Como não se preocupam com os resultados propriamente ditos da avaliação, mas com sua consistência, esses exames guardam traços de auditorias de regularidade: É aceitável a qualidade da avaliação realizada?

Como métodos habituais de auditoria, figuram a investigação comparativa, o exame “antes e depois”, a pesquisa, o estudo de caso e o delineamento quase-experimental. A investigação comparativa é empregada, sobretudo, para examinar as tendências de desenvolvimento e as situações alternativas. Podem ser efetuadas comparações ao longo do tempo e entre diferentes produtos e alternativas. Nos exames “antes e depois” são comparadas a situação anterior ao começo do programa e a posterior à execução deste, através de medições em um mesmo grupo de sujeitos (INTOSAI, 2004, p. 106). O estudo de

caso é adotado para conhecer uma situação complexa, com base em uma compreensão abrangente da situação, obtida a partir da ampla descrição e análise da mesma, considerada como um todo e no seu contexto (GAO, 1990, p. 14, *apud* TCU, 2000a, p. 58-9). Através da pesquisa, são colhidas informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados. Frequentemente, é utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter qualitativo, típicas dessa última estratégia (TCU, 2000a, p. 62). Finalmente, os delineamentos quase-experimentais correspondem a desenhos de investigação conduzidos através de dois grupos que serão objeto de comparação: o grupo experimental e o grupo de controle. Esse método busca eliminar, na medida do possível, os efeitos externos que dificultam a avaliação do impacto, embora não tenha o mesmo rigor científico que caracteriza um delineamento experimental, uma vez que os mencionados grupos não são constituídos aleatoriamente (INTOSAI, 2004, p. 109).

Também são mencionadas pela Intosai (2004) as variadas ferramentas e técnicas de obtenção e de análise de dados, originárias principalmente da administração e das ciências sociais. Como instrumentos para a coleta de dados em auditoria de desempenho, a Intosai enumera: exame documental; análise secundária e pesquisa bibliográfica; questionários; entrevistas; seminários e audiências; grupos especializados, grupos focais, grupos de referência e especialistas; e observações diretas. Para a análise de dados quantitativos, são utilizadas ferramentas como estatísticas descritivas para a compreensão das distribuições de dados e análises de regressão (INTOSAI, 2004, p. 110-7).

A aplicação desses métodos diversificados de pesquisa requer o concurso de especialistas em áreas como desenho amostral, ciência política e avaliação de programa.

Ressalte-se, por fim, a advertência da Intosai (2004) no sentido de que a auditoria operacional não seja racionalizada excessivamente, mediante normas detalhadas, pois consiste em um trabalho investigativo que exige flexibilidade, imaginação e uma elevada competência analítica. Os procedimentos, métodos e normas demasiadamente racionalizados podem prejudicar o seu desenvolvimento. O progresso e as práticas devem basear-se na aprendizagem que provém da experiência (INTOSAI, 2004, p. 31).

## 3.2 A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

### 3.2.1 Países da OCDE

O Serviço de Administração Pública<sup>24</sup> da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) realizou, em 1996, pesquisa junto às EFS dos países-membros sobre os tipos de procedimentos auditoriais realizados, com ênfase naqueles que poderiam ser classificados como auditorias de desempenho. Dentre as 13 EFS que responderam à pesquisa, 12 informaram realizar modalidades de revisão que poderiam ser classificadas como auditoria de desempenho<sup>25</sup>. Órgãos

---

<sup>24</sup> Public Management Service (PUMA).

<sup>25</sup> O Tribunal de Contas de Portugal respondeu à pesquisa, mas aparentemente não realizava auditorias de desempenho, embora tivesse competência legal para fazê-lo (BARZELAY, 2002, p. 13).

centrais de auditoria de oito países<sup>26</sup> integrantes da OCDE deixaram de responder à pesquisa, o que, segundo o enfoque adotado na consulta, pode indicar que não realizavam auditorias de desempenho (BARZELAY, 2002, p. 13). Essa conclusão seria consistente com outros padrões na Administração Pública, uma vez que, excetuada a Dinamarca, nenhum dos países que se absteve é considerado “solo fértil para as idéias da nova gestão pública” (BARZELAY, 2002, p. 14).

As informações colhidas indicaram a prática de sete tipos de auditoria de desempenho, diferenciados a partir de aspectos como a unidade de análise, a modalidade de revisão, a abrangência da avaliação e o foco do trabalho (BARZELAY, 2002, p. 14-7).

O tipo de auditoria de desempenho mais disseminado nos países-membros da OCDE é a auditoria de eficiência, que examina as funções organizacionais, os processos e os elementos de programa para avaliar se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos. Abrange aspectos de operações governamentais ou de terceiros, visando a identificar oportunidades de diminuir o custo orçamentário para a produção de resultados.

A segunda modalidade mais freqüente é a auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, que busca avaliar se o auditado encontra-se apto para gerenciar seus processos e programas. Verifica, por exemplo, se ele implementou um processo orçamentário orientado para resultados, se realiza avaliações rotineiras da efetividade de seus próprios programas ou se possui um sistema de gerenciamento de desempenho adequado, contemplando indicadores de desempenho e mecanismos de mensuração.

---

<sup>26</sup> Dinamarca, Grécia, Itália, Japão, República da Coreia, México, Espanha e Turquia.

Em seguida vem a auditoria de efetividade de programa, que examina aspectos do desenho e da operação do programa com vistas a avaliar o impacto das políticas públicas. As conclusões às quais se chega são semelhantes àquelas da avaliação de programas, mas a utilização de métodos de pesquisa de ciências sociais é mais limitada e o objeto de análise é mais pontual.

A auditoria de informações de desempenho verifica a precisão de informações não-financeiras geradas pelas próprias entidades examinadas, com o propósito de validá-las, formulando um parecer sobre a sua veracidade. O surgimento dessa modalidade de revisão está relacionado ao desenvolvimento de sistemas de gestão de desempenho, envolvendo toda a esfera governamental.

Outros tipos de auditoria de desempenho menos freqüentes são as revisões da melhor prática de gestão, que identificam operações ou funções que estão sendo desempenhadas de forma excepcional em um órgão ou programa e procuram discernir as razões daquele sucesso relativo; as avaliações de risco, que apontam os graves problemas que podem advir caso um programa seja mantido na mesma linha da operação, sem necessariamente posicionar-se sobre a efetividade do mesmo; e as revisões gerais de gestão, cujo foco consiste em avaliar a capacidade da organização para cumprir sua missão.

Os resultados da consulta no âmbito dos países da OCDE demonstraram que a auditoria de eficiência era realizada por 12 EFS (57% dos órgãos consultados e 92% dos que responderam à pesquisa), a de capacidade de gerenciamento de desempenho por nove instituições (43% e 69%, respectivamente), a de efetividade por sete (33% e 54%) e a de informações de desempenho por três (14% e 23%):

| <b>País</b>    | <b>Auditoria de eficiência</b> | <b>Auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho</b> | <b>Auditoria de efetividade de programa</b> | <b>Auditoria de informações de desempenho</b> |
|----------------|--------------------------------|---|---|---|
| Alemanha       | √                              | √   | √   |   |
| Austrália      | √                              | √   | √   |   |
| Canadá         | √                              | √   |   |   |
| Estados Unidos | √                              | √   | √   |   |
| Finlândia      | √                              | √   |   | √   |
| França         | √                              |   | √   |   |
| Holanda        | √                              | √   | √   |   |
| Irlanda        | √                              | √   |   |   |
| Noruega        | √                              | √   |   |   |
| Nova Zelândia  | √                              |   |   | √   |
| Reino Unido    | √                              |   | √   |   |
| Suécia         | √                              | √   | √   | √   |

**Quadro 6 – Principais tipos de auditoria de desempenho por país da OCDE (1996)**

Fonte: Barzelay, 2002.

Para Barzelay (2002), a freqüência obtida se relaciona com as teorias burocráticas de resistência a mudança e de preferência por autonomia. A predominância das auditorias de eficiência é explicada pelo fato desse tipo de exame não implicar em uma reformulação radical da missão, do papel e da estratégia organizacional das EFS, uma vez que a eficiência tem sido considerada um valor fundamental em todos os órgãos de auditoria, com exceção dos mais legalistas. Os auditores são recrutados dentro do mesmo grupo limitado de profissionais e as tarefas estruturadas de forma semelhante, mantendo-se relações similares com os auditados. As auditorias de capacidade de gerenciamento de desempenho, por seu turno, incorporam o conceito da boa gestão definida de forma mais abrangente, embora não discutam o mérito ou a efetividade das políticas públicas. As auditorias de efetividade de programa, por outro lado, ampliam a missão, o papel e a estratégia organizacional dos órgãos de auditoria, demandando

a contratação de profissionais da área de ciência de gestão e de avaliação governamental, bem como o desenvolvimento de novos métodos de trabalho. Além disso, os resultados das auditorias de efetividade de programa tendem a ser mais suscetíveis a questionamentos de natureza política. Já as auditorias de informações de desempenho, embora impliquem em discretas modificações na missão, estratégia e papel institucional das EFS, têm sua freqüência explicada – ainda segundo Barzelay (2002) – pelo fato de serem realizadas em países onde os governos assumiram compromissos doutrinários com uma administração pública orientada a resultados e encontram-se no processo de construção de sistemas e procedimentos de gestão orçamentária fundamentados nessa idéia (BARZELAY, 2002, p. 17-20).

### **3.2.2 Inglaterra, França, Finlândia, Holanda e Suécia**

Diante da carência de estudos acadêmicos sobre o tema da auditoria de desempenho, seis pesquisadores – professores universitários e funcionários públicos – reuniram-se com o propósito de realizar uma pesquisa sobre essa atividade em cinco países da Europa, mais especificamente junto aos respectivos órgãos centrais de auditoria: o Algemene Rekenkamer (AR) da Holanda, a Cour des Comptes da França, o National Audit Office (NAO) do Reino Unido, o Riksrevisionsverket (RRV) da Suécia e o Valtiontalouden Tarkastusvirasto (VTV) da Finlândia.

Os resultados da pesquisa foram publicados no livro “Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries” (1999).

Dentre os variados assuntos examinados no livro – que incluem os objetos de estudo da auditoria de desempenho, as habilidades do auditor, os produtos e os impactos desses trabalhos – interessam mais de perto aos propósitos da presente pesquisa os critérios e os métodos adotados pelas EFS desses cinco países.

A primeira descoberta daquela pesquisa acerca dos critérios de auditoria é que eles, em geral, não estão explicitados nos relatórios elaborados pelas EFS, encontrando-se, ao contrário, implícitos em algumas passagens das narrativas e descrições (POLLITT e outros, 1999, p. 102). Esse aspecto também foi observado durante este estudo, nas auditorias do TCU, como já mencionado no capítulo 1.

De acordo com o modelo construído pelos pesquisadores, os critérios utilizados por essas EFS não se limitam aos chamados “Es”. Além da economicidade, eficiência e efetividade, os autores introduzem como critérios as boas práticas de gestão, a boa governança, a qualidade de serviço e o atendimento de metas (POLLITT e outros, 1999, p. 89 *et seq.*).<sup>27</sup>

Consideram as boas práticas de gestão uma categoria ampla, englobando aspectos como a manutenção de sistemas contábeis, procedimentos de fixação e controle de metas, relacionamento com clientes e usuários e desenvolvimento de recursos humanos. A idéia geral é que em muitas áreas existe um razoável consenso sobre o que seriam boas práticas de gestão, constituindo, portanto, parâmetros aos quais as atividades dos auditados podem ser comparadas. Enquanto as boas práticas de gestão se referem a arranjos internos aos órgãos ou programas, o conceito de boa governança adotado pelos autores é mais sistêmico e

---

<sup>27</sup> Como já abordado na seção 3.1.1, são variados os arranjos sobre critérios de auditoria. Considera-se, porém, para fins da presente pesquisa, que tais arranjos constituem, na verdade, a explicitação de subcritérios já contidos nas dimensões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

externamente orientado, levando em consideração as redes e parcerias existentes e o seu nível de coordenação. A qualidade do serviço é um critério que se relaciona com o atendimento às expectativas dos usuários. Por último, o atendimento de metas se refere ao estabelecimento da medida em que o órgão ou programa auditado obteve sucesso ou fracassou no tocante aos seus objetivos declarados.

Os resultados da pesquisa conduzida nos cinco países demonstraram que, em termos de frequência e tempo gasto, os critérios mais empregados nas auditorias de desempenho foram os relativos às boas práticas de gestão. A predominância desse critério se observou principalmente nos trabalhos das EFS do Reino Unido e Holanda. Na Suécia e Finlândia, a realização de metas foi o critério mais presente, embora as boas práticas de gestão tivessem participação relevante.

A tabela a seguir apresenta os resultados obtidos pelos pesquisadores com referência aos relatórios de *value-for-money* elaborados pela NAO entre 1985-1987 e entre 1993-1995, demonstrando que as boas práticas de gestão respondem por mais que o dobro do segundo critério mais utilizado, que foi a economicidade:

**Tabela 1 – Critérios usados em auditorias de desempenho realizadas pela EFS do Reino Unido (1985-1987 e 1993-1995)**

| Critério                | Utilização |           |       |     |
|-------------------------|------------|-----------|-------|-----|
|                         | 1985-1987  | 1993-1995 | Total | %   |
| Economicidade           | 10         | 23        | 33    | 17% |
| Eficiência              | 5          | 18        | 23    | 11% |
| Efetividade             | 7          | 22        | 19    | 9%  |
| Boas práticas de gestão | 28         | 43        | 71    | 36% |
| Boa governança          | 11         | 5         | 16    | 8%  |
| Qualidade de serviço    | 0          | 17        | 17    | 8%  |
| Realização de metas     | 5          | 18        | 23    | 11% |

Fonte: Pollitt e outros, 1999, p. 98.

Na EFS holandesa, a freqüência de critérios de auditoria relacionados às boas práticas de gestão é ainda maior, pois foram utilizadas em mais da metade dos casos analisados pelos pesquisadores:

**Tabela 2 – Critérios usados em auditorias de desempenho realizadas pela EFS da Holanda (1983-1985 e 1993-1995)**

| Critério                | Utilização |           |       |     |
|-------------------------|------------|-----------|-------|-----|
|                         | 1983-1985  | 1993-1995 | Total | %   |
| Economicidade           | 60         | 29        | 89    | 27% |
| Eficiência              | 4          | 4         | 8     | 2%  |
| Efetividade             | 2          | 3         | 5     | 1%  |
| Boas práticas de gestão | 101        | 76        | 177   | 53% |
| Boa governança          | 8          | 7         | 15    | 4%  |
| Qualidade de serviço    | 0          | 1         | 1     | 1%  |
| Realização de metas     | 13         | 15        | 28    | 8%  |
| Outros                  | 7          | 6         | 13    | 4%  |

Fonte: Pollitt e outros, 1999, p. 96.

Com relação aos métodos, a pesquisa constatou, em cada EFS, a tendência de empregar uma diversidade um pouco maior de ferramentas nas auditorias de desempenho realizadas nos anos 90, comparadas àquelas feitas nos anos 80. Observou-se, entretanto, que as EFS continuam a utilizar maciçamente os exames documentais e as entrevistas, além de recorrer com freqüência ao material secundário existente. Existem sinais de crescente consulta a usuários de serviços públicos, principalmente através de questionários. Foram identificadas algumas experiências com grupos focais (NAO), comparações internacionais (VTV) e tentativas de modelagem (RRV e NAO) e meta-avaliação (AR e Cour des Comptes). A pesquisa relata, também, que, onde as metodologias se expandiram para além das tradicionais ferramentas utilizadas nas auditorias de regularidade, as EFS

tenderam a buscar sua fonte de inspiração nas ciências sociais (POLLITT e outros, 1999, p. 133 *et seq.*).

Conclui, a pesquisa, que apesar de uma alegada postura inovadora, na prática, os avanços em termos de uso de ferramentas metodológicas têm sido incrementais, observando-se, em lugar de “saltos” consolidados, apenas algumas experiências ocasionais (POLLITT e outros, 1999, p. 203).

As entrevistas realizadas pelos pesquisadores suscitaram algumas possíveis explicações para as práticas identificadas, na sua maioria decorrentes do conservadorismo e do alto grau de aversão a riscos presentes nas EFS. A primeira explicação estaria na resistência dos auditados à utilização de novos métodos, a exemplo do que ocorreu no Reino Unido, quando os resultados de auditorias que utilizaram a técnica do *benchmarking* entre organizações foram questionados, a despeito do comprometimento do governo inglês com essa abordagem. Outra hipótese estaria no receio da inadequada implementação de novas técnicas, em razão de um nível insuficiente de domínio das mesmas pelo pessoal das EFS, cuja base de conhecimentos está assentada em disciplinas como direito e contabilidade. No VTV, o pessoal entrevistado sugeriu que muitos auditores não tinham um conhecimento amplo de diferentes métodos que poderiam ser usados. Um terceiro possível empecilho estaria relacionado à percepção de alguns atores internos de que as metodologias convencionais são adequadas e suficientes para o público-alvo, por não existirem manifestações de insatisfação com o *status quo*. Não se pode ignorar, também, a relevância das considerações de tempo e de custos. Nos anos 80 era incomum que qualquer auditoria no VTV levasse mais do que 50 dias de trabalho, o que inevitavelmente conduzia à escolha de métodos que consumissem menos tempo e recursos. Mais recentemente, o tempo utilizado nos estudos cresceu

significativamente, de forma tal que em 1995 a média era de 223 dias para se fazer um trabalho até o relatório final (NAO, 1996a, p. 49 *apud* POLLITT, 1999, p. 143).

Para os autores da pesquisa, a ênfase em critérios relacionados a boas práticas de gestão propiciou um desenvolvimento gradual e sem riscos da auditoria de desempenho, uma vez que verificar se os procedimentos administrativos do auditado seguem padrões aceitos conceitualmente não é uma sistemática distante daquela aplicada nas auditorias financeiras, onde se examina se as regras contábeis foram cumpridas. Ambos os procedimentos têm essencialmente o propósito de verificar a conformidade das situações encontradas com padrões pré-estabelecidos, situação bastante familiar aos auditores (POLLITT e outros, 1999, p. 204).

Portanto, o exame das experiências vivenciadas pelas EFS de países centrais, onde as doutrinas do novo gerencialismo público foram colocadas em prática com muito mais intensidade do que nos países periféricos, evidencia que mesmo sob tais circunstâncias a auditoria de desempenho ainda não tem sido implementada de modo pleno. As dificuldades e limitações observadas servirão de base para a análise da experiência brasileira do TCU com suas auditorias operacionais, objeto do capítulo seguinte.

## **4 A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa empírica realizada sobre a experiência do TCU com auditorias operacionais, a partir do exame de 25 auditorias selecionadas (Apêndice E), observando-se, essencialmente, os critérios de desempenho e os métodos de auditoria adotados nesses trabalhos. Os dados obtidos são discutidos à luz do contexto da Administração Pública federal e do estágio de desenvolvimento da auditoria operacional no mundo, aspectos apreciados nos capítulos precedentes.

Das auditorias examinadas, duas datam do ano de 2001, nove são de 2002, sete de 2003 e outras sete de 2004. Essas auditorias abrangem operações dos entes e programas auditados relativos aos anos de 1994 a 2004, como demonstrado a seguir:

**Tabela 3 – Número de auditorias operacionais do TCU examinadas por ano de abrangência**

| Ano  | Auditorias |     |
|------|------------|-----|
|      | Nº         | %   |
| 1994 | 1          | 4%  |
| 1995 | 1          | 4%  |
| 1996 | 4          | 16% |
| 1997 | 5          | 20% |
| 1998 | 6          | 24% |
| 1999 | 8          | 32% |
| 2000 | 18         | 72% |
| 2001 | 20         | 80% |
| 2002 | 15         | 60% |
| 2003 | 12         | 48% |
| 2004 | 4          | 16% |

Fonte: Elaboração Própria.

O período de abrangência de cada auditoria é informado nos respectivos relatórios e em geral uma auditoria alcança vários exercícios. Por exemplo, a auditoria do Programa Novo Mundo Rural abrangeu o período de 1999 a 2003, ou seja, foram consideradas as operações do Programa realizadas durante um interstício de cinco anos. Já as auditorias do Programa de Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna e do Programa de Irrigação e Drenagem não informam o período abrangido e, dessa forma, não foram consideradas para efeito da tabulação acima.

A maior concentração de auditorias abrangendo o quadriênio 2000-2003 coincide com o período de implementação do Plano Plurianual (PPA) denominado Avança Brasil. Análises realizadas tendo como objeto o PPA 2000-2003 (GAETANI, 2002; TCU, 2001a; TCU, 2004a) apontaram diversos problemas relacionados à gestão dos programas de governo, que serão retomados mais adiante.

## 4.1 CRITÉRIOS DE AUDITORIA ADOTADOS

Conforme referido anteriormente, existem arranjos variados sobre quais seriam os critérios de desempenho presentes nas auditorias operacionais. Este estudo assumiu como critérios de auditoria operacional a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, por serem estes os mais referidos e aceitos pela comunidade profissional.

Buscou-se identificar a frequência com que esses critérios ou indicadores de desempenho foram adotados nas Auditorias de Natureza Operacional (Anops) do TCU, em dois momentos distintos do processo auditorial: na formulação das questões de auditoria, feita na fase de planejamento dos trabalhos, e no desenvolvimento dos achados de auditoria, que consubstanciam os resultados finais desses exames.

### 4.1.1 Questões de auditoria

Na análise dos relatórios de auditoria do TCU, observou-se que a eficiência foi o critério de desempenho mais freqüente, conforme os dados da tabela abaixo, enquanto que a economicidade foi o critério menos presente nesses trabalhos:

**Tabela 4 – Freqüência dos critérios de desempenho nas questões de auditoria**

| Critério      | Questões de auditoria |        |
|---------------|-----------------------|--------|
|               | Nº                    | %      |
| Economicidade | 1                     | 0,9%   |
| Eficiência    | 85                    | 74,5%  |
| Eficácia      | 15                    | 13,2%  |
| Efetividade   | 13                    | 11,4%  |
| TOTAL         | 114                   | 100,0% |

Fonte: Elaboração Própria.

Esses dados levam a uma primeira conclusão, a de que os critérios próprios das auditorias de regularidade, relacionados ao cumprimento de leis e outros dispositivos, não constituem de fato o foco principal dos trabalhos de auditoria operacional do TCU, na medida em que não foram identificadas questões de auditoria que apontassem para exames dessa natureza. Nesse particular, as Anops se diferenciam do conceito de auditoria integrada (*comprehensive auditing*), utilizado e difundido pelo OAG canadense, que representa uma auditoria de amplo escopo, envolvendo tanto aspectos de regularidade quanto de desempenho. No TCU, ao contrário, as auditorias de regularidade são realizadas por unidades especializadas.

Ainda que se possa questionar o nível de precisão da classificação realizada, considerando que as dimensões utilizadas – os “Es” – não correspondem a conceitos claramente definidos e delimitados, como visto no capítulo 3, os resultados obtidos informam, seguramente, uma nítida tendência, onde se observa a presença dominante – próxima a 75% – de questões de auditoria relacionadas ao critério da eficiência.

Ressalte-se que esse predomínio do critério da eficiência não remete, entretanto, a questões ligadas a operações com insumos e produtos tangíveis, uniformes e mensuráveis em termos de unidades físicas ou monetárias, nem

tampouco relacionadas à medida e ao emprego de índices de produtividade, abordagens próprias da chamada eficiência operacional, que na conceituação de Metcalfe e Richards (1989) se relaciona aos custos em sentido estrito, consoante discutido no capítulo 3.

As questões formuladas se aproximam, ao contrário, da eficiência adaptativa, que incorpora a flexibilidade e a adaptação aos processos de mudança (METCALFE e RICHARDS, 1989, p. 62-3 *apud* ABRUCIO, 1997, p. 17-8). Correspondem, na sua maioria, a aspectos de difícil medição, como definido no Guia de Auditoria de Eficiência do Escritório do Auditor Geral do Canadá (1995b), circunstância em que a avaliação da eficiência se apóia nos controles, nos procedimentos operacionais e nos métodos de trabalho.

O citado Guia agrupa os critérios de eficiência em quatro grandes áreas de responsabilidade gerencial: (A) ambiente de trabalho; (B) sistemas e práticas gerenciais; (C) disponibilidade e utilização de dados sobre a eficiência obtida; e (D) melhoria da eficiência (ver quadro 4). Nas Anops do TCU, as questões sobre eficiência estão relacionadas principalmente aos sistemas e práticas gerenciais (área B do quadro 4).

Dentre essas, são inúmeras as questões de auditoria relacionadas aos sistemas e procedimentos de funcionamento dos programas e ações auditados (subcritério B4). Na auditoria do Programa Bolsa Família, por exemplo, uma das questões trata da adequação do processo de distribuição e uso de cartões e senhas aos beneficiários nos municípios. A auditoria do Projeto Agente Jovem de Desenvolvimento Social e Humano enfoca a realização das atividades pela equipe técnica de acordo com as diretrizes e objetivos estabelecidos. Já a auditoria do Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal formula questões

relacionadas com a adequação dos procedimentos adotados para efetuar o cadastramento das famílias e a maneira como vêm sendo desempenhadas as funções de agente operador e pagador. Tratam-se, portanto, todas elas, de questões associadas ao componente da eficiência segundo o qual as operações devem ser concebidas e realizadas por meio de sistemas, procedimentos e métodos de trabalho adequados (OAG, 1995b, p. 19).

Também são recorrentes as questões acerca do acompanhamento e controle das operações (subcritério B5). A auditoria do Programa Morar Melhor se preocupou em examinar como vem sendo realizado o acompanhamento dos resultados do trabalho social e a avaliação dos projetos. No Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência, os auditores questionaram como ocorre o monitoramento, fiscalização e avaliação dos resultados alcançados. A compatibilidade das ações de monitoramento e controle com o disposto no Projeto foi um dos aspectos enfocados na auditoria do Projeto Agente Jovem de Desenvolvimento Social e Humano. Todas essas questões estão ligadas ao componente da eficiência segundo o qual as operações devem ser planejadas, supervisionadas e acompanhadas e, se necessário, medidas corretivas devem ser tomadas no momento oportuno (OAG, 1995b, p. 18-9). Esse enfoque é também semelhante ao adotado nas chamadas auditorias de capacidade de gerenciamento de desempenho, realizadas por vários países da OCDE, que buscam avaliar, conforme referido anteriormente, se o auditado conta com os meios adequados para gerenciar seus programas, como processo orçamentário orientado para resultados, avaliações rotineiras da efetividade ou sistema contemplando indicadores de desempenho e mecanismos de mensuração.

Ainda relacionadas aos sistemas e práticas gerenciais (área B do quadro 4) surgem, em menor escala, questões sobre planos estratégicos (subcritério B1), planos operacionais (B2) e orçamentos e utilização de recursos (B3). Na auditoria do Programa Fome Zero, duas das questões elaboradas abordam a área de planejamento: se a estratégia organizacional e instrumental adotada pelo governo para a implementação do Programa é compatível com os objetivos do mesmo; e se a lógica de intervenção das ações de transferência de renda com condicionalidades, fortalecimento da economia familiar e alimentação escolar mostra-se adequada e consistente com tais objetivos. Como exemplo da ênfase nos orçamentos e utilização de recursos, a auditoria do Programa Reinserção Social do Adolescente em Conflito com a Lei questiona se os recursos materiais, orçamentários, financeiros, humanos e de informações são suficientes e compatíveis com os objetivos traçados. A auditoria do Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência também aborda esse assunto, ao questionar a suficiência do orçamento para garantir o atendimento da demanda por ampliação de vaga na rede.

Observa-se, ainda, a presença de questões relacionadas a outra das quatro grandes áreas de responsabilidade gerencial – o ambiente de trabalho (área A do quadro 4) – com maior destaque para o subgrupo treinamento e aperfeiçoamento (A5). A guisa de exemplo, na auditoria do Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência os auditores questionam como as instâncias gestoras promovem a seleção e capacitação dos profissionais envolvidos na sua execução; e na auditoria da Ação Alfabetização Solidária para Jovens e Adultos, enfocam em que medida os procedimentos de seleção, capacitação, supervisão e avaliação dos alfabetizadores contribuem efetivamente para a qualidade do ensino oferecido pelo Programa.

São raras as questões abrangendo as duas demais áreas de responsabilidade gerencial apresentadas no quadro 4, ou seja, a disponibilidade e utilização de informações sobre a eficiência obtida (área C) e a melhoria da eficiência (área D). De modo geral, a maior parte das questões sobre eficiência está relacionada aos sistemas e práticas gerenciais (área B) ou, em outras palavras, aos processos de realização das tarefas, o que não deixa de guardar um viés de auditoria de conformidade, na medida em que busca examinar se foram utilizados os procedimentos previstos em normas ou considerados mais adequados. Conforme visto anteriormente, Pollitt e outros (1999) identificaram que esta circunstância também tem sido freqüente nas auditorias de desempenho desenvolvidas pelas EFS européias, já que a verificação da aderência de práticas administrativas a padrões pré-estabelecidos corresponde a uma sistemática corriqueira nas auditorias tradicionais e, portanto, de pleno domínio dos auditores.

Retomando os dados apresentados na tabela 4 (Frequência dos critérios de desempenho nas questões de auditoria), observa-se que depois da eficiência, que figurou com ampla maioria (quase 75%), aparecem as questões referentes aos critérios da eficácia e da efetividade, com participações de 13,2% e 11,4%, respectivamente.

Os percentuais até aqui apresentados dizem respeito à presença dos critérios de desempenho em relação ao número total de 114 questões de auditoria classificadas. Ao analisar esses critérios sob a ótica da sua participação em relação ao número total de 25 auditorias examinadas, obtêm-se uma variação significativa na freqüência com que os mesmos foram adotados nesses trabalhos:

**Tabela 5 – Freqüência dos critérios de desempenho nas auditorias**

| Critério      | Auditorias |      |
|---------------|------------|------|
|               | Nº         | %    |
| Economicidade | 1          | 4%   |
| Eficiência    | 25         | 100% |
| Eficácia      | 11         | 44%  |
| Efetividade   | 10         | 40%  |

Fonte: Elaboração Própria.

A eficiência é um critério presente na totalidade das auditorias examinadas, ou seja, em cada auditoria há, pelo menos, uma questão sobre eficiência (a média é superior a três questões de eficiência por auditoria).

As questões sobre eficácia estão presentes em 11 das 25 auditorias (44%), enquanto aquelas sobre efetividade aparecem em dez trabalhos (40%). Indo mais além e considerando a presença de um ou outro desses dois critérios (como visto no capítulo 3, muitas vezes os termos eficácia e efetividade são usados indistintamente), observou-se que eles figuram em 18 auditorias (72%), já que em três trabalhos aparecem simultaneamente. Conclui-se, desse modo, que embora não sejam numerosas como aquelas relativas à eficiência, as questões visando a analisar as dimensões da eficácia ou efetividade estão presentes na maior parte das auditorias operacionais do TCU.

Em síntese, com referência às questões de auditoria, que consubstanciam o foco e o direcionamento dos trabalhos (em outros termos, as aspirações dos auditores), o critério de desempenho dominante é a eficiência, referindo-se, na sua maioria, a aspectos relativos a sistemas, processos e procedimentos de execução de tarefas. A eficácia e a efetividade, embora em menor quantidade, estão presentes – uma ou outra – na maior parte dos planos de auditoria. E a economicidade, com

apenas uma ocorrência, é um critério de desempenho praticamente ignorado pelas Anops do TCU, embora, como demonstrado nas tabelas 1 e 2, seja o segundo critério mais presente nas auditorias de desempenho realizadas pelas EFS do Reino Unido e Holanda.

A explicação para este último aspecto, segundo alguns auditores entrevistados, reside principalmente na falta de sistemas de custos no âmbito da Administração Pública federal, com repercussão nas auditorias de economicidade e também de eficiência, esta última no seu viés operacional, atinente à medida da relação entre *inputs* e *outputs*. Conforme abordado no capítulo 2, os orçamentos não vinculam as dotações ao processo produtivo, restando inviável, por exemplo, a apropriação dos custos para produzir uma unidade de produto. Despesas de valor relevante, como as de pessoal, encontram-se centralizadas em rubricas específicas que perpassam todo o orçamento, sem que existam critérios de apropriação aos diversos programas, projetos e atividades. Isto significa que os auditores não encontram referenciais adequados e consistentes para procederem a análises acerca da devida alocação de custos pelos diversos programas e ações auditadas.

Quanto à ênfase nos processos e práticas gerenciais, alguns dos auditores entrevistados a associam às carências ou debilidades dos sistemas e métodos de gestão existentes na Administração Pública e, nesse passo, ao papel do TCU como indutor de melhorias. O trecho de entrevista abaixo traz um depoimento nesse sentido:

Muito voltada [a auditoria] para a estruturação dos órgãos, das ações, definição de procedimentos [...]. Acaba a gente tendo que se voltar muito para essa parte de procedimentos [...]. Determinadas áreas ainda estão precisando de um reforço na parte de procedimentos, regulamentação, definição de políticas, aí temos que entrar e acho que o TCU cumpre um papel muito importante. Algumas áreas da Administração ainda precisam muito melhorar a eficiência das ações e, nesse sentido, procedimentos de

definição, de estratégias, de política, de cumprimento de normativos internos [...] (informação verbal)<sup>28</sup>.

Segundo um outro entrevistado, a preocupação com processos decorre da necessidade de avaliar os controles internos mantidos pela Administração de modo a garantir a *accountability* pública:

[...] normalmente os trabalhos das Anops procuram avaliar processo, seja pelo lado dos controles internos existentes de forma a você garantir uma *accountability* adequada para aquele programa, adequado controle, adequada responsabilização dos gestores que estão operacionalizando aquele programa (informação verbal)<sup>29</sup>.

As duas visões podem ser consideradas complementares, na medida em que as auditorias operacionais, nos moldes definidos pelo próprio TCU, possuem o duplo papel de “contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo” e de “garantir informações fidedignas à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados” (TCU, 2005). Entretanto, para que se exerçam na plenitude esses papéis previstos pelos formuladores das auditorias operacionais, os trabalhos teriam que avançar para além do critério da eficiência, incorporando questões relacionadas com a eficácia e a efetividade. Conforme visto, o TCU tem buscado introduzir na maioria de suas Anops essas questões, embora a ênfase esteja nos processos.

A explicação para a predominância do enfoque em processos de gestão pode ser associada, ainda, à qualidade dos mecanismos de acompanhamento e avaliação do governo, voltados para a comprovação do cumprimento dos objetivos fixados. No capítulo 2, ao abordar os principais resultados das reformas implantadas

---

<sup>28</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Sueli Boaventura de Oliveira Parada, Analista do TCU e coordenadora de Anops, em Brasília, em setembro, 2005.

<sup>29</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Paulo Gomes Gonçalves, Analista do TCU e coordenador de Anops, em Brasília, em setembro, 2005.

nos anos 90 no Brasil, foram mencionadas diversas deficiências relacionadas ao planejamento plurianual e ao gerenciamento por programas, dentre as quais se destacam: a dificuldade em estabelecer ligação entre os orçamentos anuais e os planos plurianuais; problemas na concepção de programas, seleção de indicadores, estratégias de implementação e coordenação entre as ações; existência de indicadores de desempenho pouco representativos; necessidade de aperfeiçoamento das ferramentas de informações, para que apresentem confiabilidade; metas físicas não incluídas no Sistema de Informações Gerenciais; falta de apuração do índice de realização da maioria dos programas; e falta de quantificação de vários produtos definidos para as ações constantes do PPA, na fase de planejamento (GAETANI, 2002; TCU, 2001a; TCU, 2004a).

Como já referido anteriormente neste trabalho, a Intosai (2004, p. 100-5) reconhece que as auditorias operacionais têm enfoques variados. As duas principais abordagens são os estudos baseados em resultados e os estudos baseados em processos. Segundo o Escritório do Auditor Geral do Canadá (OAG, 1995b, p. 10), a opção dos auditores por uma abordagem baseada em resultados (produtos) ou em processos (sistemas) dar-se-á a partir da avaliação que possuam acerca dos controles internos do órgão ou programa a ser auditado. Para a OAG (1995), embora seja preferível uma abordagem voltada para resultados, onde o desempenho será medido em função de padrões de produtividade, ela só será possível se os produtos e impactos forem observáveis. Já a abordagem baseada em processos se destina a examinar áreas em que o desempenho não é adequadamente demonstrado (ou demonstrável) ou onde os controles internos não funcionam corretamente.

Ressalte-se, neste particular, que para muitas EFS seus trabalhos auditoriais correspondem a revisões, não competindo a elas a realização de

avaliações em primeiro grau, tarefa essa inerente ao sistema de controle interno. No caso brasileiro, isso está expressamente previsto pela Constituição Federal:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

.....  
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A opção pela abordagem baseada nos resultados dependerá, portanto, da qualidade dos sistemas de acompanhamento e avaliação do governo, responsável pela comprovação do cumprimento dos objetivos fixados. Aliás, segundo a Intosai (2004, p. 23-4), um dos temas da auditoria operacional consiste em comprovar se os sistemas de medição de desempenho dos programas públicos são eficientes e eficazes.

O depoimento abaixo, de um dos entrevistados, se reporta ao planejamento da auditoria e mais especificamente ao processo de formulação das questões de auditoria, aludindo à circunstância em que os auditores se vêem impelidos a descartar a abordagem baseada em resultados e a optar pela verificação da existência e qualidade dos processos e sistemas relacionados ao seu monitoramento e controle:

Mas se a questão está formulada de impacto e vejo na matriz [de planejamento] que a equipe [de auditoria] não vai conseguir [avaliar o impacto], temos que mudar a questão. Você pode tangenciar o impacto, mas não que vá ser investigado realmente. [...] geralmente eles [os auditores] já sabem, de antemão, que não têm o dado e eles vão formular uma questão geralmente na área de avaliação. [...] A questão seria do tipo: Em que medida o gestor tem dados ou conhece os impactos do seu programa? Seria verificar se ele faz avaliação de impacto e a conclusão vai ser que ele não tem dados, que ele não acompanha, é aquela questão que falei, de avaliação (informação verbal)<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Dagomar Henriques Lima, Analista do TCU e Diretor Técnico na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

A exemplo deste, a maioria dos depoimentos colhidos junto aos auditores do TCU corrobora com as constatações antes referidas acerca da ineficiência dos sistemas de informação no âmbito da Administração Pública federal, o que não favorece a avaliação dos programas de governo. Conforme abordado em capítulo precedente, as doutrinas do novo gerencialismo público argumentam a necessidade de se buscar avaliar os resultados das políticas públicas, frisando, entretanto, que para isso é imprescindível o desenvolvimento de adequados e eficientes sistemas de informação. Ainda assim, embora predomine o enfoque nos processos, em boa parte das Anops do TCU vêm sendo inseridas questões apontando para a avaliação dos resultados e impactos dos programas e políticas públicas. O produto obtido a partir do exame dessas questões, materializado através dos achados de auditoria, será objeto de análise na seção seguinte.

#### 4.1.2 Achados de auditoria

Como resultado da classificação dos achados de auditoria segundo os critérios de desempenho adotados para fins deste estudo, obteve-se a seguinte distribuição:

**Tabela 6 – Frequência dos critérios de desempenho nos achados de auditoria**

| Critério      | Achados de auditoria |        |
|---------------|----------------------|--------|
|               | Nº                   | %      |
| Economicidade | 6                    | 2,6%   |
| Eficiência    | 179                  | 77,5%  |
| Eficácia      | 25                   | 10,8%  |
| Efetividade   | 21                   | 9,1%   |
| TOTAL         | 231                  | 100,0% |

Fonte: Elaboração Própria.

Como visto na seção anterior quando da análise das questões de auditoria, os critérios próprios dos exames de regularidade não constituem o foco das Anops do TCU. Por tal razão, são raros os achados de auditoria relacionados ao cumprimento de leis e outros dispositivos e, quando presentes, são abordados segundo o prisma dos procedimentos e práticas gerenciais e não do atendimento a critérios formais.

Eventualmente, as auditorias operacionais se deparam com ocorrências relacionadas a irregularidades, registradas nos relatórios para as providências a cargo dos órgãos competentes, no âmbito do TCU. Em face do seu caráter incidental, esses achados não foram computados no presente estudo.

Os achados sobre eficiência, amplamente predominantes, se reportam, em sua grande maioria, aos sistemas e práticas gerenciais e, algumas vezes, ao ambiente de trabalho. Esse resultado é consistente com o enfoque das questões de auditoria (seção anterior). Alguns dos achados mais recorrentes dizem respeito a deficiências na integração, articulação ou comunicação entre os níveis de governo e as diversas instâncias responsáveis pela implementação dos programas, que, em sua maioria, possuem execução descentralizada; debilidades no acompanhamento, supervisão e monitoramento das ações implementadas; ausência ou insuficiência de dados e indicadores sobre desempenho; indefinição de políticas e estratégias; carência de recursos materiais, pessoal ou estrutura; e necessidade de capacitação e treinamento.

Esse panorama se assemelha àquele encontrado por Pollitt e outros (1999) através da pesquisa realizada nas EFS de cinco países europeus, apresentada no capítulo 3. Naqueles países, os critérios predominantes nas auditorias de desempenho estão relacionados às chamadas boas práticas de

gestão, definidas pelos pesquisadores como uma categoria abrangente que envolve aspectos como a manutenção de sistemas contábeis, procedimentos de fixação e controle de metas, relacionamento com clientes e usuários e desenvolvimento de recursos humanos. Segundo a Intosai (2004), nas considerações sobre eficiência “*A veces la mejor práctica es aplicable como norma*” (INTOSAI, 2004, p. 16).

Os números apresentados na tabela anterior referem-se à distribuição dos critérios de desempenho pelos 231 achados de auditoria classificados, tomados como um só conjunto. No entanto, ao analisar separadamente dois subconjuntos de achados, ou seja, os achados positivos e os negativos<sup>31</sup>, observam-se cenários bastante diferenciados entre si:

**Tabela 7 – Frequência dos critérios de desempenho nos achados positivos e negativos**

| Critério      | Achados negativos |        | Achados positivos |        |
|---------------|-------------------|--------|-------------------|--------|
|               | Nº                | %      | Nº                | %      |
| Economicidade | 6                 | 3,5%   | -                 | -      |
| Eficiência    | 153               | 90,0%  | 26                | 42,6%  |
| Eficácia      | 7                 | 4,1%   | 18                | 29,5%  |
| Efetividade   | 4                 | 2,4%   | 17                | 27,9%  |
| TOTAL         | 170               | 100,0% | 61                | 100,0% |

Fonte: Elaboração Própria.

A tabela informa uma incidência bastante diferenciada das quatro dimensões de desempenho entre os achados negativos e positivos. Embora a eficiência figure como o critério mais presente tanto nos achados negativos como nos positivos, ela aparece numa ordem de grandeza expressivamente maior entre os

<sup>31</sup> Conforme mencionado no capítulo 1, os achados negativos resultam de ocorrências em que a situação encontrada não atende ao critério de verificação estabelecido. De modo inverso, os achados positivos dizem respeito a casos em que a situação observada atende ou supera os parâmetros de verificação utilizados pelos auditores.

primeiros, ou seja, com 90%, e com apenas 42,6% das ocorrências dentre os últimos.

Os critérios de eficácia e efetividade, que nos achados negativos somam apenas 6,5%, saltam para 57,4% nos achados positivos.

Esses dados trazem algumas revelações. A primeira delas é que os achados negativos, ou seja, as falhas ou aspectos a serem melhorados nos programas de governo auditados dizem respeito, na sua expressiva maioria (90%), a questões relacionadas à ineficiência dos processos e sistemas gerenciais. São raros os achados apontando operações anti-econômicas, metas não alcançadas (ineficácia) ou falta de efetividade na implementação dos programas e políticas públicas. A segunda revelação é que os achados positivos apontados pelos auditores correspondem tanto a aspectos em que os processos são eficientes (42,6%) como a considerações dando conta de que os programas auditados têm sido eficazes e efetivos (57,4%). Em outras palavras, os relatórios de auditoria apontam tanto as operações eficientes como as ineficientes, mas não fazem o mesmo com as questões relativas aos resultados e impactos dos programas. Sobre as dimensões da eficácia e da efetividade, as auditorias, em geral, só trazem conclusões positivas.

O trecho de relatório abaixo serve para ilustrar as situações em que, apesar das diversas deficiências apontadas nos processos e práticas gerenciais, a auditoria conclui de modo abrangente sobre os bons resultados do programa:

Apesar dessas dificuldades, é possível afirmar que as ações de profissionalização desenvolvidas nas unidades prisionais, ainda que valorizadas pelo sistema mais como ocupação, contribuem sobremaneira para a melhoria das condições de cumprimento da pena. As diferenças de atitudes são notadas por todas as equipes técnicas participantes do processo, inclusive, pelo próprio preso, que identifica as transformações provocadas pelas atividades de educação, qualificação profissional e trabalho (Relatório de Auditoria do Programa Profissionalização do Preso).

Os auditores do TCU entrevistados foram praticamente unânimes no sentido de associar os achados positivos sobre os resultados e impactos dos programas auditados aos métodos de coleta de dados utilizados nas Anops, que se baseiam fortemente em questionários e entrevistas com beneficiários desses programas. O trecho a seguir é emblemático deste consenso:

Como nós não conseguimos ter dados anteriores à intervenção, à existência do programa, então nós fazemos uma avaliação qualitativa e entrevistamos os beneficiários, quando isso é possível, dependendo do tipo de programa nós não chegamos aos beneficiários. E aí procuramos perguntar para os beneficiários se aquele programa mudou alguma coisa, se melhorou, às vezes não perguntamos tão diretamente, fazemos perguntas que levem a essa conclusão porque os beneficiários, de uma maneira geral, são pessoas de baixa renda, se você perguntar tudo está bom, tudo é ótimo, tudo é maravilhoso, porque são pessoas que não tinham nada e de repente passam a ter alguma coisa do Estado (informação verbal)<sup>32</sup>.

Muitos dos achados positivos relacionados à eficácia ou à efetividade parecem realmente resultar, quase que exclusivamente, das entrevistas e demais procedimentos de coleta de dados junto aos beneficiários e colaboradores dos programas. O relatório de auditoria do Programa Amazônia Sustentável afirma que “após a aplicação de questionários e compilação dos dados, verificou-se que as populações beneficiárias percebem melhoria nas suas condições de vida e as atribuem, em parte, às ações do Programa”. Com base “nas entrevistas com os técnicos do Programa, pais e responsáveis e nos grupos focais realizados com os representantes dos órgãos que compõem a rede de enfrentamento”, a auditoria do Programa Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes concluiu “que os beneficiários conseguem obter melhorias na sua qualidade de vida, considerando o alcance de um certo grau de tranquilidade e aumento de sua auto-estima”. O relatório de auditoria do Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência afirma “que foi constatado, inclusive nos grupos focais com familiares

---

<sup>32</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Patrícia Maria Corrêa, Analista do TCU e Diretora Técnica na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

dos beneficiários, que as instituições prestam atendimento de qualidade”, concluindo, diante disso, “que ao menos durante os atendimentos prestados nas entidades, os beneficiários têm melhorias na sua qualidade de vida e tendem a adquirir maior autonomia”.

Em muitas das situações examinadas, entretanto, os depoimentos colhidos mediante entrevistas com uma amostra de beneficiários dos programas e outros atores intervenientes não são suficientes para sustentarem a generalização dos resultados obtidos. Segundo Santiago da Silva (1999, p. 74), é preciso atentar para o fato de que a efetividade não se reduza a uma avaliação de usuários, já que as políticas públicas são consideradas quanto à amplitude de sua oferta e à qualidade dos serviços prestados ao conjunto da população atingida.

Algumas das entrevistas realizadas junto a auditores do TCU corroboram com essa compreensão, como resume o trecho a seguir:

Como temos poucas condições de avançar no impacto tentamos, nem que seja por meio de entrevistas, conseguir alguma coisa, mas isso não passa por uma avaliação rigorosa. Por exemplo, o Programa de Saúde Mental, todos que nós entrevistávamos diziam que o programa melhorava a qualidade de vida dos pacientes, etc. A maneira de verificar se um programa está tendo impacto teria que ter um desenho mais rigoroso [...] (informação verbal)<sup>33</sup>.

Desprezando, diante dessas considerações, os achados positivos e tomando como parâmetro apenas os negativos (tabela 7), pode-se concluir que as dimensões da eficácia e da efetividade, embora presentes no planejamento da maioria das Anops, ou seja, nas questões que dão norte aos trabalhos, resultam em poucas constatações de auditoria ao seu final. Dito de outra forma, as avaliações sobre os resultados e impactos dos programas e políticas públicas fazem parte das

---

<sup>33</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Dagomar Henriques Lima, Analista do TCU e Diretor Técnico na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

ambições da maior parte das auditorias operacionais do TCU, mas poucas vezes figuram de modo consistente nas suas conclusões.

Portanto, dentre os quatro possíveis papéis do auditor de desempenho ilustrados na figura 1, o mais presente nas Anops do TCU parece ser o de consultor organizacional, já que os principais resultados desses trabalhos têm se consubstanciado através de achados relacionados a deficiências nos sistemas, controles e práticas de gestão, que se convertem, nos relatórios de auditoria, em recomendações aos gestores com vistas à correção de falhas e otimização de processos e procedimentos, além da implantação de indicadores de desempenho.

Essa parece ser também a visão dos próprios gestores auditados pelo TCU, como esclarece a entrevista transcrita abaixo:

[...] nós entendemos [a auditoria] como uma espécie de consultoria para o nosso programa. Se fôssemos ter que pagar um trabalho desse, nós gastaríamos não sei quantos milhares de reais para ter um resultado tão profundo como se teve, consistente.

.....  
[...] é um trabalho de fôlego, mas com resultados de longo prazo, inclusive educativos, porque de posse desse Acórdão<sup>34</sup> nós pudemos usá-lo como espécie de escudo para convencer nossos parceiros, aliados, clientes até nossos credores de que tínhamos que renegociar vários aspectos do programa, para que ele pudesse atingir seu objetivo. Até internamente foi muito útil, nós conseguimos um apoio da Ministra na época, exatamente porque havia esse amparo que o Acórdão nos deu [...] (informação verbal)<sup>35</sup>.

Nesse mesmo sentido, Freitas e Silva (2005) argumentam que uma das possíveis vantagens da adoção de uma abordagem típica de consultoria consiste na utilização do potencial da auditoria para as reformas gerenciais, o que coloca a EFS numa posição estratégica dentro da Administração Pública. Segundo Homlmquist e Larsson (1996 *apud* FREITAS e SILVA, 2005, p. 31), a EFS da Suécia atuou

---

<sup>34</sup> Decisão do Plenário do TCU, adotada pelo colegiado de Ministros a partir da apreciação da auditoria, podendo conter recomendações e determinações ao gestor do programa auditado.

<sup>35</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Paulo Augusto Leoneli, ex-gestor do Programa de Desenvolvimento Energético de Estados e Municípios – Energia das Pequenas Comunidades, em Brasília, em setembro, 2005.

intensamente como agente de mudanças no processo de reforma gerencial desenvolvido naquele país.

Conforme visto anteriormente, nos países da OCDE a predominância das auditorias de eficiência em relação às auditorias de efetividade é explicada, segundo a visão de Barzelay (2002), pelas teorias burocráticas de resistência à mudança e de preferência por autonomia. Essas explicações, entretanto, aparentemente não estão associadas ao cenário identificado no TCU pois, como visto acima, embora os achados sobre eficácia e efetividade sejam escassos, na maioria das Anops essas dimensões são inseridas nas questões de auditoria. Ou seja, ao planejarem seus trabalhos os auditores não têm se esquivado de buscar avaliar e discutir os resultados e impactos dos programas e políticas públicas. Parece, entretanto, que não estão obtendo êxito ao fazê-lo.

Uma parte da explicação já foi vista na seção anterior e diz respeito às deficiências dos sistemas mantidos pela Administração, que não são capazes de prover as informações e dados imprescindíveis à auditoria para essas avaliações. Outros fatores, entretanto, podem estar relacionados ao próprio *modus operandi* das auditorias, aspecto a ser explorado na seção seguinte.

## 4.2 MÉTODOS DE AUDITORIA UTILIZADOS

### 4.2.1 Arcabouço técnico-procedimental institucionalizado

A partir da implantação do Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, no ano de 1995, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade americana Virginia Polytechnique Institute e a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, o TCU inaugurou uma nova dimensão na atuação voltada para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais (TCU, 2000a, [s.n]).

Como resultado desse Projeto, em 1998 foi aprovado o Manual de Auditoria de Desempenho<sup>36</sup>, procurando integrar e consolidar os principais métodos empregados em avaliação de programa com os conhecimentos e práticas regularmente adotados pelo TCU nos trabalhos de auditoria de desempenho operacional.

Em 1998 teve início o já mencionado Projeto de Cooperação Técnica entre o TCU e o Reino Unido, com o apoio do DFID e a participação da empresa KPMG. Figou entre os objetivos do Projeto o aperfeiçoamento de métodos e técnicas na área de auditoria operacional, envolvendo a produção de documentos técnicos de auditoria e a revisão do Manual de Auditoria de Desempenho, que deu origem, em 2000, ao vigente Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU<sup>37</sup>, contendo os procedimentos operacionais e as estratégias metodológicas a

---

<sup>36</sup> Aprovado pela Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998, do Presidente do TCU.

<sup>37</sup> Aprovado pela Portaria nº 144, de 10 de julho de 2000, do Presidente do TCU.

serem utilizadas na realização de auditorias de desempenho operacional e avaliações de programa.

O Manual trata das etapas do desenvolvimento dos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional, incluindo as atividades de planejamento, denominadas de levantamento de auditoria, e a etapa de execução dos trabalhos, compreendendo os procedimentos analíticos necessários à adequada caracterização dos achados de auditoria, a necessidade de realização de teste-piloto e a estrutura a ser adotada nos relatórios de Auditoria de Natureza Operacional. São apresentados alguns métodos utilizados na análise preliminar do objeto da auditoria, como o modelo de marco lógico, amplamente difundido pelas agências internacionais de desenvolvimento em atuação no Brasil, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento e o Banco Mundial (TCU, 2000a, p. 13-4).

Estabelece, ainda, o Manual, que na elaboração do projeto de auditoria, a equipe deve especificar a estratégia metodológica a ser adotada, ou seja, os métodos de investigação requeridos diante das questões formuladas. O Manual descreve as cinco estratégias mais utilizadas.

A primeira é o estudo de caso, mais amplamente utilizada pelas EFS com maior tradição em auditorias de desempenho, como GAO, OAG, NAO e ANAO (EFS da Austrália). Segundo o GAO, o estudo de caso “é um método para conhecer uma situação complexa, baseado em uma compreensão abrangente da situação, obtida a partir da ampla descrição e análise da mesma, considerada como um todo e no seu contexto” (GAO, 1990, p. 14 *apud* TCU, 2000a, p. 59). A coleta de informações tem como características a ênfase nos aspectos qualitativos (ainda que sejam coletados dados quantitativos), a aplicação de entrevistas não-estruturadas ou estruturadas com perguntas abertas e observação direta, além da utilização de múltiplas fontes

de dados. O estudo de caso permite uma análise detalhada do programa e possibilita formular hipóteses para serem testadas em estudos de maior amplitude. Apresenta algumas limitações, uma vez que não é usado, em geral, para responder a perguntas avaliativas ou de causa-e-efeito; pode ter custo elevado e necessitar de muito tempo para sua implementação; além de não permitir a generalização das suas conclusões para todo o programa, exceto quando o número de casos ou situações for suficientemente grande e diversificado (TCU, 2000a, p. 58-62).

A segunda estratégia metodológica proposta pelo Manual é a pesquisa, também muito empregada nas auditorias de desempenho realizadas pelo GAO, NAO, OAG e outras EFS. Essa estratégia, segundo o Manual, permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados, sendo freqüentemente utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter qualitativo, típicas dessa última estratégia. Como método estruturado de coleta de dados, a pesquisa visa generalizar para toda a população informações obtidas a partir de uma amostra (TCU, 2000a, p. 62-4).

As outras três estratégias metodológicas apresentadas no Manual de Auditoria de Natureza Operacional são os delineamentos experimental, quase-experimental e não-experimental.

O delineamento experimental é uma estratégia que visa testar hipóteses. A sua concepção básica corresponde aos experimentos realizados em laboratório, amplamente utilizados nas pesquisas das áreas médica e agrícola. É empregada quando se pretende identificar uma relação de causalidade ou, no caso de uma avaliação de programa, quando se deseja verificar a relação causal entre as variáveis do domínio do programa e os efeitos observados. É considerada a

estratégia mais adequada para responder às questões de impacto ou de causa-e-efeito, pois permite controlar os efeitos não atribuíveis ao programa, identificando, assim, seus resultados líquidos (TCU, 2000a, p. 65). Requer, entretanto, a constituição dos chamados grupos “experimental” e “de controle” de forma randômica ou aleatória. Em razão disso, o próprio Manual de Auditoria admite que dificilmente essa estratégia poderá ser aplicada por instituições de controle externo, uma vez que a seleção randômica requer que as equipes de auditoria controlem o processo de seleção dos participantes do programa auditado, o que, em geral, é uma prerrogativa de seus gestores (TCU, 2000a, p. 67).

Como alternativa a essa dificuldade, o Manual propõe a utilização de delineamentos quase-experimentais, desenhos de investigação nos quais os grupos experimental e de controle não são constituídos aleatoriamente como nos delineamentos experimentais. A metodologia se aplica àquelas situações em que não é possível recorrer à randomização, mas nas quais existem grupos de controle disponíveis. Assim, os grupos de comparação são selecionados com base na disponibilidade e na oportunidade (TCU, 2000a, p. 68).

Por último, figuram os delineamentos não-experimentais, utilizados quando é impossível aplicar até mesmo delineamentos quase-experimentais. A fragilidade inerente a esses delineamentos é o fato de que não há controle sobre explicações alternativas, ou seja, as mudanças observadas podem ter sido causadas por variáveis não associadas ao programa. Esses delineamentos devem ser adotados em conjunto com outras estratégias metodológicas (TCU, 2000a, p. 71-2).

Ainda segundo o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, uma vez definida a estratégia metodológica a ser empregada, devem ser especificados os métodos de coleta de dados que serão adotados, sendo os mais

freqüentes a entrevista, o questionário enviado pelo correio, a observação direta e a utilização de dados secundários (TCU, 2000a, p. 73).

Como técnicas de análise de dados o Manual enumera, dentre outros, o tratamento estatístico, a análise de conteúdo e a triangulação, além das denominadas “técnicas de auditoria”, descritas na seqüência, que têm sido testadas e adotadas institucionalmente ao longo dos últimos anos como subproduto do mencionado Projeto de Cooperação Técnica:

- a) *Benchmarking*: é uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão, determinando, mediante comparações, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. Pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia (TCU, 2000b, p. 7);
- b) Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos: Mapa de Produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho. Sua elaboração visa a obter um quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada; mostrar as relações de dependência entre os diversos produtos; identificar as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos; e estabelecer as bases para o trabalho subsequente de elaborar indicadores de desempenho (TCU, 2000c, p.17-21);
- c) Mapa de Processos: é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. Fornece uma representação gráfica das operações sob análise, evidenciando a seqüência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos

em uma organização ou área. Isso permite à equipe de auditoria identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização. Também é útil para identificar pontos fortes do processo que podem ser reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização ou de organizações diferentes, como meio de disseminar boas práticas (TCU, 2000d, p. 7, 15-6);

- d) Marco Lógico: é um modelo analítico para orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais. Propicia a análise detalhada do programa ou do projeto objeto da auditoria, permitindo responder a questões como: os objetivos fixados guardam nítida relação com a finalidade última do programa ou projeto auditado, bem como definem precisamente os bens e serviços que serão ofertados, e a clientela que será beneficiada? Os objetivos de cada nível hierárquico mantêm relações de causalidade plausíveis entre si? O impacto (ou benefícios) almejado é claro e mensurável? (TCU, 2001c, p. 7).
- e) Análise RECI<sup>38</sup>: é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas (R), quem as executa (E), quem é consultado (C) e quem é informado (I), seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa. Por meio da análise RECI é possível: estabelecer a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades;

---

<sup>38</sup> As iniciais RECI correspondem, em inglês, à sigla *RACI*, proveniente das iniciais das seguintes palavras do idioma inglês: *Responsible, Accountable, Consulted e Informed*.

identificar o tipo ou grau de participação de cada agente (pessoa, órgão ou departamento) em cada decisão; tornar mais clara a relação entre as partes envolvidas; e conhecer a distribuição de poder (TCU, 2001d, p. 7);

- f) *Análise Stakeholder*: consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Pode ser utilizada para: identificar pessoas ou grupos de pessoas interessados na melhoria do desempenho de suas instituições e obter seu apoio para introduzir mudanças; identificar conflito de interesses entre as partes envolvidas, possibilitando diminuir os riscos envolvidos no desenvolvimento de um programa; obter grande quantidade de informações sobre um determinado programa; desenvolver estratégias que permitam implementar efetivamente a melhoria do desempenho (TCU, 2002c, p. 8);
- g) *Análise SWOT*<sup>39</sup>: possibilita à auditoria identificar as ações a serem implementadas para corrigir problemas detectados, a partir da análise das forças e fraquezas internas do objeto de auditoria e das oportunidades e ameaças do ambiente externo, buscando um novo equilíbrio entre essas variáveis (TCU, 2001f, p. 9);
- h) *Matriz de Verificação de Risco*: técnica utilizada para identificar os riscos que poderão afetar o desempenho do programa, relacionando sua probabilidade de ocorrência com o seu impacto potencial para o atingimento dos objetivos (TCU, 2001f, p. 13-4).

---

<sup>39</sup> A palavra *SWOT* é um acrônimo formado pelas seguintes palavras inglesas: *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças) (TCU, 2001f, p. 8).

Além do Manual de Auditoria de Natureza Operacional e das publicações denominadas “técnicas de auditoria”, o arcabouço metodológico do TCU contempla outros documentos de cunho procedimental, que buscam garantir a qualidade e uniformidade na condução dos trabalhos, como as Técnicas de Entrevista para Auditorias (TCU, 1998b), as Técnicas de Apresentação de Dados (TCU, 2001b), o Roteiro para Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional (TCU, 2002a), o Roteiro de Controle de Qualidade de Auditorias de Natureza Operacional (TCU, 2002b) e o Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria de Natureza Operacional (TCU, 2004b).

O instrumental básico utilizado no controle de qualidade das auditorias inclui cronogramas, matriz de planejamento, matriz de achados e painéis de referência (TCU, 2002b, p. 8 e 11-2). Estes últimos correspondem a fóruns de discussão que contam com a participação de representantes da sociedade civil e de instituições como universidades e institutos de pesquisa, com vistas, entre outras coisas, a conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise, em confronto com os objetivos da auditoria, além de orientar e aconselhar a equipe sobre a abordagem a ser adotada (TCU, 2002b, p. 12).

O grau e a forma de utilização desse arcabouço técnico-procedimental nas Anops foram objeto de levantamento e análise, a partir das 25 auditorias selecionadas para o presente estudo, estando os resultados abordados na seção seguinte.

#### **4.2.2 Estratégias, métodos e técnicas aplicados nas auditorias**

O primeiro e mais evidente achado resultante dos levantamentos de dados efetuados nos relatórios de auditoria do TCU é que, praticamente na totalidade das Anops, o estudo de caso e a pesquisa têm sido adotados de modo conjugado como estratégias metodológicas, associando-se freqüentemente a coleta de dados qualitativos e quantitativos.

Tão clara quanto a maciça utilização dessas duas estratégias é, por outro lado, a escassa ou quase nula aplicação nas Anops dos modelos experimentais prescritos no Manual de Auditoria de Natureza Operacional. A rigor, em apenas uma Anop foi identificada a utilização de algum tipo de modelo experimental. Trata-se da auditoria do Programa de Saneamento Básico, na qual foi feito um delineamento quase-experimental com o propósito de testar a hipótese sobre o impacto do Programa nos indicadores epidemiológicos. De acordo com a metodologia descrita no relatório de auditoria, essa estratégia foi implementada mediante a análise da associação entre a implantação do Programa e indicadores de saúde referentes a doenças de veiculação hídrica. O estudo abrangeu os municípios beneficiados pelo Programa e 33 municípios que não receberam ações de saneamento, os quais serviram de grupo de controle.

Com referência aos procedimentos de coleta de dados, os mais empregados – presentes na quase totalidade das auditorias – foram as entrevistas e os questionários, estes últimos geralmente por via postal, aplicados junto a beneficiários e outros agentes, públicos ou não, que intervêm na implementação ou controle das ações dos programas auditados:

**Tabela 8 – Frequência de utilização dos métodos de coleta de dados nas auditorias**

| Métodos de coleta de dados                           | Auditorias |      |
|--|------------|------|
|  | Nº         | %    |
| Entrevista   | 25         | 100% |
| Questionário   | 24         | 96%  |
| Observação direta                                    | 19         | 76%  |
| Solicitação de informações e dados                   | 16         | 64%  |
| Exame documental                                     | 14         | 56%  |
| Grupo focal  | 14         | 56%  |
| Levantamento/análise de dados secundários            | 10         | 40%  |
| Consulta direta a fontes de informação/base de dados | 7          | 28%  |

Fonte: Elaboração Própria.

Além da ênfase nas pesquisas postais, destaca-se como método de coleta de dados inovador em relação àqueles geralmente empregados nas auditorias de regularidade o grupo focal, aplicado em mais da metade das Anops examinadas.

Os exames documentais, predominantes nas auditorias de regularidade, foram explicitados como método de coleta de dados em 56% das Anops, muito embora provavelmente tenham sido utilizados na totalidade desses trabalhos, dada à sua essencialidade, mesmo nas auditorias de desempenho.

Quanto às denominadas técnicas de auditoria, observou-se a utilização de um portfólio variado, incluído a totalidade das ferramentas institucionalizadas pelo TCU:

**Tabela 9 – Frequência de utilização das técnicas de auditoria**

| Técnica                        | Auditorias |     |
|--------------------------------|------------|-----|
|                                | Nº         | %   |
| Análise <i>SWOT</i>            | 24         | 96% |
| Análise Stakeholder            | 22         | 88% |
| Mapa de Produtos e Impactos    | 22         | 88% |
| Matriz de Verificação de Risco | 19         | 76% |
| Indicadores de Desempenho      | 18         | 72% |
| <i>Benchmarking</i>            | 16         | 64% |
| Mapa de Processos              | 16         | 64% |
| Análise RECI                   | 9          | 36% |
| Marco Lógico                   | 1          | 4%  |

Fonte: Elaboração Própria.

Embora os dados disponíveis não possibilitem uma comparação direta e abrangente entre a experiência do TCU e os resultados da pesquisa realizada por Pollitt e outros (1999) nas EFS de cinco países da Europa, apresentados no capítulo 3, mesmo porque existe um distanciamento considerável de espaço e tempo entre os dois contextos, pelo menos dois aspectos podem ser pontuados.

O primeiro, em ambos os casos as EFS continuam utilizando maciçamente métodos próprios das auditorias tradicionais como os exames documentais, as entrevistas e o acesso ao material secundário existente. Na visão de Pollitt e outros (1999, p. 146), isso decorre principalmente da “pesada confiança” dos auditores nas provas adquiridas através de documentos oficiais e nas entrevistas com pessoas-chave da Administração Pública. A prática parece estar confirmando, entretanto, que a auditoria operacional não deve prescindir dessas técnicas de coleta de dados, apesar de estar incorporando novas ferramentas para dar suporte às avaliações de desempenho.

O segundo aspecto a pontuar diz respeito às pesquisas realizadas junto a beneficiários de programas e usuários de serviços públicos, que têm figurado como o principal diferencial de ordem metodológica das auditorias operacionais praticadas tanto naqueles países da Europa como no TCU, em relação aos tradicionais exames de regularidade. Os dados colhidos às EFS européias demonstraram que esse método era pouco comum nos anos 80, passando nos anos 90 a ser adotado em boa parte das auditorias de desempenho. Entre 1993 e 1995, as pesquisas foram utilizadas como método de coleta de dados em 32% das auditorias do NAO e em 33% das auditorias do VTV (POLLITT e outros, 1999, p. 129). Já no TCU, entre 2001 e 2004, as pesquisas foram utilizadas em quase todas as Anops, através da aplicação de questionários, como demonstrado na tabela 8.

Ressalte-se que no TCU, as pesquisas e demais estratégias e métodos utilizados não têm se mostrado suficientes para corroborarem conclusões abrangentes sobre os resultados e impactos dos programas auditados, como visto na seção 4.1.2. Para responder a questões de impacto, verificando a relação de causalidade entre as variáveis do domínio de um programa e os resultados observados, controlando os efeitos não atribuíveis ao programa e, identificando, assim, seus resultados líquidos, parece ser necessária a adoção de métodos experimentais que, embora prescritos nos manuais de auditoria, não vêm sendo utilizados.

Várias foram as razões apresentadas pelos auditores entrevistados para o baixo índice de utilização de modelos experimentais nas Anops. Foi argumentado que esse tipo de experimento tem um viés acadêmico e, portanto, requer o domínio das especificidades da metodologia empregada, o que não corresponde, em geral, ao perfil dos auditores do TCU. Alguns afirmaram que a aplicação das estratégias

experimentais não foi aprofundada nos programas de capacitação. Outros entrevistados sustentam, todavia, que a necessidade de expertise pode ser suprida através da contratação de consultores, que, aliás, têm sido utilizados no apoio metodológico às pesquisas feitas junto a beneficiários e outros atores intervenientes nos programas auditados.

O tempo requerido para a implementação dos experimentos e os custos implicados foram também mencionados por vários entrevistados como fatores limitantes para a adoção desses delineamentos. Segundo um dos depoimentos colhidos, o TCU “precisa dar resposta rápida para as questões de auditoria” (informação verbal)<sup>40</sup>.

Um dos entrevistados trouxe à tona a “questão cultural”, argumentando que, para um órgão de controle habituado a verificar aspectos de conformidade, a avaliação da efetividade corresponde a um “desafio” (informação verbal)<sup>41</sup>. Nessa mesma linha, a mencionada pesquisa junto aos países europeus suscitou o conservadorismo das EFS como o principal fator a determinar a predominância dos métodos já consolidados através dos exames tradicionais.

No entanto, a explicação mais recorrente no TCU para a ausência de delineamentos foi a falta de dados sobre os programas auditados que possibilitassem a identificação e o estudo de grupos experimentais e de controle, mediante verificações *ex-ante* e *ex-post* em relação à intervenção governamental. Os efeitos da insuficiência de informações no escopo da auditoria operacional podem ser percebidos através do seguinte trecho de entrevista:

---

<sup>40</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Dagomar Henriques Lima, Analista do TCU e Diretor Técnico na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

<sup>41</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Marcelo Barros Gomes, Analista do TCU e Diretor na Secretaria de Fiscalização de Desestatização, em Brasília, em setembro, 2005.

A equipe [de uma auditoria em andamento na área de qualificação e capacitação de professores no ensino infantil e básico] gostaria de fazer um modelo de causa-e-efeito para verificar quais são os fatores que estão afetando a prática dos professores em sala de aula, se está melhorando o desempenho dos professores em sala de aula. Nós queremos pensar nisso como impacto. O impacto imediato seria a melhoria na qualificação dos professores, só que o Ministério não tem nem o nome dos professores que participaram dos cursos, não sabe o tipo de curso, se voltado para habilidade em sala de aula, prática ou se foi apenas um curso cognitivo, uma aula expositiva para dar teoria, não tem dado nenhum, o Município só coloca que deu curso para 50 pessoas. Estamos tentando levantar por intermédio de questionários, mas acho que não vamos conseguir (informação verbal)<sup>42</sup>.

As deficiências dos sistemas mantidos pela Administração Pública federal e sua incapacidade de produzir dados consistentes para subsidiarem avaliações de resultados correspondem a um achado recorrente desta pesquisa. Lima (2005) afirma que o Brasil apresenta uma série de limitações para a responsabilização por resultados e para a avaliação de programas. Os gerentes têm pouca margem de manobra em decorrência das fortes restrições fiscais, do sistema legal rígido e detalhado, da predominância de controles procedimentais clássicos, passo a passo, em ambiente de comando e controle. O foco do processo de orçamento brasileiro ainda está na preocupação com a conformidade às leis e aos regulamentos, em especial na compra de insumos e na contratação de serviços, que são objeto de corrupção. É preciso criar um sistema de apropriação de custos para as atividades desenvolvidas pelo Governo e para alocação de recursos por órgão, função, subfunção, programa e ação, de forma que sejam ponderados critérios transparentes para seleção de ações prioritárias de governo. Os demonstrativos contábeis disponíveis nos atuais sistemas não permitem a construção de indicadores de desempenho visando à formação de um painel de controle gerencial (LIMA, 2005, p. 67-8).

---

<sup>42</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Dagomar Henriques Lima, Analista do TCU e Diretor Técnico na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

Diante de um quadro de insuficiência de informações, os auditores têm optado por uma abordagem baseada nos processos, propondo medidas e fazendo recomendações no sentido do desenvolvimento de mecanismos de gestão suportados por indicadores de resultados, como afirma o entrevistado no seguinte depoimento:

Se tiverem dados, nós temos condições. Se não tiverem dados, o nosso papel é recomendar que ele faça a coleta desses dados, isso nós fazemos com frequência. Geralmente temos uma questão que fala sobre isso, sobre avaliação, monitoramento, supervisão e descreve que o gestor está no escuro. Ele não sabe se o programa está tendo efeito ou não, não sabe qual parcela da população está se apropriando dos bens e serviços; ele precisa saber. Nós recomendamos que ele monte uma estrutura para fazer isso. Nós mesmos irmos à porta, contratar entrevistador, bater de porta em porta, coletar dados, nós não temos estrutura para isso (informação verbal)<sup>43</sup>.

A própria Intosai (2004) reconhece que, embora as avaliações de efetividade demandem, numa situação ideal, a realização de medições antes e depois da implementação da política pública, com utilização de modelos experimentais e grupos de controle, como na prática os dados para comparação são escassos, freqüentemente termina-se adotando dimensões menos ambiciosas como objeto de avaliação (INTOSAI, 2004, p. 18-9).

Pollitt e outros (1999) admitem que a efetividade é uma área há muito reivindicada pelas EFS como parte do escopo da auditoria de desempenho, mas que “apenas raramente foi de fato, implementada e cultivada”. A realização de auditorias de efetividade “demandaria uma mudança rumo a estudos mais descritivos e analíticos”, ou seja, “rumo ao papel pesquisador/cientista” e uma “necessidade maior de construir modelos causais ou de dissecar a lógica de programas ou políticas”.

Em resumo, o estudo das questões de auditoria demonstrou que predomina nas Anops do TCU a abordagem baseada nos processos e sistemas de

---

<sup>43</sup> Entrevista concedida ao pesquisador por Dagomar Henriques Lima, Analista do TCU e Diretor Técnico na SEPROG, em Brasília, em setembro, 2005.

gestão, embora a maior parte desses trabalhos contenha também questões voltadas para a verificação dos resultados ou impactos dos programas de governo. O foco dos exames é direcionado, portanto, para questões de eficiência, eficácia e efetividade. No entanto, os principais resultados desses trabalhos – consubstanciados através dos achados de auditoria – referem-se quase que exclusivamente a aspectos procedimentais. A escassez de conclusões sobre a eficácia e efetividade dos programas está associada, ao que parece, a dois fatores principais, que se inter-relacionam. O primeiro é afeto ao controle interno e corresponde à ausência de dados e sistemas de gestão confiáveis. O segundo se reporta ao arcabouço metodológico utilizado pelo TCU, que embora tenha incorporado ferramentas como as pesquisas postais e os grupos focais – inovadoras em relação àquelas tradicionalmente usadas pelos auditores – parece que ainda é insuficiente para possibilitar avaliações acerca do impacto das políticas públicas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao surgir no último quarto do século XX como alternativa à burocracia weberiana, o novo gerencialismo público traz como um de seus atributos fundamentais, a distingui-lo do regime vigente, a proposta de controle dos agentes públicos e das atividades governamentais. A burocracia clássica havia buscado se contrapor à demasiada discricionariedade característica do patrimonialismo por meio da introdução de severos mecanismos de controle, realizados passo a passo e respaldados em princípios como o formalismo, a manualização e a hierarquia com unidade de comando, estrutura piramidal de poder e centralização das decisões. Tais controles procedimentais passaram a ser vistos, entretanto, como excessivamente rígidos e auto-referidos, tornando o aparelho estatal lento e caro e contribuindo para a sua ineficiência. Segundo a proposta do novo gerencialismo público, os controles deixam de enfatizar os processos administrativos para se concentrarem nos resultados obtidos através dos programas de governo implementados e dos serviços prestados à população. Esse novo modelo propõe a criação de organizações mais flexíveis e menos hierarquizadas, abrandando-se os controles formais que constituíam entraves ao espaço decisório do gestor e à sua ação diligente e, por outro lado, definindo-se claramente os objetivos a serem

atingidos, na forma de indicadores de desempenho, de modo a possibilitar a implantação de uma *accountability* de resultados.

Como “imagem refletida no espelho” (HOOD e outros, 1999, p. 7 *apud* GOMES, 2005, p. 157-8), a auditoria operacional é incorporada ao portfólio das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) no conjunto das propostas de transformação na Administração Pública. A importância do controle formal historicamente exercido por esses órgãos através das auditorias de regularidade é agora relativizada. Ao lado dos critérios emanados pelas leis e regulamentos, surgem novos valores e dimensões aos quais os administradores públicos devem se submeter, tais como a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade.

No Brasil, a mais ampla experiência com a realização de auditorias operacionais tem lugar no Tribunal de Contas da União (TCU), a partir de 1998, com o advento do Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, implementado ao amparo do Acordo sobre Cooperação Técnica celebrado com o governo do Reino Unido, berço do novo gerencialismo público.

Esta pesquisa buscou responder como vêm sendo realizadas as denominadas Auditorias de Natureza Operacional (Anops) pelo TCU e quais os seus principais desafios no contexto contemporâneo da Administração Pública. Serviram de lastro para este estudo duas das características mais representativas das auditorias operacionais: a adoção de critérios de auditoria que avancem para além dos tradicionais parâmetros formais e legais, avaliando as ações e programas de governo segundo indicadores de desempenho tais como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; e a utilização de métodos e estratégias adequados para a avaliação dos indicadores de desempenho propostos. Ao examinar tais características, esta pesquisa objetivou verificar se as auditorias operacionais vêm

cumprindo o seu duplo papel de contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo, através de recomendações voltadas para o aprimoramento da gestão pública, e de produzir informações acerca do desempenho dos programas e organizações governamentais, consubstanciadas em avaliações sobre os resultados e impactos dos programas e das políticas públicas.

Observou-se, entretanto, que a experiência do TCU com suas auditorias operacionais vem se desenvolvendo em um contexto distinto daquele proposto pelas doutrinas gerencialistas, uma vez que não foi efetivamente introduzida na Administração Pública federal brasileira uma cultura orientada pela *accountability* de desempenho. As reformas dos anos 90 e a implantação de novos mecanismos de planejamento governamental, a exemplo do Plano Plurianual 2000-2003, denominado Avança Brasil, resultaram em poucos progressos quanto à introdução de meios e ferramentas essenciais para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados, como o desenvolvimento de indicadores de desempenho e a disseminação de sistemas de gestão por objetivos e metas. Diante do dilema entre controlar a burocracia e os gastos públicos com vistas ao pretendido ajuste fiscal e dotar essa mesma burocracia de maior flexibilidade e de sistemas de controle *ex-post* – medidas de implementação gradual e complexa propugnadas pelas doutrinas reformistas no sentido da mudança institucional com foco nos resultados – a primeira meta parece ter contado com maior e mais decisivo apoio dos atores estratégicos.

Esse panorama repercute no escopo das auditorias operacionais. Verificou-se, com efeito, que as Anops têm enfatizado questões relativas ao desempenho dos entes e programas de governo, sem se preocupar, de fato, com aspectos relacionados ao cumprimento de leis e outros dispositivos, próprios das auditorias de regularidade, também realizadas no TCU através de estruturas

especializadas. No entanto, a falta de sistemas de custos na Administração Pública federal, assim como a ausência de vínculos entre as dotações orçamentárias e os processos desenvolvidos no âmbito do aparelho estatal, têm influenciado o planejamento das Anops, que diante desse quadro deixam de incorporar aos seus objetivos questões relacionadas à economicidade, como também aquelas atinentes à chamada eficiência operacional, voltadas para custos em sentido estrito e medidas através da relação direta entre insumos e produtos. Em sua maioria, as questões sobre eficiência que norteiam as Anops dizem respeito aos sistemas e práticas gerenciais, tais como os procedimentos de funcionamento dos programas e o acompanhamento e controle das operações.

Além disso, as Anops não têm materializado resultados relevantes acerca das dimensões da eficácia e da efetividade dos programas de governo, apesar de serem aparentemente planejadas com tais aspirações. Os achados e conclusões dizem respeito, quase que exclusivamente, a falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando inúmeras recomendações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos e procedimentos mantidos pela Administração Pública. São escassos, nessas auditorias, produtos relacionados à aferição dos resultados alcançados pelos programas governamentais, assim como avaliações abrangentes do impacto das políticas públicas.

Dessa forma, considerando os possíveis papéis que influenciam a atuação dos auditores de desempenho (POLLITT e outros, 1999), nas Anops do TCU ele está bem mais próximo da figura de um consultor de gestão, que propõe desenhos mais racionais e eficientes dos processos, do que de um pesquisador/cientista, capaz de avaliar o impacto das políticas públicas implementadas.

A explicação para esse panorama está, em parte, na falta de dados, sistemas e indicadores sobre desempenho no âmbito da Administração e seus órgãos de controle interno, repercutindo no enfoque das auditorias, que, diante da carência de produtos observáveis, inviabilizando uma abordagem baseada em resultados, se volta para os processos. Conforme visto nesta pesquisa, a opção dos auditores por uma abordagem baseada em resultados (produtos) ou em processos (sistemas) dependerá da avaliação que possuam acerca dos controles internos do órgão ou programa a ser auditado. A abordagem baseada nos resultados só será viável se a Administração mantiver sistemas de acompanhamento e avaliação capazes de demonstrarem o grau de cumprimento dos objetivos fixados, uma vez que as auditorias das EFS correspondem a revisões, não competindo a esses órgãos a realização de avaliações em primeiro grau, o que é da essência do controle interno.

No Brasil, os papéis do controle externo e interno estão expressamente delimitados na Constituição Federal. Sobre este último, o artigo 74 da Carta Magna dispõe que é responsável, entre outras coisas, pela avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo, bem como dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração, além de prestar apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

Desse modo, diante da carência de dados e das deficiências nos sistemas de gestão, as Anops do TCU têm adotado uma abordagem baseada nos processos, preservando o espaço constitucionalmente afeto ao controle interno e buscando contribuir para o seu aprimoramento por intermédio de recomendações, além de estimular o desenvolvimento de uma cultura baseada em metas e objetivos,

conforme depoimentos prestados por gestores de programas de governo auditados. Ressalte-se, sobre este último aspecto, que em 24 das 25 Anops analisadas nesta pesquisa foi observada a expressa proposição, nos relatórios do TCU, de indicadores de desempenho – desenhados conjuntamente pelos auditores e pelos entes auditados – a serem adotados pela Administração para o monitoramento e supervisão dos programas de governo, em razão da sua ausência, insuficiência ou inadequação.

Uma outra explicação para a escassez nas Anops do TCU de avaliações sobre os resultados e efeitos dos programas de governo parece estar nos métodos utilizados, que correspondem ao segundo atributo das auditorias operacionais adotado como lastro para responder aos objetivos deste estudo. Apesar de terem incorporado avanços como as pesquisas postais e os grupos focais, as estratégias metodológicas e técnicas geralmente utilizadas nas Anops não parecem capazes de responder a questões de impacto. Ainda que se achem prescritos nos manuais de auditoria da Intosai e do próprio TCU, os delineamentos experimentais, que possibilitam verificar as relações de causalidade entre as variáveis do domínio de um programa e os resultados observados, praticamente não têm sido usados nas Anops, seja por fatores internos ao TCU, de ordem técnica, estrutural e cultural, seja pela própria falta de dados na Administração, o que configura um círculo vicioso.

Com efeito, nas auditorias operacionais, a escolha das estratégias metodológicas e das técnicas de obtenção e análise de dados dependerá sempre dos critérios de desempenho a serem adotados. De modo recíproco, a escolha dos critérios de desempenho também decorrerá do ferramental metodológico passível de utilização, considerados e ponderados fatores como tempo, custos, expertise e disponibilidade de dados. Portanto, os processos de seleção dos critérios e dos

métodos de auditoria estão tão estreitamente relacionados que correspondem, a rigor, a uma só escolha.

Nesse sentido, a carência de dados na Administração Pública federal repercute, num só tempo, sobre os critérios e os métodos das auditorias operacionais do TCU. Questões de auditoria que aparentemente estariam direcionadas para avaliações de impacto, na verdade “tangenciam o impacto” – como afirmou um auditor do TCU – uma vez que o planejamento auditorial não contempla estratégias metodológicas capazes de alcançar aquele objetivo. Isso se vê confirmado quando da materialização dos achados de auditoria, que hegemonicamente se reportam a processos e práticas de gestão.

A precariedade dos mecanismos e instrumentos de controle de desempenho ajuda a explicar a escassez, nas Anops do TCU, de avaliações sobre os resultados e impactos dos programas de governo. No entanto, o exame da efetividade das políticas públicas também persiste como um desafio para algumas das principais EFS mundiais (POLLITT e outros, 1999), mesmo em países como a Inglaterra, que figura dentre os melhores exemplos da implantação dos valores da nova gestão pública no que diz respeito à profusão de metas e medidas de desempenho.

Talvez a evidência mais contundente da dificuldade de avaliar a efetividade das políticas públicas tenha sido dada recentemente pela própria organização que congrega os órgãos centrais de auditoria, a Intosai, ao inserir em suas Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional, editadas em 2004, um apêndice denominado “Em direção a um enfoque sistêmico da auditoria operacional: um marco teórico”. Partindo do pressuposto de que “é difícil encontrar métodos adequados para avaliar os resultados e a efetividade das intervenções da

Administração”, até porque “muitas vezes existe uma grande distância entre o que foi decidido politicamente, o que mais adiante será executado e o resultado que se alcançará finalmente”, a Intosai (2004) propõe um enfoque sistêmico baseado num duplo aspecto de fiscalização: as atividades do ente ou programa auditado e o seu desenho estrutural.

Conforme referido nesta pesquisa, além das auditorias de eficiência e efetividade, outras modalidades de auditoria de desempenho têm sido experimentadas nos países da OCDE. As auditorias de capacidade de gerenciamento de desempenho, que buscam avaliar se o auditado está apto a gerenciar seus programas através de processos orçamentários orientados para resultados e de sistemas que contemplem indicadores e mecanismos de mensuração, são mais freqüentes do que as auditorias de efetividade. Por seu turno, as auditorias de informações de desempenho, de safra recente, não avaliam a economicidade, eficiência ou efetividade das operações, mas a precisão das informações não-financeiras geradas pelos entes auditados, com o objetivo de validá-las, formulando um parecer sobre a sua fidedignidade. Já as avaliações de risco têm o propósito de advertir a Administração Pública acerca de possíveis problemas que podem ocorrer caso um programa seja mantido na mesma linha de implementação, sem necessariamente posicionar-se sobre a efetividade do mesmo.

No Brasil, essas modalidades de auditoria de desempenho parecem encontrar paralelo em algumas experiências. Com efeito, ao formularem freqüentemente questões de auditoria com o objetivo de verificar se os entes e programas de governo mantêm adequados sistemas de acompanhamento e controle das suas operações, as Anops do TCU se aproximam da proposta das auditorias de capacidade de gerenciamento de desempenho. Por sua vez, a edição da Instrução

Normativa TCU nº 12/96, que exige a consignação, na prestação de contas anual dos órgãos públicos, de indicadores de gestão que permitam aferir a eficiência, a eficácia e a economicidade da ação administrativa, levando em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados (LIMA, 2005, p. 64), pode ser relacionada à característica central das auditorias de informações de desempenho, relativas à verificação da veracidade das informações não-financeiras geradas pelos entes auditados. Já a competência recentemente atribuída aos tribunais de contas brasileiros pela Lei de Responsabilidade Fiscal, referente ao dever de alertar os Poderes quando da constatação de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas governamentais (art. 59, § 1º, inciso V), guarda objetivo similar ao das avaliações de risco.

Todas essas modalidades parecem conformar uma tendência das auditorias de desempenho – *i.e.* um posicionamento das EFS – no sentido de buscarem validar os sistemas internos de medição mantidos pela Administração Pública, como alternativa às complexas avaliações de efetividade. Tais configurações são mais familiares aos auditores e não implicam em significativas mudanças nos métodos e recursos usualmente adotados pelas EFS, já que guardam um viés de exame de conformidade, na medida em que objetivam verificar o cumprimento de padrões previamente estabelecidos.

Apesar de serem importantes e aparentemente mais exeqüíveis do que as avaliações de efetividade, essas propostas não preenchem, no entanto, a totalidade do espaço conferido às EFS que, em face de sua posição privilegiada na Administração Pública, detentoras de independência institucional, autoridade e reputação (POLLITT e outros, 1999, p. 213), têm sido demandadas nos últimos anos

a darem respostas relacionadas com a *accountability* de resultados dos programas e políticas públicas.

Segundo os depoimentos colhidos junto aos auditores do TCU, o preenchimento desse espaço depende de fatores como capacitação de pessoal, revisão dos critérios de recrutamento, buscando-se um perfil mais abrangente e diversificado, disponibilização do tempo necessário para a implementação de métodos experimentais durante as auditorias, além da ruptura com paradigmas culturais que fazem desses órgãos muitas vezes avessos a mudanças significativas na sua missão e *modus operandi*.

As opiniões mais recorrentes apontam, entretanto, que o desafio da efetividade depende, fundamentalmente, da introdução de modelos de gestão de desempenho com base em dados, sistemas e indicadores de resultados. No contexto da Administração Pública, o alcance e a profundidade desses modelos instrumentais sofrem, todavia, a influência de diferentes atores econômicos, políticos e administrativos, capazes de apoiar ou inviabilizar tais propostas. A redução do debate das reformas aos princípios operacionais, estruturas e processos administrativos deixa à margem uma multiplicidade de interesses e racionalidades que competem na arena pública, repercutindo na capacidade gerencial e política dos governos para implementarem as medidas pretendidas. Portanto, o funcionamento das instituições e ferramentas que consubstanciam os controles horizontais, discutidos nesta pesquisa, está associado ainda ao desenvolvimento gradual de mecanismos que favoreçam a transparência dos atos e fatos administrativos, possibilitem uma participação plural e deliberativa e conformem um cenário propício ao amplo exercício do controle social.

Diante do panorama e das limitações analisadas, conclui-se que as Anops do TCU ainda não têm atingido, plenamente, o objetivo de garantir informações à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à *accountability* de resultados, uma vez que, em sua grande maioria, esses trabalhos não correspondem, de fato, a avaliações acerca dos resultados e impactos das políticas públicas. Nos moldes em que vêm sendo realizadas, ou seja, com ênfase nos sistemas, procedimentos e processos, as auditorias operacionais têm reforçado junto ao administrador público, entretanto, a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho e da aferição de metas, funcionando como elementos catalisadores de mudanças e melhorias nas práticas de gestão. Sendo assim, contribuem para a implantação da cultura gerencial e, portanto, para o processo de construção e desenvolvimento da *accountability* de desempenho.

Por outro lado, além de dimensões como a eficiência e a efetividade, a Administração Pública orienta-se por valores igualmente essenciais como a legalidade, a legitimidade e a transparência. Nesse sentido, a sobrevida de práticas como a corrupção e o clientelismo, em meio ao discurso gerencialista, acaba reforçando a importância e atualidade de alguns atributos próprios dos modelos burocráticos de organização, a exemplo dos mecanismos tradicionais de controle, exercidos *ex-ante*, como forma de garantir o emprego adequado dos recursos públicos e a *accountability* de regularidade. O demasiado enrijecimento desses mecanismos, todavia, pode se converter em óbice à eficiência administrativa. O equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos parece ser, portanto, um dos grandes desafios da gestão pública na atualidade.

## REFERÊNCIAS

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

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **O papel do controle operacional externo diante do fenômeno da fraude administrativa**. 1996. Monografia. Universidade Federal da Bahia – UFBA, Escola de Administração, Núcleo de Pós-graduação em Administração – NPGA. Salvador.

ARAGÃO, Cecília Vescovi. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 104-132, set./dez. 1997.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. 140 p.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado – TCE-BA. **Manual de auditoria governamental**. Salvador: 2000.

BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e o princípio federativo**: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Visconde de Cairu, Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu – Ceppev. Salvador.

BARROS, Elizabeth Ferraz. **Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros**: uma pesquisa exploratória. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. São Luís, 2000.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa. A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais. *In*: TCU – Tribunal de Contas da União. **O controle externo e a nova administração pública**: uma visão comparativa. Brasília: 2002. p. 7-23.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 4, p. 5-45, out./dez. 1998.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**. S. Paulo: Paz e Terra, 1995 (cap. III – Estado, poder e governo).

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Diagnóstico complementar dos tribunais de contas dos estados e municípios brasileiros**: pesquisa com atores externos. Ministério do Planejamento, [2003?]. Disponível em: <[http://www.marisealmeida.locaweb.com.br/irb/promoex/relatorio\\_final\\_promoex.pdf](http://www.marisealmeida.locaweb.com.br/irb/promoex/relatorio_final_promoex.pdf)> Acesso em: 9 mar. 2004.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 maio 2000. Seção 1.

\_\_\_\_\_. **Plano diretor de reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. 86 p.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. **Lua Nova**, São Paulo, n. 45, p. 49-95, 1998a.

\_\_\_\_\_. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 1, p 5-25, jan./abr. 1997.

\_\_\_\_\_. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 1, p 5-42, jan./mar. 1998b.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro: FGV, 24 (2), p. 30-50, 1990.

CARVALHO, Wagner. A reforma administrativa da Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência gerencial e *accountability*. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 5-35, set./dez. 1997.

CCAF – Canadian Comprehensive Auditing Foundation. **Auditoria integrada**: conceitos, componentes e características. Trad. Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 27 p.

\_\_\_\_\_. **CCAF lexicon**. *A glossary of governance, accountability and comprehensive audit terms as used by CCAF*. CCAF, [s.d.] 107 p.

COHEN, Ernesto; FRANCO; Rolando. **Avaliação de projetos sociais**. Petrópolis, RJ : Vozes, 1993. 312 p.

CRUZ SILVA, Francisco Carlos da; MACEDO, Cláudio Fernando. **Controle e reforma administrativa no Brasil**. [1998?]. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/enanpad98\\_premio.html](http://www.anpad.org.br/enanpad98_premio.html)> Acesso em: 2005.

DINIZ, Eli. Globalização, reforma do Estado e teoria democrática contemporânea. **São Paulo em Perspectiva**, n. 15(4), p. 13-22, 2001.

EVERARD, P.; WOLTER, D. **Seleções de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas**. Sydney, Intosai, 1989. 196 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira : 1986.

FIA – Fundação Instituto de Administração. Projeto de Prestação de Serviços Especializados para Realização de Pesquisa e Proposição de Iniciativas para a Adequada Implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais: **Relatório Final da Pesquisa de Campo**. Universidade de São Paulo – USP, 2002. Disponível em: <[http://www.marisealmeida.locaweb.com.br/irb/promoex/pesq\\_fia\\_usp.htm](http://www.marisealmeida.locaweb.com.br/irb/promoex/pesq_fia_usp.htm)> Acesso em: 11 ago. 2003.

FLEURY, Sonia Maria. **Fundamentos de la reforma del Estado**. In: Anais do XXV Congresso Brasileiro de Pós Graduação em Administração. Foz de Iguaçu, 2001.

FONSECA, Francisco et. al. Os controles internos. In: SPECK, Bruno (Org). **Caminhos da transparência: análise dos componentes de um sistema nacional de integridade**. Campinas: Editora da Unicamp, 2002. p. 29-50.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília – UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE. Brasília.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio; SILVA, Artur Adolfo Cotias. Avaliação de programas públicos no Brasil: o papel do Tribunal de Contas da União. In: TCU – Tribunal de Contas da União. **Prêmio Serzedello Corrêa 2003**: monografias vencedoras: 2005. p. 14-43.

GAETANI, Francisco. O recorrente apelo das reformas gerenciais: uma breve comparação. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 54, n. 4, p. 23-43, out./dez. 2003.

\_\_\_\_\_. Políticas de gestão pública para o próximo governo. In: TCU – Tribunal de Contas da União. **O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa**. Brasília: 2002. p. 79-102.

GAO – United States General Accounting Office. **Normas de Auditoria Governamental do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos**. Trad. Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 132 p.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de Desempenho Governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 36-78, abr./jun.2002.

\_\_\_\_\_. O papel do TCU na avaliação de programas de governo: em busca de um governo de resultados. In: TCU – Tribunal de Contas da União. **Prêmio Serzedello Corrêa 2003**: monografias vencedoras: 2005. p. 138-167.

INTOSAI. **Código de Ética y Normas de Auditoría**. Viena. 2001. 78 p. Disponível em [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3\\_AudStandComm/3\\_CodEth\\_AudStand2001\\_S.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_S.pdf)> Acesso em: 09 jun. 2005.

\_\_\_\_\_. **Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento: normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las normas de auditoría y la experiencia práctica de la Intosai**. Estocolmo, 2004. Disponível em [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3\\_AudStandComm/3\\_ImplGPerfAud\\_S.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_ImplGPerfAud_S.pdf) > Acesso em: 08 jun. 2005.

LAS HERAS, José Maria. **Estado Eficaz**. 1. ed. – Buenos Aires : Osmar Buyatti, 2003. 224 p.

LIMA JUNIOR, Benjamin. Avaliação de programas públicos no Brasil: o papel do Tribunal de Contas da União. O TCU e a busca pelo aprimoramento das avaliações de políticas públicas no Brasil *In*: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Prêmio Serzedello Corrêa 2003**: monografias vencedoras: 2005. p. 75-105.

LIMA JUNIOR, Olavo Brasil. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 2, p. 5-28, abr./jun. 1998.

LIMA, Dagomar Henriques. Avaliação de programas e responsabilização dos agentes públicos pelo resultado da ação governamental: o papel do Tribunal de Contas da União. *In*: TCU – Tribunal de Contas da União. **Prêmio Serzedello Corrêa 2003**: monografias vencedoras: 2005. p. 45-73.

LUBISCO, Nídia M. L.; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de estilo acadêmico**: monografias, dissertações e teses. 2. ed. – Salvador : EDUFBA, 2003.

MACEDO, Marcelo Hernandez; ALVES, Andréa Moraes. Reforma administrativa: o caso do Reino Unido. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 62-83, set./dez. 1997.

MACHADO, Geraldo. Reinventando o Estado: uma reflexão sobre as idéias de Osborne. *In*: Cadernos da Fundação Luíz Eduardo Magalhães. **Gestão Pública**: desafios e perspectivas. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2001. p. 13-26.

MARINI, Caio. **Gestão pública**: o debate contemporâneo. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2003. 104 p.

MARTINS, Carlos Estevam. **Governabilidade e Controles**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro: FGV, 23 (1), p. 5-20, 1º trim. jan. 1989.

MENDOZA, X. *Management público e indicadores de gestión: una perspectiva organizativa*. 1993. Disponível em: <http://www.uimunicipalistas.org/puntos/trabajos/leplp09.pdf>> Acesso em: 26 nov. 2005.

MESQUITA, Adriana de Sá; FERREIRA, Silvia Pereira. Fortalecer o serviço público e valorizar a cidadania: a opção australiana. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 36-61, set./dez. 1997.

NAO – National Audit Office (Londres). **Ajudando a Nação a gastar sabiamente:** um guia para o Escritório Nacional de Auditoria. Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995b. 16 p.

\_\_\_\_\_. **Normas de auditoria.** Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995a. 9 p.

\_\_\_\_\_. **Um modelo para auditorias de otimização de recursos.** Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia. 1995c. 21 p.

NORONHA, Maridel Piloto de. **A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo.** *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.* Panamá, 28-31 out. 2003.

NUNES, Edson. **A gramática política do Brasil:** clientelismo e insulamento burocrático. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed.; Brasília, DF, ENAP, 1997.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. **Auditorias de desempenho.** Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 26, p. 64-74, abr./2004.

O'DONNELL, Guillermo. **Democracia delegativa?** *Novos Estudos*, S. Paulo: Cebrap, n. 31, p. 25-40, out. 1991.

OAG – Office of the Auditor General of Canada. **Auditoria de eficiência** – guia de auditoria – parte 1. 1993. Trad. Curso de Francês Lê Lyceé. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995b. 28 p.

\_\_\_\_\_. **Glossário de termos de auditoria do manual de auditoria integrada.** 1991. Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995a. 66 p.

PAES DE PAULA, Ana Paula. **Administração pública gerencial e construção democrática no Brasil:** uma abordagem crítica. *In: Anais do XXV Congresso Brasileiro de Pós Graduação em Administração.* Foz do Iguaçu-PR, 2001.

PINHO, José Antonio Gomes. Reforma do aparelho do Estado: limites do gerencialismo frente ao patrimonialismo. **O&S Organizações e Sociedade**, Salvador, v.5. n. 12, maio/agosto 1998. p. 59-79.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 3, p. 5-29, jul./set. 2002.

POLLITT, Christopher *et al.* **Performance or Compliance? Performance Audit and Public management in Five Countries.** Oxford: Oxford University Press: Addison-Wesley. 1999.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van. **Manual de investigação em ciências sociais.** 2 ed. Lisboa: Gradiva, 1998.

RABELL, Leonardo Santana; PORTILLO, Mario Negrón. *“Reinventing Government”: nueva retórica, viejos problemas*. **Revista del CLAD Reforma y Democracia**, Caracas, n. 6, jul. 1996.

RESENDE, Flávio da Cunha. O dilema do controle e a falha seqüencial nas reformas gerenciais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 3, p. 50-72, jul./set. 2002.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997. 31 p.

SANTIAGO DA SILVA, Eduardo José. **Governança e gerencialismo na proposta de reforma administrativa brasileira**. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Núcleo de Pós-Graduação em Administração. Salvador.

SCHNEIDER, Ben Ross. *La política de la reforma administrativa: dilemas insolubles y soluciones improbables*. **Revista del CLAD Reforma y Democracia**, Caracas, n. 20, jun. 2001.

SIMON, Herbert Alexander. **Comportamento administrativo**: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. Trad. de Aluizio Loureiro Pinto (2. ed. rev.) Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971. 277 p. (cap. 9: o critério da eficiência).

SOUZA, Celina. Por que mudam as formas de gestão pública?. *In: Gestão Pública: a trajetória da função administração no Estado da Bahia*. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2003. p. 39-49.

SOUZA, Celina; CARVALHO, Inaiá Maria Moreira de. Reforma do Estado, descentralização e desigualdades. **Lua Nova**. São Paulo, n. 48, p. 187-212, 1999.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Avaliação de Programas de Governo**. 2005. Disponível em: <[http://www2.tcu.gov.br/portal/page?\\_pageid=33,534523&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,534523&_dad=portal&_schema=PORTAL)> Acesso em: 20 nov. 2005.

\_\_\_\_\_. **Controle de qualidade de auditorias de natureza operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002b. 36 p.

\_\_\_\_\_. **Manual de auditoria de desempenho**. Brasília : TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998a. 78 p.

\_\_\_\_\_. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000a. 114 p.

\_\_\_\_\_. **O Tribunal de Contas da União frente às tendências do controle da gestão pública**: uma proposta de mudança institucional. Área Temática 1: Paradigma de controle externo. Brasília: TCU, 1999.

\_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2000. Ministro-Relator Adylson Motta. Brasília: TCU, 2001a. Disponível em <[http://www2.tcu.gov.br/portal/page?\\_pageid=33,442508&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,442508&_dad=portal&_schema=PORTAL)> Acesso em: 11 abr.2005.

\_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2002. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em <[http://www2.tcu.gov.br/portal/page?\\_pageid=33,442508&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,442508&_dad=portal&_schema=PORTAL)> Acesso em: 11 abr.2005.

\_\_\_\_\_. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2003. Ministro-Relator Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004a. Disponível em <[http://www2.tcu.gov.br/portal/page?\\_pageid=33,442508&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,442508&_dad=portal&_schema=PORTAL)> Acesso em: 11 abr.2005.

\_\_\_\_\_. **Roteiro de auditoria: monitoramento de auditorias de natureza operacional.** – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002a. 24 p.

\_\_\_\_\_. **Roteiro para elaboração de relatórios de auditorias de natureza operacional.** – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2004b.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de apresentação de dados** – Brasília ; TCU, Secretaria Adjunta de Fiscalização, 2001b. 90 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: análise stakeholder** – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001e. 33 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: análise SWOT e matriz de verificação de risco** – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001f. 33 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: análise RECI** – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001d. 18 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: benchmarking** – Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000b. 26 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos** – Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000c. 32 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: mapa de processos** – Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000d. 18 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de auditoria: marco lógico** – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001c. 26 p.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de entrevista para auditorias.** Brasília: TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998b. 42 p.

TOHÁ, Carolina; SOLARI, Ricardo. A modernização do Estado e a gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 84-103, set./dez. 1997.

VIEIRA, Sônia. **Como escrever uma tese**. 5. ed. – São Paulo : Pioneira, 1999.

## APÊNDICE A

### Roteiro de entrevista com Analistas do TCU

---

1. Em sua opinião, qual tem sido o enfoque principal das Anops do TCU?
2. Em sua opinião, qual a natureza da maioria dos achados das Anops do TCU?
3. As questões de auditoria formuladas nos planejamentos das Anops estão mais voltadas para os custos dos programas; para o processo ou funcionamento dos programas; para o cumprimento das metas e objetivos dos programas; ou para o impacto dos programas junto aos beneficiários?
4. Tomando uma escala de frequência (muito, pouco, raramente), qual a incidência nas Anops do TCU de questões relacionadas a:
  - custos dos programas;
  - processo ou funcionamento dos programas;
  - cumprimento de metas e objetivos dos programas;
  - impacto dos programas junto aos beneficiários?
5. Em sua opinião, qual a razão dessa distribuição?
6. Os achados das Anops do TCU estão mais relacionados aos custos dos programas; ao processo ou funcionamento dos programas; ao cumprimento das metas e objetivos dos programas; ou ao impacto dos programas junto aos beneficiários?
7. Tomando uma escala de frequência (muito, pouco, raramente), qual a incidência nas Anops do TCU de achados relacionados a:
  - custos dos programas;
  - processo ou funcionamento dos programas;
  - cumprimento de metas e objetivos dos programas;
  - impacto dos programas junto aos beneficiários?
8. Em sua opinião, qual a razão dessa distribuição?
9. O TCU tem utilizado o conceito de equidade, como um quinto “E”, embora o seu Manual, os de outras EFS e da própria Intosai tratem de apenas 3 ou 4 “Es” (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade). Em sua opinião, o conceito de equidade não já está contido nos outros “Es”?
10. Considerando as modalidades definidas no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, têm sido realizadas mais frequentemente auditorias de desempenho operacional ou avaliações de programas?
11. Tomando uma escala de frequência (muito, pouco, raramente), qual a incidência de cada modalidade?

- Auditorias de desempenho operacional;
- avaliações de programas.

12. Em sua opinião, qual a razão dessa distribuição?
13. Em sua opinião, há algum enfoque (custos, processo, metas, impacto) mais presente nos achados positivos do que nos achados negativos ou vice-versa?
14. Estou analisando os relatórios de auditoria e, até agora, observei que os achados positivos tratam mais de aspectos relacionados a resultados e impactos do que os achados negativos. Há muitas conclusões tais como: “segundo as entrevistas, o programa contribui...”. A que você atribui isso?
15. Dentre as estratégias metodológicas previstas no Manual de Auditoria de Natureza Operacional (estudo de caso, pesquisa, delineamento experimental, delineamentos quase-experimentais e delineamentos não-experimentais), quais as mais utilizadas nas Anops do TCU?
16. Tomando uma escala de frequência (muito, pouco, raramente), qual a incidência de cada estratégia metodológica?
  - estudo de caso;
  - pesquisa;
  - delineamento experimental;
  - delineamentos quase-experimentais;
  - delineamentos não-experimentais.
17. Em sua opinião, qual a razão dessa distribuição?
18. Os técnicos do TCU foram treinados para utilizarem essas estratégias?

## **APÊNDICE B**

### **Roteiro de entrevista com gestores de programas auditados pelo TCU**

---

1. Em sua visão, qual o enfoque principal da auditoria realizada no programa de governo que o Sr(a). gerencia?
2. O Sr(a). poderia dar algum exemplo de abordagem feita pela auditoria que ilustre esse enfoque?
3. Em sua opinião, o que os auditores priorizaram analisar: os custos do programa; o processo ou funcionamento do programa; o cumprimento de metas e objetivos do programa; ou os impactos do programa junto aos beneficiários?
4. O Sr(a). poderia dar algum exemplo de abordagem que ilustre essa priorização?
5. Em sua visão, a auditoria realizada no programa de governo que o Sr(a). gerencia utilizou quais métodos?
6. Em sua opinião, por que foram utilizados tais métodos?

## APÊNDICE C

### Relação de Analistas do TCU e gestores públicos entrevistados

---

1. Amarildo Baesso (Subsecretário de Promoção dos Direitos Humanos, dos Direitos da Criança e do Adolescente e gestor do Programa de Reinserção Social do Adolescente em Conflito com a Lei);
2. Carlos Alberto Sampaio de Freitas (Analista do TCU e Diretor Técnico de Metodologia de Fiscalização);
3. Dagomar Henriques Lima (Analista do TCU e Diretor Técnico na Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo - SEPROG);
4. Glória Maria Merola da Costa Bastos (Analista do TCU e Gerente do Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social - CERDS);
5. Hiram Carvalho Leite (Analista do TCU e Coordenador de Auditorias de Natureza Operacional);
6. José Lázaro de Brito Ladislau (Coordenador Geral do Programa Nacional de Controle da Malária);
7. Lúcia Maria Modesto Pereira (Diretora do Cadastro Único de Programas Sociais do Governo Federal), Antônio Claret Campos Filho (Diretor de Gestão) e Anderson Jorge Lopes Brandrão (Coordenador Geral de Benefícios);
8. Marcelo Barros Gomes (Analista do TCU e Diretor na Secretaria de Fiscalização de Desestatização);
9. Marcelo Cardoso Soares (Analista do TCU e Coordenador de Auditorias de Natureza Operacional);
10. Marisa Pereira de Farias (Chefe da Divisão de Consolidação e gestora do Programa Novo Mundo Rural do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA) e Paulo César Ribeiro Mendes de Oliveira (Engenheiro Agrônomo; Divisão de Consolidação);
11. Patrícia Maria Corrêa (Analista do TCU e Diretora na Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo);
12. Paulo Augusto Leonelli (Gerente de Projeto na Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético do Ministério das Minas e Energia e ex-Gestor do Programa de Desenvolvimento Energético de Estados e Municípios/Energia das Pequenas Comunidades);

13. Paulo Gomes Gonçalves (Analista do TCU e Coordenador de Auditorias de Natureza Operacional);
14. Selma Maria Hayakawa Cunha Serpa (Analista do TCU e Secretária de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo - SEPROG);
15. Sueli Boaventura de Oliveira Parada (Analista do TCU e Coordenadora de Auditorias de Natureza Operacional).

## APÊNDICE D

### Auditorias operacionais realizadas no âmbito do Projeto TCU/Reino Unido e apreciadas pelo Plenário até 2004

| Programa ou ação auditada   | Data do relatório de auditoria | Data da apreciação pelo Plenário do TCU | Tipo e nº da deliberação do Plenário |
|---|--------------------------------|---|--------------------------------------|
| IBAMA – Arrecadação   | 11/12/98                       | 22/09/99                                | Decisão 651/99                       |
| FNDE – Transferência de recursos financeiros  | 22/03/99                       | 19/05/99                                | Decisão 244/99                       |
| IBAMA – Fiscalização  | 26/03/99                       | 25/08/99                                | Decisão 574/99                       |
| FNDE – Análise de Prestações de Contas  | 06/04/99                       | 26/05/99                                | Decisão 274/99                       |
| Aquisição de medicamentos – Controle da Tuberculose   | 14/04/99                       | 02/06/99                                | Decisão 308/99                       |
| Alocação de Recursos do Programa do Dengue  | 15/04/99                       | 12/05/99                                | Decisão 226/99                       |
| Programa Nacional de Alimentação Escolar  | 29/10/99                       | 02/08/00                                | Decisão 596/00                       |
| Programa Nacional de Imunizações  | 05/11/99                       | 17/05/00                                | Decisão 404/00                       |
| Gerenciamento de Rejeitos Radiativos  | 29/02/00                       | 05/07/00                                | Decisão 527/00                       |
| Projeto de Reforço à Reorganização do SUS – Reforsus  | *                              | 26/07/00                                | Decisão 570/00                       |
| Programa Nacional do Livro Didático   | 23/03/00                       | 09/08/00                                | Decisão 621/00                       |
| Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais – Prevfogo                         | 06/04/00                       | 27/09/00                                | Decisão 801/00                       |
| Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro – Proágua | 22/08/00                       | 10/10/01                                | Decisão 829/01                       |
| Programa TV Escola  | 20/10/00                       | 08/08/01                                | Decisão 519/01                       |
| Programa Nacional de Informática na Educação  | 13/12/00                       | 27/06/01                                | Decisão 389/01                       |
| Ação Incentivo ao Combate às Carências Nutricionais   | 27/12/00                       | 03/05/01                                | Decisão 318/01                       |
| Programa de Implantação de Dessalinizadores no Semi-Árido Nordestino                                | 06/02/01                       | 02/05/01                                | Decisão 243/01                       |
| Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna  | 05/03/01                       | 26/09/01                                | Decisão 780/01                       |
| Programa Saúde da Família   | 19/10/01**                     | 19/06/02                                | Decisão 649/02                       |
| Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego   | 22/01/02                       | 19/06/02                                | Decisão 654/02                       |
| Programa de Erradicação do Trabalho Infantil  | 07/02/02                       | 24/04/02                                | Decisão 414/02                       |
| Programa Nacional Biblioteca na Escola  | 14/02/02                       | 19/06/02                                | Decisão 660/02                       |
| Programa Nacional de Saúde do Escolar   | 14/02/02                       | 26/06/02                                | Decisão 712/02                       |
| Programa Irrigação e Drenagem   | 15/03/02                       | 12/06/02                                | Decisão 614/02                       |

|  |          |          |                 |
|--|----------|----------|-----------------|
| Valorização e Saúde do Idoso   | 30/04/02 | 05/06/02 | Decisão 590/02  |
| Programa Saneamento Básico   | 30/09/02 | 02/04/03 | Acórdão 309/03  |
| Ação Profissionalização do Preso   | 28/11/02 | 12/12/02 | Decisão 1715/02 |
| Ação Alfabetização Solidária para Jovens e Adultos                                     | 13/12/02 | 12/02/03 | Acórdão 93/03   |
| Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal                                | 07/02/03 | 19/03/03 | Acórdão 240/03  |
| Energia das Pequenas Comunidades   | 07/02/03 | 28/05/03 | Acórdão 598/03  |
| Projeto Agente Jovem de Desenvolvimento Social e Humano                                | 03/10/03 | 28/01/04 | Acórdão 40/04   |
| Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência                                     | 24/10/03 | 18/02/04 | Acórdão 137/04  |
| Programa de Desenvolvimento do Turismo no Nordeste                                     | 30/10/03 | 03/12/03 | Acórdão 1852/03 |
| Programa Amazônia Sustentável  | 31/10/03 | 17/03/04 | Acórdão 259/04  |
| Programa de Reinserção Social do Adolescente em Conflito com a Lei                     | 14/11/03 | 24/03/04 | Acórdão 304/04  |
| Programa Morar Melhor  | 19/01/04 | 14/04/04 | Acórdão 423/04  |
| Programa Nacional de Controle da Malária   | 06/02/04 | 24/03/04 | Acórdão 303/04  |
| Programa Novo Mundo Rural  | 27/02/04 | 07/04/04 | Acórdão 391/04  |
| Programa Bolsa Família   | 30/06/04 | 29/09/04 | Acórdão 1496/04 |
| Programa Fome Zero   | 30/06/04 | 29/09/04 | Acórdão 1494/04 |
| Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais | 06/10/04 | 27/10/04 | Acórdão 1673/04 |
| Programa de Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes          | 11/10/04 | 03/11/04 | Acórdão 1724/04 |

Fonte: TCU.

\* Relatório de auditoria não datado.

\*\* Data de encerramento da fase de relatório.

## APÊNDICE E

### Auditorias operacionais selecionadas para exame nesta pesquisa

| <b>Programa ou ação auditada</b>                    | <b>Objetivo do programa ou ação</b>  |
|---|--|
| 1- Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna | Ações desenvolvidas pela Área Técnica da Saúde da Mulher do Ministério da Saúde com vistas ao monitoramento e prevenção da mortalidade materna.  |
| 2- Programa Saúde da Família                        | Reorganização do modelo assistencial em novas bases e critérios, em substituição ao modelo tradicional de assistência, orientado para a cura de doenças e realizado principalmente no hospital. Ou seja, é uma estratégia para organizar o primeiro nível de atendimento, a atenção básica, reorganizando o Sistema Municipal de Saúde, buscando criar novos vínculos entre os profissionais de saúde e o SUS e os usuários do Programa e procurando a humanização do atendimento. |
| 3- Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego        | Prover assistência temporária ao trabalhador desempregado em virtude de dispensa sem justa causa, auxiliá-lo na manutenção e busca de emprego, promovendo, para tanto, ações integradas de orientação, recolocação e qualificação profissional.  |
| 4- Programa de Erradicação do Trabalho Infantil     | Erradicar o trabalho infantil que envolve crianças e adolescentes de 7 a 14 anos, em atividades consideradas perigosas, insalubres, penosas ou degradantes, nas zonas urbana e rural, tendo como referência principal o núcleo familiar e, subsidiariamente, a escola e a comunidade.  |
| 5- Programa Nacional Biblioteca na Escola           | Viabilizar uma diversificação das fontes de informação utilizadas nas escolas públicas brasileiras, contribuindo para o aprimoramento da consciência crítica dos alunos e professores, além da comunidade em geral.  |
| 6- Programa Nacional de Saúde do Escolar            | Identificação, prevenção e assistência da saúde visual e auditiva dos alunos matriculados na 1ª série do ensino fundamental da rede pública, de forma a contribuir para a diminuição dos índices de repetência e evasão escolar.   |
| 7- Programa Irrigação e Drenagem                    | Contribuir para o desenvolvimento sustentado da agricultura irrigada, privilegiando as intervenções que visem ampliar as oportunidades de emprego, contribuir para a elevação da renda, reduzir as desigualdades regionais e assegurar a competitividade dos produtos, dela oriundos, reduzindo a dependência externa e aumentando a sua participação em mercados cada vez mais competitivos.  |
| 8- Valorização e Saúde do Idoso                     | Promover a valorização da pessoa idosa, maior de 60 anos de idade, no que concerne à saúde, independência funcional e assistência social.  |

|  |  |
|--|--|
| 9- Ação Profissionalização do Preso                                    | Promover a melhoria da qualidade de vida da população carcerária por meio da oferta de atividades de educação profissional em associação com a elevação da escolaridade, que levem ao exercício de atividades laborativas, favorecendo o aumento da renda e a inserção social.                               |
| 10- Ação Alfabetização Solidária para Jovens e Adultos                 | Oferecer aos jovens acima de 14 anos e aos adultos, em especial aqueles com idade até 24 anos, que não tiveram oportunidade de estudar na época própria, educação supletiva.   |
| 11- Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal            | Utilização por todos os órgãos públicos federais para a concessão de programas focalizados do governo federal de caráter permanente, exceto aqueles administrados pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e pela Empresa de Processamento de Dados da Previdência Social – DATAPREV.                 |
| 12- Programa Saneamento Básico   | Investir no abastecimento de água, coleta de esgotos e de lixo em municípios com até 30 mil habitantes, para eliminar as condições ambientais responsáveis pela ocorrência de agravos à saúde ou que ofereçam riscos iminentes ao seu aparecimento.  |
| 13- Energia das Pequenas Comunidades                                   | Proporcionar o acesso à energia elétrica para as pequenas comunidades isoladas não atendidas pela rede convencional de distribuição de energia.  |
| 14- Projeto Agente Jovem de Desenvolvimento Social e Humano            | Definir uma proposta de ocupação para jovens de 15 a 17 anos em situação de risco e vulnerabilidade social, que não configure trabalho, mas que possibilite, de fato, sua permanência no sistema educacional e proporcione experiências práticas que o preparem para futuras inserções no mundo do trabalho. |
| 15- Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência                 | Assegurar os direitos, promover condições de acessibilidade e combater a discriminação de pessoas portadoras de deficiência.   |
| 16- Programa de Desenvolvimento do Turismo no Nordeste                 | Reforçar a capacidade da Região Nordeste em manter e expandir sua crescente indústria turística, contribuindo para o desenvolvimento sócioeconômico regional.  |
| 17- Programa Amazônia Sustentável                                      | Contribuir para o fortalecimento econômico e social das comunidades extrativistas da região amazônica, ao promover o uso sustentável e a conservação da biodiversidade, além de assegurar seu bem-estar e aumentar a eficácia da gestão de seus problemas.   |
| 18- Programa de Reinserção Social do Adolescente em Conflito com a Lei | Articular e estimular os esforços do sistema sócio-educativo instituído pelo Estatuto da Criança e do Adolescente, de forma a possibilitar a inclusão do adolescente em conflito com a lei no meio social.   |
| 19- Programa Morar Melhor  | Viabilizar o acesso à moradia, bem como elevar os padrões de habitabilidade e de qualidade de vida das famílias de baixa renda, assim consideradas aquelas com rendimento mensal de até três salários mínimos, que vivem em localidades urbanas e rurais.  |
| 20- Programa Nacional de Controle da Malária                           | Reduzir a incidência da malária, reduzir a mortalidade e as formas graves da doença, eliminar sua transmissão em áreas urbanas nas capitais e manter a ausência da transmissão da doença nos locais onde ela tiver sido interrompida.  |

|  |   |
|--|---|
| 21- Programa Novo Mundo Rural  | Assentamento de trabalhadores rurais através do acesso à terra, compreendendo diversas ações (obtenção de terra, gestão da política fundiária, gestão de sistemas informatizados, assistência social às famílias acampadas e implantação de assentamentos) e consolidação de assentamentos, provendo infra-estrutura social e de produção, de modo a garantir sua sustentabilidade. |
| 22- Programa Bolsa Família   | Combater a fome, a pobreza e outras formas de privação das famílias; promover a segurança alimentar e nutricional e o acesso à rede de serviços públicos de saúde, educação e assistência social, criando possibilidades de emancipação sustentada dos grupos familiares e de desenvolvimento local.  |
| 23- Programa Fome Zero   | Implantar uma política nacional de segurança alimentar e nutricional no Brasil, por meio da articulação de ações dos três níveis de governo e da sociedade civil, contribuindo para que todas as famílias brasileiras tenham condições de se alimentar dignamente com regularidade, quantidade e qualidade necessárias à manutenção de sua saúde física e mental.                   |
| 24- Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais | Assegurar o fornecimento, na rede do Sistema Único de Saúde, de medicamentos de elevado valor unitário ou que, pela cronicidade do tratamento, tornam-se excessivamente caros para serem suportados pela população em geral.  |
| 25- Programa de Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes          | Prevenir e combater a violência, o abuso e a exploração sexual comercial de crianças e adolescentes.  |