



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FATECS**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL: INSTRUMENTO DE CONTROLE DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**PRISCILA FURTADO DE ALMEIDA**  
**RA Nº 2070156/0**

**PROF. ORIENTADOR:**  
**JOÃO ALBERTO DE ARRUDA**

**Brasília/DF, junho de 2010**

**PRISCILA FURTADO DE ALMEIDA**

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL: INSTRUMENTO DE CONTROLE DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Prof(a). Orientador(a): João Alberto de Arruda

**Brasília/DF, junho de 2010**

**PRISCILA FURTADO DE ALMEIDA**

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL: INSTRUMENTO DE CONTROLE DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Prof(a). Orientador(a): João Alberto de Arruda

**Banca examinadora:**

---

**Prof(a). João Alberto de Arruda  
Orientador(a)**

---

**Prof(a).  
Examinador(a)**

---

**Prof(a).  
Examinador(a)**

**Brasília/DF, junho de 2010**

À Deus, pela força de todos os dias,

ao namorado, Rafael Melo, por todos esses  
anos de felicidade, amor e apoio,

à minha família, por tudo, são eles a razão  
da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

À todos os professores do curso de Ciências Contábeis do Uniceub, que de alguma maneira contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao professor Antônio Carlos Chagas, pela imensa ajuda que me concedeu na escolha do tema e por todos os conselhos.

Ao professor orientador, João Alberto Arruda, por toda orientação para a realização desse trabalho, pelas correções e os conselhos.

À toda equipe de Controle Interno do Supremo Tribunal Federal, onde realizei estágio na área de auditoria operacional e de gestão. Muito obrigada a cada um, por esses dois anos de aprendizado e muita alegria.

Aos colegas do UniCEUB, pelo companheirismo e amizade durante esses quatro anos de curso.

## RESUMO

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o controle das atividades da Administração pública seria efetivado por órgãos de controle externo e interno e incluiu o controle operacional de suas ações no rol de competências do Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar de controle externo no Brasil. A função controle visa fiscalizar se a atividade pública está sendo realizada conforme os princípios constitucionais que lhe são impostos, corrigindo práticas ineficientes. No processo de controle operacional da Administração pública vem aumentando a demanda pela realização de auditoria de natureza operacional, um instrumento de controle importante da moderna Administração pública que, baseada em uma administração gerencial, busca a qualidade e eficiência dos serviços prestados e a transparência de suas informações para a sociedade. A auditoria de natureza operacional é uma modalidade da auditoria que objetiva avaliar as atividades, programas, projetos e os processos operacionais do governo quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia, visando o aperfeiçoamento da gestão pública e melhorando os níveis de transparência e *accountability*, que diz respeito à obrigação que o governo possui de prestar contas à sociedade em decorrência da delegação de poder que esta passa para o governo, pois o Estado representa a própria sociedade e tem o dever de prestar contas à ela.

**Palavras chave:** Administração Pública, Controle, Auditoria de natureza operacional, Eficiência, Qualidade, Prestação de contas, Sociedade.

## LISTA DE SIGLAS

|         |  |
|---------|--|
| CGU     | Controladoria Geral da União   |
| DASP    | Departamento Administrativo do Serviço Público                                   |
| EFS     | Entidade de Fiscalização Superior  |
| GAO     | Controladoria Geral dos Estados Unidos   |
| ILACIF  | Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras                |
| INTOSAI | Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores                 |
| LRF     | Lei de Responsabilidade Fiscal   |
| OAG     | Escritório do Auditor-geral do Canadá  |
| OLACEFS | Organização Latino-Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores |
| PrND    | Programa Nacional de Desburocratização   |
| TCU     | Tribunal de Contas da União  |

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....                                      | 9  |
| <b>1 ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE</b> .....                      | 12 |
| 1.1 Evolução da administração .....                          | 12 |
| 1.2 A reforma administrativa brasileira .....                | 14 |
| 1.3 Controle .....   | 16 |
| 1.3.1 Fundamentos .....                                      | 17 |
| 1.3.2 Classificação .....                                    | 18 |
| <b>2 CONTROLE OPERACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> ..... | 21 |
| 2.1 Aspectos gerais .....                                    | 21 |
| 2.2 Auditoria de natureza operacional .....                  | 23 |
| 2.2.1 Conceito e características .....                       | 23 |
| 2.2.2 Contexto histórico .....                               | 27 |
| 2.2.3 Processo da Auditoria de natureza operacional .....    | 30 |
| 2.2.4 <i>Benchmarking</i> .....                              | 33 |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....                                       | 35 |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....                                     | 38 |



## INTRODUÇÃO

A evolução da Administração pública, do modelo burocrático ao gerencial, é um dos fatores que explica o uso de mecanismos de controle para fiscalizar as ações do Estado. A administração atual, baseada no modelo gerencial, é voltada para resultados e busca atingir a eficiência e a qualidade dos serviços públicos. Além disso, mantém como característica principal o enfoque no cidadão, o que contribui para uma maior exigência da sociedade perante a transparência de suas ações.

O controle da Administração pública tem sua origem desde a criação dos primeiros Estados, surgiu da necessidade de verificar se a execução de suas ações estava sendo realizada de acordo com as normas legais e para o desenvolvimento do interesse da sociedade. (ROCHA, 2008)

A Constituição Federal de 1988, conforme estabelecido no art. 70, definiu que esse controle, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, econômico, operacional e patrimonial, seria efetivado por meio de órgãos de controle externo e interno para fiscalizar a observância dos princípios constitucionais da Administração pública na execução de suas atividades. Em parágrafo único, dispõe ainda que qualquer pessoa envolvida com bens ou valores públicos estará sujeita à prestação de contas.

Um mecanismo de controle que vem se destacando no setor público, efetivando o controle operacional da Administração pública é a auditoria de natureza operacional. Apontada como um dos instrumentos de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas, essa nova técnica da auditoria vem sendo implementada, no Brasil, pelos tribunais de contas, órgãos responsáveis pela atividade de controle externo.

A auditoria de natureza operacional examina a gestão da Administração pública quanto aos aspectos da economia, eficiência e eficácia, e vem sendo realizada com o objetivo de promover o aumento da transparência, a *accountability* do governo com a sociedade, que é a obrigação de se prestar contas em decorrência de delegação de poder, e contribuindo para a melhoria da gestão pública.

O tema de auditoria de natureza operacional foi escolhido diante do fato de que, em tempos de recursos escassos, a auditoria de natureza operacional aparece como um instrumento que auxilia no controle da administração pública, de forma a avaliar como os recursos disponíveis a execução de suas atividades estão sendo utilizados e, principalmente, por ser esse instrumento de prestação de contas à sociedade, que demanda cada vez mais transparência e acesso às atividades públicas. Portanto, o estudo desse tema vem contribuir para o conhecimento sobre essa nova modalidade de auditoria.

Sendo assim, esta pesquisa tem como problema: A auditoria de natureza operacional, na contemporaneidade, tem sido um instrumento de controle importante para a administração pública?

O objetivo geral do trabalho é perceber a importância da auditoria de natureza operacional como instrumento de controle da administração pública. Os objetivos específicos são: Apresentar o processo de modernização da Administração pública, no contexto da Reforma do Estado; Apresentar as características do controle da Administração pública; Conceituar e caracterizar a auditoria de natureza operacional.

A pesquisa foi feita através de levantamento bibliográfico em livros, dissertações de mestrado, artigos científicos, publicações em periódicos e web sites que tratam do tema, visando adquirir maior conhecimento sobre o assunto e as informações necessárias para a realização deste estudo.

Este trabalho se divide em cinco partes. A primeira parte é composta pela introdução que visa a apresentação do tema, expondo o objetivo geral do estudo, os objetivos específicos e o problema.

A segunda parte traz uma breve apresentação sobre a modernização da Administração pública que evoluiu de uma administração patrimonialista para a gerencial, modelo este que, por suas características de enfoque no cidadão, eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos, preconizou a necessidade de criação de órgãos de controle para fiscalizar as ações públicas.

A terceira parte apresenta o controle da Administração pública, trazendo o conceito de controle, seu fundamento e classificação, dando ênfase ao controle que é realizado através de controle externo e interno.

Na quarta parte do trabalho é apresentada a realização do controle operacional da Administração pública efetivado pela auditoria de natureza operacional, trazendo uma revisão da literatura sobre seus conceitos e termos utilizados, bem como sua evolução histórica no mundo e no Brasil, e o processo básico de realização desse tipo de auditoria.

A quinta e última parte traz a conclusão, onde se apresenta o fechamento da pesquisa com base no estudo desenvolvido.

# 1 ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE

## 1.1 Evolução da Administração Pública

Na década de 70, inicia-se um período de crise econômica mundial que colocou fim no modelo estatal da época caracterizado pela forte intervenção do Estado na economia e na sociedade. É nesse mesmo contexto que cresce a insatisfação à administração pública que seguia o modelo burocrático weberiano, ao qual utilizava princípios de um sistema administrativo impessoal, neutro e racional. (ABRUCIO, 1998)

A crise econômica mundial ocasionada pela crise do petróleo, que na época causou um período de grande queda da economia, foi um dos fatores que contribuíram para o desenvolvimento da crise do modelo de Estado. Outros fatores foram: a crise fiscal, iniciada pela perda da receita do Estado através de tributos; a situação de “ingovernabilidade” pela qual o Estado passava, visto que o governo estava incapacitado de resolver os problemas da sociedade por sobrecarga de atividades e por falta de recursos; a globalização e as transformações tecnológicas. (ABRUCIO, 1998)

O declínio do modelo estatal estava envolvido em seus três aspectos: fiscal, social e administrativo. O primeiro aspecto era caracterizado pela ativa intervenção estatal na economia, o segundo aspecto, conhecido como o Estado de bem-estar, também com forte intervenção estatal, tinha como objetivo principal a realização de políticas públicas sociais, e o terceiro aspecto era relacionado ao funcionamento interno do Estado que seguia um modelo burocrático e tradicional. (ABRUCIO, 1998)

É visível que a forma de administrar do Estado não estava gerando resultados satisfatórios. Sua grande interferência não estava mais condizente com uma economia em forte crescimento, com o processo de globalização pelo qual o mundo atravessava, e com uma sociedade que necessitava cada vez mais das atividades públicas.

A sobrevivência do Estado estava sujeita à redefinição do seu papel na sociedade e na economia, pois seu perfil intervencionista não era mais capaz de funcionar conjuntamente com um mundo capitalista globalizado. A Reforma do Estado foi a solução encontrada para resolver o problema da crise que atingiu seus três aspectos, para conseguir superar a crise fiscal, redefinir as formas de intervenção do

governo e reformar a administração pública. (NUNES, 2004)

É no terceiro aspecto do Estado que se encontra o ponto importante para a discussão deste estudo, a reforma da administração pública. Verificar-se que a administração pública passou, ao longo dos anos, por três reformas administrativas que resultaram nos três modelos da administração pública: patrimonialista, burocrático e gerencial.

No modelo patrimonialista, das sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas, os bens públicos eram utilizados como se fossem uma extensão do poder soberano, pois não se fazia a distinção entre o que era público e privado. Em consequência desse fato, a corrupção e o nepotismo eram características da administração pública dessa época. (GRANJEIRO, 1996)

Com o advento da democracia e do capitalismo a administração patrimonialista dá lugar ao modelo burocrático que surgia com a proposta de combater o nepotismo e a corrupção patrimonialista. Esse novo modelo estava voltado para a profissionalização, criação de carreiras públicas, hierarquia funcional, impessoalidade e o formalismo. (GRANJEIRO, 1996) Segundo Granjeiro (1996, p. 200), “a qualidade fundamental da administração pública burocrática é a efetividade no controle dos abusos, seu defeito, a ineficiência”.

É na metade do século XX, no contexto da crise econômica mundial e da Reforma do estado, que emerge o modelo atual da administração pública. No lugar da administração burocrática começa a se desenvolver uma administração mais eficiente voltada para resultados e essencialmente com enfoque no cidadão. Essa mudança ocorre em decorrência do desenvolvimento tecnológico e da globalização mundial, pela necessidade do aumento das funções econômicas e sociais do Estado e pela carência de uma administração pública eficiente. (GRANJEIRO, 1996)

Na administração pública gerencial a eficiência e a qualidade na prestação dos serviços públicos são suas características primordiais. (GRANJEIRO, 1996) Nunes (2001, p. 65), acrescenta outras características básicas como: “o enfoque no cidadão e na obtenção de resultados, a limitação de poderes, a descentralização e o controle e responsabilização dos gestores públicos”. Segundo a autora:

Esta estrutura conceitual pressupõe dos órgãos e entidades da administração pública uma clara definição de visão e missão estratégica; o estabelecimento de objetivos e metas de longo prazo; a fixação de metas anuais de desempenho; o desenvolvimento de indicadores que permitam a mensuração deste desempenho; o uso destes indicadores para a melhoria da efetividade dos programas levados a cabo e a comunicação dos resultados para o público e os órgãos de controle (NUNES, p. 65).

## 1.2 A Reforma administrativa brasileira

No Brasil, a substituição do modelo patrimonialista pelo burocrático se deu em 1936, no governo de Getúlio Vargas. A administração burocrática foi adotada, mas não superou as expectativas quanto à eficiência das atividades públicas. (PEREIRA, 1998)

Os princípios da administração burocrática foram inseridos no Brasil através da criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP. Seguindo os moldes weberianos, esse tipo de administração era baseado no princípio do mérito profissional que levou à instituição do concurso público e das carreiras públicas. (GRANJEIRO, 1996)

Com a inconformidade do modelo burocrático o país sofre a primeira tentativa de reforma administrativa gerencial em 1967, através do Decreto-Lei 200/67. A instituição desse decreto-lei foi uma tentativa de superar o rigor da administração burocrática que promoveu a descentralização da administração indireta, transferindo as atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, com objetivo de obter maior eficiência operacional. (PEREIRA, 1998)

Contudo, essa tentativa de reforma administrativa através do Decreto-Lei 200/67 fracassou, pois ao se preocupar apenas com a expansão e desburocratização da administração indireta, deixou-se de lado a rigidez e ineficiência da administração direta ou central, o que levou apenas ao enfraquecimento da administração burocrática. A contratação de empregados sem concurso público para a administração indireta e o não desenvolvimento de carreiras públicas foram fatores que também levaram ao fracasso dessa tentativa de reforma gerencial. (PEREIRA, 1998)

Uma nova tentativa importante de reforma, ocorreu nos anos 80, com a criação do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização – PrND. O programa visava revitalizar e agilizar as organizações do Estado, descentralizar a autoridade e promover a eficiência. O PrND também realizou ações para o desenvolvimento do Programa Nacional de Desestatização, que pretendia conter os excessos de expansão da administração descentralizada, promovida pelo Decreto-Lei 200/67. (PEREIRA, 1998)

Porém, as tentativas de reformar a administração são paralisadas com a promulgação da Constituição de 1988, segundo afirma Granjeiro (1996, p. 205-206):

O Congresso Constituinte promove um surpreendente retrocesso burocrático, ao estender para os serviços sociais do Estado e para as próprias empresas estatais as mesmas regras burocráticas rígidas que se adotam no núcleo estratégico do Estado. [...] e, assim, retirou da administração indireta a sua flexibilidade operacional, ao estender às fundações e autarquias públicas as mesmas normas de funcionamento que regem a administração indireta.

Com isso, percebe-se que o Brasil simplesmente ignora a crise econômica pela qual o mundo inteiro atravessava e a crise da forma de intervenção do Estado na economia e na sociedade, ocorrida no final dos anos 70. A essa altura a maioria dos países capitalistas e democráticos estava substituindo uma administração rígida e centralizada, caracterizada pela burocracia, pela administração gerencial.

O país só percebe essas crises a partir de 1987, quando a sociedade brasileira compreende que estava vivendo fora do tempo e que era urgente adotar uma administração eficiente e orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos. Mas, durante um grande período só serão resolvidos os problemas econômicos, enquanto a administração pública passa por algumas tentativas de reforma sem sucesso. (PEREIRA, 1998)

É no governo de Fernando Henrique Cardoso, a partir de 1995, que surge nova oportunidade para a reforma administrativa gerencial. Essa reforma tinha além de outros objetivos, o de fortalecer a competência da administração central e descentralizar a administração pública através da implantação de “agências autônomas” e de “organizações sociais” controladas por contratos de gestão. A nova tentativa que deu certo exigiu mudança constitucional e tornou mais eficiente e

moderna a administração pública, voltando-a para o atendimento dos cidadãos. (PEREIRA, 1998)

Essas reformas administrativas pelas quais o mundo inteiro passou foram necessárias à medida que a sociedade demandava mais comprometimento do Estado com as questões sociais e mais transparência em relação às atividades públicas. E a democracia se mostra como um fator determinante para o estabelecimento de uma administração que fosse voltada para resultados, pois com ela o Estado passou a existir para satisfazer as necessidades da sociedade e não mais para seu próprio interesse, sendo apenas fazedor de leis e normas.

Com o advento de uma administração voltada para resultados, eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos, além de enfoque no cidadão, se fez necessária a criação de órgãos de controle para efetuarem fiscalização nas atividades da administração pública, com a finalidade de assegurar o cumprimento de normas e o alcance das metas e objetivos em benefício do interesse da sociedade.

### **1.3 Controle**

A palavra controle, segundo definição de Meirelles (2001, p. 624), “em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

O controle, como função administrativa, tem sua origem desde a criação dos primeiros Estados, na medida em que estes cresciam em tamanho e importância. Esse crescimento aliado à centralização de poder nas mãos de monarcas determinou a concepção de mecanismos que fossem compatíveis com a nova realidade do Estado. Com essa mudança passam a ser criadas estruturas de controle em praticamente todos os reinos. (ROCHA, 2009)

O controle surgiu pela necessidade do Estado e dos cidadãos de controlar as ações do próprio Estado para que fossem garantidos o cumprimento das normas legais e a realização de metas de bem-estar e desenvolvimento de interesse comum. Esse controle é efetivado pelo Estado sobre si mesmo e dos cidadãos, e da sociedade sobre o Estado. (ROCHA, 2009)



Os mecanismos de controle visam assegurar que a Administração pública desenvolva suas atividades com observância aos princípios constitucionais que lhe são impostos, como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Ele tem a finalidade de fiscalizar e corrigir os atos da administração pública, podendo ser exercido por todos os três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, por todos os órgãos da Administração e pela sociedade. (DI PIETRO, 2001)

### 1.3.1 Fundamentos

A necessidade de controle da administração pública tem seu fundamento em legislação. A Lei nº 4.320/64, que normatizou as finanças públicas no Brasil, definiu algumas características sobre o controle das contas públicas, em seu art. 75, a saber conforme informa Santos (2008, p. 5):

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Foram definidas características como a universalidade do controle, abrangendo todos os atos da Administração, desde as receitas e despesas, direitos e obrigações; a individualização do controle para cada um dos agentes da administração, que fossem responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento de programas de trabalho em termos físico-financeiros. (SANTOS, 2008)

O Decreto-lei nº 200/67, que institucionalizou a reforma administrativa do Estado para o modelo gerencial, que busca a eficiência e a qualidade na prestação dos serviços públicos, estabeleceu alguns princípios da Administração Federal, entre eles o controle, e definiu o seu alcance, indicando a necessidade de prestação de contas por todos aqueles que fossem responsáveis pelos bens públicos. (SANTOS, 2008)

A Constituição Federal de 1988, também estabeleceu o controle da Administração pública, abrangendo os controles externo e interno da administração, e a prestação de contas à sociedade, conforme definido no art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das Entidades da Administração Direta e Indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utiliza bens e valores públicos ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

A partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência das atividades da administração pública passou a ser dever dos gestores públicos ao definir uma série de controles que viabilizavam o controle da sociedade, disponibilizando, assim, a qualquer pessoa as informações públicas. (SANTOS, 2008)

### **1.3.2 Classificação**

O controle pode ser classificado quanto ao órgão que o exerce, podendo ser administrativo, efetuado pela própria administração, legislativo ou judicial; quanto ao momento em que se efetua o controle, que pode ser prévio, concomitante ou posterior; e quanto ao posicionamento do órgão controlador, caracterizando controle interno ou externo. (DI PIETRO, 2001)

O escopo deste estudo está limitado aos mecanismos de controle quanto ao posicionamento do órgão controlador, caracterizando o controle interno ou externo. O controle interno se encontra estruturado dentro do órgão que está sendo controlado, devendo estar diretamente subordinado ao dirigente maior desse órgão. Já o controle externo está composto em outro poder, no caso do Brasil, ao poder Legislativo, estando estruturado fora do ente ou órgão que está sendo controlado. (ROCHA, 2009)

Outra diferença que se observa entre o controle interno e externo é que o interno, por estar inserido dentro do órgão que se controla, apresenta uma certa dependência a ele, servindo mais como consultor ao próprio órgão. O controle externo já tende a ter mais independência, por estar fora do órgão que se controla e, assim, assume função mais corretiva do que consultiva. (ROCHA, 2009)

No Brasil, o controle externo, de acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 71, é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, na esfera federal, e dos Tribunais de Contas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O controle interno é parte integrante da estrutura dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, tendo como atribuição, entre outras, apoiar o controle externo. O órgão central de controle interno no Poder Executivo Federal é a Controladoria Geral da União – CGU. (ROCHA, 2009)

Entre as atribuições do Tribunal de Contas da União, como órgão integrante do sistema de controle externo, destaca-se a de fiscalização, sendo essa a atividade principal e original do exercício de controle. Essa fiscalização é exercida mediante auditorias, inspeções, acompanhamentos, entre outros. (ROCHA, 2009)

Outra forma de controle que vem ganhando destaque, consequência da democracia, é o controle exercido pela sociedade. É o que chamam, modernamente, de *accountability*, palavra de origem inglesa que não possui exata tradução para o português, mas a tradução aproximada da palavra é prestar contas. *Accountability* significa a obrigação de se prestar contas em decorrência de delegação de poder à outra pessoa. (ROCHA, 2009) O autor definiu muito bem o termo:

*Accountability* - o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a “obrigação” desses governantes de prestarem contas de suas ações, não só explicitando as políticas e objetivos adotados, como também, a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados. (ROCHA, 2009, p. 64)

A obrigação dos governantes de prestar contas à sociedade pode ser considerada como a própria essência do Estado Democrático de Direito brasileiro, em que o governo é para o povo, e a população possui como direito, garantido em

constituição, o retorno dos governantes sobre o desempenho das atividades públicas. (ROCHA, 2009)

Segundo Souza (2007) é o regime democrático que gera para o cidadão esse direito de controle da administração pública, podendo a sociedade pedir contas, a qualquer momento, a todos os agentes do poder público. E de acordo com a Constituição de 1988, art. 34, as instituições responsáveis por esse controle, como o TCU, por exemplo, devem estar preparadas para prestar contas à sociedade.

Para que a *accountability* ocorra, ou seja, a prestação de contas à sociedade, é necessário que as informações sobre o desempenho do governo estejam disponíveis, de alguma forma, para o conhecimento de todos. Informações essas sobre como os recursos estão sendo utilizados, sobre os gastos públicos, os programas e projetos governamentais, e se as atividades públicas estão seguindo os princípios da economia, eficácia e eficiência. (ROCHA 2008, APUD GAO, 2003)

## 2 CONTROLE OPERACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 2.1 Aspectos Gerais

Com a promulgação da Constituição de 1988, em seu art. 70, foi incluída na legislação a necessidade de se realizar controle operacional no âmbito da Administração pública, que é exercida pelo controle externo, representado pelo Congresso Nacional e com auxílio do Tribunal de Contas da União, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

O Tribunal de Contas da União, no exercício de suas atribuições, vem se destacando pela realização de uma nova modalidade de auditoria, a auditoria de natureza operacional, que se baseia no princípio da *accountability*, disponibilizando a sociedade informações independentes quanto ao desempenho das atividades públicas. (BASTOS, 2002)

No controle operacional da administração pública, a auditoria de natureza operacional é o instrumento de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas, e sua implementação pelo TCU demonstra seu compromisso com o aperfeiçoamento das funções de controle, que se voltam cada vez mais para o benefício da sociedade, para a eficiência e a qualidade na prestação dos serviços, e otimização dos recursos. (BASTOS, 2002)

Com a modernização da administração pública, que está voltada para a obtenção de resultados, o controle evoluiu da tradicional verificação de legalidade dos gastos públicos para incorporar o exame da economicidade, eficiência e eficácia das atividades e programas de governo. Tem se mostrado cada vez mais importante, na realização de fiscalizações, a obtenção de informações fidedignas sobre a atuação dos gestores, órgãos e entidades públicas. E em consequência do Estado Democrático de Direito os administradores públicos têm a responsabilidade de responder ao legislativo e ao público em geral por suas atividades e resultados alcançados, cumprindo seu dever de *accountability*. (GAO, 1995)

O Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO (1995, p. 14), sobre o principal objetivo da auditoria operacional, afirma:

A sociedade deseja saber não somente se os fundos públicos são administrados corretamente e se estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, mas também se os organismos, programas e serviços governamentais estão alcançando seus objetivos e se estão funcionando com eficácia e eficiência.

A auditoria de natureza operacional vem sendo realizada com esse objetivo de promover o aumento da transparência, a *accountability*, o exame da economicidade, eficiência e eficácia das atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais, e contribuindo para a melhoria da gestão pública. Segundo Gomes (2002), essa modalidade de auditoria é um dos mais notáveis desenvolvimentos para a avaliação do desempenho de modernas administrações públicas que se preocupam com o resultado de suas atividades.

Esse instrumento de controle está relacionado com as idéias centrais da nova Administração pública, baseada no modelo gerencial, como a boa prática de gestão, boa governança, qualidade de serviço, atendimento das metas e utilização consciente dos recursos quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. (GOMES, 2002 apud POLLITT, 1999)

A auditoria de natureza operacional surgiu dessa necessidade da evolução da administração pública, em face das limitações da auditoria tradicional ou contábil, que se limitava à verificação de informações financeiras. Com o exame dos processos administrativo-operacionais esse tipo de auditoria visa apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios, ações antieconômicas, ineficazes e práticas abusivas. (ARAÚJO, 2001)

Araújo (2001, p. 48-49), elenca uma série de benefícios que podem ser alcançados com a utilização da auditoria de natureza operacional:

- aumento de receitas;
- melhoria do desempenho;
- redução de custos;
- melhoria dos controles;
- racionalização de procedimentos;
- acréscimo de resultado.

Pode-se afirmar que a auditoria de natureza operacional é um importante instrumento de controle por buscar atender as novas exigências da administração pública moderna, comprometida com o alcance de resultados, qualidade e eficiência, e com as expectativas da nova sociedade que prima pela transparência da gestão

pública, aumentando a participação da sociedade perante as atividades do Estado.

## **2.2 Auditoria de natureza operacional**

### **2.2.1 Conceito e características**

A crescente demanda pela prática de auditoria operacional no setor público tornou-se tão intensa que se acredita ser essa a razão da grande quantidade de denominações e conceitos que esse tema apresenta. (BITTENCOURT, 2005)

Entre os doutrinadores do assunto e órgãos de controle, existe uma falta de consenso muito grande sobre a melhor denominação para a auditoria de natureza operacional. Na revisão da literatura sobre o tema foram observadas variadas denominações e conceitos, mas que de maneira geral tratavam da mesma questão.

Auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria dos três “E” (economia, eficiência e eficácia), auditoria de desempenho, auditoria de otimização de recursos, auditoria de efetividade, são algumas denominações que foram encontradas. Araújo (2001) afirma que apesar das inúmeras denominações que são encontradas sobre o tema, ao se analisar os conceitos, é possível observar que eles variam um pouco, mas na essência tratam do mesmo assunto.

No Brasil a denominação utilizada pelo órgão de controle externo, o Tribunal de Contas da União (TCU), assim que a prática desse tipo de auditoria começou a ser executada, era auditoria de desempenho. Mas, no ano 2000, o termo foi substituído pela denominação auditoria de natureza operacional como pode ser observado na última publicação do TCU do seu “Manual de Auditoria de Natureza Operacional”. A justificativa da mudança foi em razão da Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, inciso IV, incluir a fiscalização operacional no rol de competências do TCU. Esse termo foi adotado para evitar a contestação da legalidade das fiscalizações. (ROCHA, 2007, p. 7)

Em seu Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2000, p. 15), o Tribunal de Contas da União define a auditoria de natureza operacional:

Avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal, abrangendo duas modalidades: auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa.

A auditoria de desempenho operacional avalia ações do governo quanto à economia, eficácia e eficiência, preocupando-se com todos os aspectos da gestão pública, bem como seus resultados. Na avaliação de programas, o objetivo é avaliar a efetividade dos programas e projetos de governo. (TCU, 2000)

Já a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras - INTOSAI não adota essa divisão de modalidades da auditoria operacional como o TCU e a define como uma avaliação, por pessoa independente, dos programas, atividades e organismos da administração pública quanto à eficiência, eficácia e economia e aponta como objetivo principal da auditoria operacional a realização de melhorias para a gestão pública. (INTOSAI, 2005)

Araújo (2001) também aborda esse objetivo ao afirmar que a auditoria operacional consiste na análise e avaliação do desempenho de uma organização, com o objetivo de emitir recomendações que contribuirão para a melhoria nos aspectos de eficiência, eficácia e economia.

Jund (2007) afirma que a auditoria operacional consiste na avaliação, total ou de parte, dos processos operacionais das unidades da administração pública federal, de projetos, programas de governo, atividades, com objetivo de emitir opinião sobre a gestão adotada.

Lopes de Sá (1990) define esse tipo de auditoria como aquela que examina a forma de operar dos diversos órgãos e funções de uma empresa. Objetiva avaliar como funcionam os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos.

O exercício da auditoria operacional busca verificar a qualidade dos processos da organização e os resultados alcançados, e como estes irão refletir no tempo passado/presente. Os pontos verificados esgotam-se no presente e têm como relação ações já efetuadas no tempo passado. (GIL, 1999)

Segundo ele alguns dos objetivos da atuação da auditoria operacional



são:

- avaliar o nível de operacionalização das unidades consoante os normativos vigentes;
- verificar a adequacidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização;
- estimular a qualidade organizacional. (GIL, 1999, p. 25)

Para o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO (1995), auditoria operacional consiste na busca por evidências, com o objetivo de avaliar o desempenho da organização, programa, atividade ou função do governo, com a finalidade de melhorar a prestação de contas públicas e facilitar na tomada de decisões. A auditoria operacional segundo o GAO (1995) divide-se em auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas. A primeira objetiva avaliar a forma como os recursos estão sendo empregados pela organização, no tocante à economia e à eficiência, já a auditoria de programas verifica os resultados alcançados pelos programas de governo, se estes estão sendo eficientes e se leis e regulamentos estão sendo seguidos.

Já para o Escritório do Auditor-geral do Canadá – OAG (1995) a auditoria de natureza operacional é o exame e a avaliação das operações de uma organização, verificando se estas estão sendo realizadas com eficiência e consoantes as normas estabelecidas.

Neste trabalho será utilizada a denominação de auditoria de natureza operacional, adotado pelo Tribunal de Contas da União, em função do órgão ser um dos precursores, no Brasil, da prática desse tipo de auditoria. Os demais termos e definições serão tomados como sinônimos, em razão, de todos eles centrarem-se no mesmo assunto.

Contudo, para se estabelecer uma melhor compreensão do conceito da auditoria de natureza operacional é importante desenvolver um breve estudo de seus três elementos fundamentais: economia, eficiência e eficácia. Os três “Es” da auditoria de natureza operacional, como são conhecidos, também têm apresentado diversas definições, muitas vezes com conteúdos semelhantes, por isso é importante delimitar o significado de cada um deles em relação ao tema que está sendo desenvolvido.

(ARAÚJO, 2001)

Agir com economia está relacionado à aquisição de insumos ao menor custo, sem prejudicar a qualidade; a eficiência refere-se à utilização racional dos recursos, em que o objetivo é tornar melhor aquilo que já era feito; e a eficácia corresponde à relação entre os objetivos alcançados e os pretendidos. (ARAÚJO, 2001)

De acordo com a INTOSAI (2005), o termo economia pode ser entendido como a obtenção e utilização de recursos ao menor custo possível, para se realizar uma atividade ou ação, sem afetar sua qualidade, sendo necessária a existência de um critério de avaliação ou motivo para se estabelecer uma medida de economia.

Prossegue, afirmando que quanto à definição de eficiência, esta mantém relação com a economia. Uma gestão com base na eficiência sugere a utilização da menor quantidade de recursos para se obter o máximo de resultados. Sua avaliação pode ser feita através de comparações com outras atividades semelhantes, com outros períodos do exercício ou até mesmo por normas da entidade pública. Já a eficácia refere-se à realização dos objetivos traçados. Ela pode ser medida pela relação entre os resultados que foram fixados e os resultados alcançados por uma atividade ou ação.

É o que também afirma o Tribunal de Contas da União (TCU, 2000, p. 107-109) ao definir os três termos da seguinte maneira:

Economicidade - minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

Eficiência - relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo.

Eficácia - grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

Rocha (2007) inclui também a efetividade no conceito de auditoria operacional, que avalia os resultados alcançados com a implementação de ações e o impacto que podem causar na sociedade. Mas são poucos os autores que abordam a efetividade, pois grande parte dos doutrinadores acredita que é uma avaliação que se refere à parte exterior da organização, não a afetando diretamente. (LEAL, 2006) Albuquerque (2006), afirma que as principais Entidades Superiores de Fiscalização

(EFS) também consideram apenas os três termos no conceito de auditoria de natureza operacional.

Nesse trabalho será adotado apenas os três “Es”: a economia, a eficiência e a eficácia, em razão de poucos autores reconhecerem a efetividade no conceito de auditoria de natureza operacional. Foi observado também, que a definição de eficácia abrange o significado de efetividade, ou seja, a eficácia que é, para a maioria dos autores, a relação entre o objetivo proposto e o objetivo alcançado, tropeça no significado da efetividade, que é a própria realização dos objetivos. Essa relação é confirmada por Araújo (2001, p. 39) ao afirmar que a definição de eficácia segundo a INTOSAI abarca o significado de efetividade.

Em resumo, a definição dos três “Es” que mais se relaciona ao objetivo principal dessa auditoria, pode ser assim colocada: (a) economicidade refere-se à operacionalização das atividades da administração pública aos menores custos possíveis; (b) eficiência diz respeito ao alcance dos objetivos com base na minimização dos custos operacionais, sem diminuir a qualidade dos serviços prestados; (c) eficácia está relacionada ao atingimento das metas propostas pela entidade ou programa, citado por Oliveira. (1996, apud BACK, 1991, p. 8)

Com base em todas as definições que foram apontadas, a auditoria de natureza operacional pode ser apresentada como a avaliação, por pessoa independente, dos programas, atividades, projetos, processos operacionais da administração pública quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e efetividade, tendo por objetivo a verificação da gestão adotada e a emissão de recomendações que visam à melhoria do desempenho operacional.

### **2.2.2 Contexto Histórico**

Um dos marcos iniciais da auditoria de natureza operacional foi o VII Congresso realizado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras - INTOSAI, em 1971, quando foi aprovado o conceito de auditoria integral, que abarcava a realização de auditoria operacional para a avaliação de responsabilidades

administrativas e programáticas. Além dessas responsabilidades a auditoria integral avaliava também a responsabilidade financeira, sendo esta realizada pela auditoria contábil. A partir desse acontecimento, países como o Canadá, EUA, Austrália, Inglaterra e Suécia passaram a aceitar a auditoria de natureza operacional como componente da auditoria integrada. (ARAÚJO, 2001)

Já em 1972, o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO, reconhecido como um dos principais responsáveis pela expansão da prática de auditoria de natureza operacional no setor público, publicou a primeira versão das normas de auditoria governamental, conhecido como Livro Amarelo, denominada de Normas para Auditoria de Organizações, Programas, Atividades e Funções Governamentais. O livro, embora voltado para todas as formas de auditoria, é uma das maiores contribuições para a auditoria operacional, uma vez que definiu o conceito, o campo de atuação e as primeiras normas a ela relacionadas. (ARAÚJO, 2001) A versão do livro em português foi traduzida pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Por sua vez, o Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras – ILACIF, hoje denominado Organização Latino-Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACEFS, foi o responsável pela introdução do termo na América Latina. (NASCIMENTO, 2002)

Em 1985, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia através do Ato nº 548, publicou o seu Manual de auditoria. Este tratava da auditoria de natureza operacional como componente da auditoria integral. (ARAÚJO, 2001)

Oliveira (1996) afirma que a auditoria de natureza operacional teve a sua primeira perspectiva de aplicação na administração pública brasileira com a edição do Decreto 93.874 de 1986, cujo artigo 10, parágrafo segundo, estabelecia que a auditoria além de verificar os atos da gestão, com o objetivo de atestar a exatidão e a regularidade das contas, deveria avaliar a aplicação de recursos, quanto à eficiência e eficácia.

Porém, foi através da promulgação da Constituição Federal de 1988, que se deu a institucionalização da auditoria de natureza operacional no setor público brasileiro, que entre as competências do Tribunal de Contas da União elencou:

Art. 71 [...] IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, [...] (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, p. 64).

Mas, mesmo antes da Constituição de 1988 incluir a auditoria de natureza operacional no rol de competências do TCU, o tribunal já se preparava para iniciar a prática dessa nova modalidade de auditoria. Atendo à diretriz do IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, que recomendou aos órgãos de controle estenderem suas avaliações para a auditoria operacional, o TCU promoveu treinamento para seus servidores com especialistas do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO sobre o tema. (ARAÚJO, 2001; BASTOS, 2002)

A Resolução nº 17 do Tribunal de Contas da União, de 1994, estabeleceu como uma das finalidades da auditoria, dentro do enfoque do desempenho operacional, avaliar a conduta dos organismos auditados e os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais, o que reforçava a admissão da auditoria de natureza operacional. (ARAÚJO, 2001)

Em 1998 o TCU publicou o seu “Manual de Auditoria de Desempenho”, que posteriormente, no ano 2000, foi denominado “Manual de Auditoria de Natureza Operacional”. O manual apresenta as características da auditoria de natureza operacional e os procedimentos adotados pelo órgão na realização desse tipo de auditoria. (TCU, 2000) A auditoria de desempenho é uma das denominações, utilizadas por alguns doutrinadores e órgãos de controle, da auditoria de natureza operacional. A denominação foi modificada como forma de evitar a contestação da legalidade das fiscalizações realizadas pelo TCU.

Leal (2006), afirma que um dos impulsos definitivos para a instituição da auditoria de natureza operacional se deu com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que atribui aos tribunais de contas o dever de alertar as entidades públicas sobre os fatos que comprometem os custos e resultados dos programas de governo, tornando obrigatório o exame da eficiência e eficácia desses programas.

Apesar da institucionalização da auditoria de natureza operacional ter se dado em 1988 por força constitucional, a sua efetiva implementação ainda está se

processando e muito caminho ainda há que se percorrer. Os tribunais de contas vêm sendo grandes responsáveis por sua expansão no setor público. O Tribunal de Contas da União vem realizando trabalhos importantes na área, se destacando principalmente pela realização de auditorias de programas do governo, uma modalidade da auditoria operacional segundo o TCU.

O Tribunal de Contas do Estado da Bahia, por exemplo, realizou várias traduções publicadas de importantes documentos da auditoria de natureza operacional, que contribuíram para a expansão e o conhecimento dessa nova modalidade para o setor público brasileiro. Podemos citar: “Diretrizes para aplicações de normas de auditoria operacional” da INTOSAI, “Normas de auditoria governamental” da GAO, dentre outras.

### **2.2.3 Processo da Auditoria de natureza operacional**

A realização de auditoria de natureza operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública e fornecer opinião independente sobre o desempenho da atividade pública à sociedade. (TCU, 2009) Sua aplicação se dá principalmente às áreas em que o trabalho de auditoria seja de grande valor para promover a economia, a eficiência e a eficácia. (INTOSAI, 2005)

No processo de realização da auditoria de natureza operacional, segundo Araújo (2001, p. 65), podem ser observados basicamente quatro etapas: Planejamento, Execução, Relatório e Acompanhamento. A seguir serão sintetizadas essas quatro etapas do processo da auditoria de natureza operacional.

A etapa de planejamento consiste em definir os objetivos e o escopo da auditoria, a metodologia a ser utilizada, os critérios, as questões de auditoria, a estimativa dos recursos, custos e o prazo de realização. De acordo com o modelo do TCU, nessa etapa também é elaborado um importante papel de trabalho, chamado de matriz de planejamento, que auxilia a equipe de auditoria na fase de execução, tratando-se de uma esquematização das informações relevantes do planejamento da auditoria. (TCU, 2009)

Attie (1998, p. 14) ressalta a importância de um planejamento bem elaborado:

A execução de um trabalho que dirija para que os objetivos propostos sejam alcançados é dependente, em essência, da elaboração de um eficiente planejamento de auditoria. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame. O planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo.

Araújo (2001, p. 66-67) descreve alguns fatores importantes que devem ser analisados na etapa do planejamento:

- Conhecimento detalhado dos processos operacionais utilizados pela entidade, do sistema de controles internos e sua confiabilidade;
- Riscos de auditoria;
- Identificação de áreas importantes a serem analisadas;
- Procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- Questões relacionadas com economia, eficiência e eficácia;
- Existência de indicadores de desempenho;
- Trabalhos de auditorias anteriores.

Os critérios a serem utilizados na realização de auditorias de natureza operacional, que são as situações ideais, além de estarem de acordo com normas, leis, os princípios fundamentais de contabilidade, entre outros, estão relacionados essencialmente a parâmetros de desempenho, que nem sempre são encontrados na legislação, e por isso devem ser pesquisados parâmetros adotados por outras instituições do mesmo ramo da atividade ou por organismos internacionais reguladores da área auditada. (SOUZA, 2007)

Ao final do planejamento é elaborado um relatório final, contendo os dados coletados e as conclusões da auditoria que se pretende realizar. São elaborados também programas de auditoria, que constituem os passos específicos para um

direcionamento lógico das atividades que serão executadas, de acordo com o plano de auditoria. (SOUZA, 2007)

A etapa de execução é a fase do desenvolvimento dos trabalhos de campo, com base no plano de auditoria e o relatório final (TCU, 2000). Nessa etapa os procedimentos de auditoria são aplicados nas áreas analisadas, objetivando a obtenção de evidências que irão fundamentar a opinião do auditor. Os procedimentos utilizados na auditoria de natureza operacional são os mesmos da auditoria contábil. (ARAÚJO, 2001)

As evidências encontradas constituirão papéis de trabalho, que servem como fundamentação às conclusões da auditoria. Os papéis de trabalho são arquivados em pastas, podendo auxiliar em uma posterior revisão dos trabalhos pelos auditores e nos trabalhos de auditorias subseqüentes. Não existe, para a área governamental, uma regra específica quanto ao tempo de guarda desses documentos, mas acredita-se que, para os Tribunais de Contas, três anos seria um prazo razoável, e no caso de auditorias internas, prazo de dois anos, contados a partir da data de apreciação do relatório e julgamento das contas para as auditorias externas. (ARAÚJO, 2001)

Durante os trabalhos em campo, também são desenvolvidos achados de auditoria, que são fatos relevantes constatados pelo auditor, por não estarem de acordo com os critérios pré-estabelecidos. Os achados de auditoria fundamentam as conclusões e as recomendações que serão feitas no final do trabalho. (SOUZA, 2007)

Os efeitos e as causas dos achados de auditoria devem ser mensurados, pois esses demonstram a necessidade de ação corretiva e sua causa é a base para as recomendações. Na realização de auditorias de natureza operacional pelo TCU, os achados de auditoria formam a chamada matriz de achados, que sintetiza todas as situações encontradas, seus efeitos e causas, otimizando a execução dos trabalhos. Com base nos achados, são elaboradas as recomendações e o auditor finaliza a etapa de execução. (TCU, 2000; TCU, 2009)

As recomendações devem visar à melhoria do desempenho, como afirma Araújo (2001, p. 108):



Tais sugestões deverão ser construtivas, visando ao aprimoramento dos controles internos, à redução dos custos, ao aumento da economia, da eficiência e da eficácia na utilização dos recursos públicos, [...].

Na etapa do relatório, os resultados do trabalho de auditoria são apresentados. São descritos o objetivo da auditoria, a metodologia utilizada, os achados, as evidências, as conclusões do auditor e as recomendações. O relatório representa a finalização do trabalho de auditoria (ARAÚJO, 2001). Este é encaminhado ao gestor público para comentários, e no caso de auditoria externa, posterior encaminhamento ao Ministro-relator para ser submetido à Corte e após apreciação pelo Tribunal. (TCU, 2009)

São as recomendações apresentadas no relatório da auditoria que trarão sugestões de melhoria para aperfeiçoar os processos operacionais da entidade auditada, aumentando a eficiência e a qualidade dos serviços prestados e contribuindo para a utilização consciente dos recursos. (ARAÚJO, 2001)

Na etapa de acompanhamento o auditor verifica se as recomendações estão sendo implementadas, de forma a garantir a eficácia do trabalho de auditoria. Essa fase normalmente ocorre durante a realização de auditoria subsequente. (ARAÚJO, 2001)

O acompanhamento de auditorias realizadas pelo TCU utiliza um instrumento chamado Plano de Ação. Ele contém as metas adotadas e os prazos para a implementação das recomendações pelo auditado. Por meio desse documento, que é elaborado ao final da fase de Relatório, o auditor exerce o acompanhamento das ações programadas, além de coletar elementos para o planejamento de novas auditorias. (SOUZA, 2007)

#### **2.2.4 Benchmarking**

O *benchmarking* é uma técnica que busca as melhores práticas utilizadas em uma empresa para aplicá-las em outra empresa, objetivando implementar melhorias. No propósito de melhorar o desempenho operacional das atividades da

administração pública essa técnica tem sido muito utilizada na realização de auditorias de natureza operacional, voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. O objetivo dessa técnica é aperfeiçoar as atividades de uma organização por meio de comparações de desempenho com outras organizações que realizem as mesmas funções da entidade que está sendo auditada. (TCU, 2000a)

A avaliação comparativa, segundo a INTOSAI (2005, p. 60):

É um processo de comparação dos métodos, processos, procedimentos, produtos e serviços de uma organização (um programa) com os de organizações (programas) que se destaquem de maneira sistemática nas mesmas categorias.

A aplicação da técnica de *benchmarking* estimula uma revisão objetiva dos processos, práticas e sistemas, desenvolve critérios para o seu funcionamento, identificando as melhores formas de operação, e aumenta a credibilidade das recomendações da auditoria. (INTOSAI, 2005)

Segundo o TCU, existem três tipos de *benchmarking*, a saber: organizacional, de desempenho e de processo. O *benchmarking* organizacional é a comparação de uma organização com outras similares, o *benchmarking* de desempenho utiliza para a avaliação comparativa indicadores e padrões de desempenho, normalmente relacionados a aspectos de produtividade, utilização de recursos, entre outros, e o *benchmarking* de processo é realizado através de comparações de processos das organizações, como procedimentos utilizados, sistemas e processos administrativos (TCU, 2000a).

## CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo consistiu em perceber a importância da auditoria de natureza operacional como instrumento de controle da administração pública, garantindo que as ações públicas sejam realizadas com observância aos princípios constitucionais que lhe são impostos.

Para tanto, fez-se necessário um estudo sobre a evolução dos modelos da Administração pública, que no contexto da Reforma do Estado se consolidou no modelo gerencial, aonde suas características de busca por resultados, enfoque no cidadão, eficiência e qualidade na prestação de serviços exigiram a criação de mecanismos de controle para fiscalizar a atividade pública. Necessário se fez também um breve estudo sobre a função controle na área administrativa, dando destaque para os tipos de controle interno e externo que são efetuados por cada um dos três poderes e pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, respectivamente.

Para estudar a auditoria de natureza operacional foi preciso verificar seu conceito, seu contexto histórico e o processo de realização. Observou-se que não há consenso sobre sua denominação e há alguma divergência quanto à sua definição. A nomenclatura a qual se utilizou neste estudo é a mesma utilizada pelo Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar responsável pelo controle externo no Brasil. Apesar da divergência sobre sua definição, a maioria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e doutrinadores do assunto, apresentam a auditoria de natureza operacional como um instrumento de avaliação da atividade pública quanto à economia, eficiência e eficácia.

Através da realização de auditoria de natureza operacional se obtém opinião independente da gestão pública adotada, nos programas, atividades, projetos do governo e sobre seus processos operacionais e recursos utilizados, efetivando um controle da Administração pública quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, que são alguns dos princípios constitucionais que devem ser observados na realização de suas atividades.

A auditoria de natureza operacional é uma nova técnica que vem sendo difundida no Brasil através dos tribunais de contas e tem se mostrado um instrumento de controle condizente com as necessidades da moderna Administração pública, como pode ser observado através da revisão da literatura em livros, dissertações de mestrado, artigos científicos, publicações em periódicos e *web sites* sobre o tema. A busca pela eficiência e melhor qualidade na prestação dos seus serviços e, principalmente, por estar voltada para o atendimento das exigências da sociedade, fizeram com que os mecanismos de controle se modernizassem para realizar exames além de aspectos apenas de legalidade.

No novo contexto em que vivemos, aonde se demanda muito mais transparência das ações públicas e acesso pela sociedade à informações sobre a gestão pública, além da preocupação com a utilização consciente dos recursos disponíveis que são cada vez mais escassos, a auditoria de natureza operacional tem correspondido à essas exigências. Sua realização também traz benefícios para a própria administração através das recomendações que são feitas pelos auditores, objetivando melhorar a qualidade e a eficiência dos processos operacionais da Administração pública.

Foi observado que o Tribunal de Contas da União tem se preocupado em divulgar para a sociedade todas as auditorias de natureza operacional que realiza, divulgando informações na *internet* que vão desde a etapa do planejamento até o acompanhamento dos resultados da auditoria, o que tem aumentado os níveis de prestação de contas aos cidadãos e transparência, levando informações independentes e seguras sobre a gestão pública.

Com base nas teorias sobre o tema, de autores como: Bastos (2002), GAO (1995), Gomes (2002), Araújo (2001), a auditoria de natureza operacional tem se apresentado como um instrumento de controle importante porque seus objetivos condizem com a realidade da Administração pública moderna, baseada no modelo gerencial, que busca a eficiência, a qualidade dos serviços e a prestação de contas à sociedade. A avaliação realizada pela auditoria de natureza operacional busca aumentar os níveis de transparência, a *accountability* do governo com a sociedade, otimização dos recursos e melhoria da gestão pública. Acredita-se que este estudo poderá contribuir para um maior conhecimento sobre essa nova modalidade de

auditoria que ajuda no controle das ações públicas garantindo sua regular gestão em benefício da sociedade.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública. Um breve estudo sobre a experiência internacional recente.** Cadernos ENAP, n. 10. Brasília, ENAP, 1997.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **Auditoria operacional e seus desafios:** um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Dissertação de Mestrado. Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia – UFBA, Salvador, 2006.

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

ATTIE, William. **Auditoria:** conceito e aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BACK, Sandra Maria Cancelli. **Auditoria Operacional:** sua Aplicação, Implementação e Realização pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Revista do Tribunal de Contas. Porto Alegre: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, ano 9, n. 14, jun. 1995.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa. **A experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria operacional e avaliação de programas governamentais.** Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 33, n. 92, abr/jun 2002.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle.** Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, n. 105, 2005.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Manual de Auditoria de Natureza Operacional.** Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

———. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Técnica de Auditoria – Benchmarking.** Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000a.

———. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.

ESCRITÓRIO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (GAO). **Normas de auditoria governamental; revisão de 1994**. Trad. do Tribunal de Contas da Bahia. Salvador, TCE, 1995. 130p. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie\\_traducoes/gao\\_normas\\_de\\_auditoria\\_governamental4.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie_traducoes/gao_normas_de_auditoria_governamental4.pdf)>. Acesso em: 24 de fev. de 2010.

———. **Government Auditing Standards 2003 Revision**. GAO-03-673G. Disponível em: <<http://www.gao.gov/govaud/yb2003.pdf>>.

ESCRITÓRIO DO AUDITOR GERAL DO CANADÁ (OAG). **Glossário de termos de auditoria: parte integrante do manual de auditoria integrada**. Trad. Do Tribunal de Contas da Bahia. Salvador, TCE, 1995. 64p. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie\\_traducoes/oag\\_glossario\\_de\\_termos\\_de\\_auditoria.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie_traducoes/oag_glossario_de_termos_de_auditoria.pdf)>. Acesso em: 24 de fev. de 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Revista do Serviço Público, ano 53, n. 2, abr/jun de 2002. Brasília: ENAP, 2002.

GRANJEIRO, J. Wilson. **Administração Pública**. J. Wilson Granjeiro – Robinson de Castro. 1. ed. Rio de Janeiro: Vestcon, 1996.

JUND, Sergio. **Auditoria**. 9 ed. São Paulo: Editora Impetus Elsevier, 2007.

LEAL, Márcia Aparecida Pimentel. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública**: um estudo de caso da auditoria operacional da Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos de Pernambuco. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Administração. Universidade Federal da Bahia – UFBA. Salvador, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. **A auditoria como um instrumento de controle e de avaliação das organizações:** um estudo de caso envolvendo o fundo de recuperação do estado do Espírito Santo (FUNRES) com base na auditoria operacional. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 33, n. 92, abr/jun 2002.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. **Auditorias de Desempenho.** Revista do TCE do Município do Rio de Janeiro, n. 26, p. 64 – 74, abr/2004.

OLIVEIRA, Alci Malaquias. **Controle e auditoria governamental com enfoque em auditoria operacional.** Brasília, 1996.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional.** Trad.: ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos & Guerreiro, Cristina Maria Cunha. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie\\_traducoes/intosai\\_diretrizes\\_para\\_aplicacao\\_de\\_normas\\_de\\_auditoria\\_operacional.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie_traducoes/intosai_diretrizes_para_aplicacao_de_normas_de_auditoria_operacional.pdf)>. Acesso em: 24 de fev. de 2010.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil.** Revista do Serviço Público, ano 49, n.1, jan/mar de 1998. Brasília: ENAP, 1998.

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

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão – Uma Forma Eficaz de Promoção de Accountability.** Encontro Nacional da ANPAD, 31. Rio de Janeiro. **Anais ... ANPAD**, 2007.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria Governamental.** Arlindo Carvalho Rocha, Marcelo de Miranda Ribeiro Quintiere. 1. ed. (ano 2008), 1. reimpressão. Curitiba: Juruá, 2009.

SÁ, Antonio Lopes. **Dicionário de Contabilidade.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SANTOS, Nádia Regina Ramos Cardoso dos. **O controle da administração pública: o controle interno e a auditoria interna.** Monografia de Pós-graduação. Pós-graduação Fortium. Faculdade Projeção. Brasília, 2008.



SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. **Auditorias operacionais:** Controle substancial da gestão pública pelos tribunais de contas. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito. Universidade Federal da Bahia – UFBA. Salvador, 2007.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Ciclo de Anop.** Brasília: TCU, 2009. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/ciclo\\_anop](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/ciclo_anop). Acesso em: 20 mai. 2010.