

Auditoria Operacional: conceito, proposta e crítica



**Carlos Wellington
Leite de Almeida**

é servidor do Tribunal de Contas da União, Bacharel em Direito (UNIR), Mestre em Ciência Política (UnB) e Especialista em Programação e Análise Financeira (IMF-Institute).

INTRODUÇÃO

A Auditoria Operacional (ANOp) é uma ferramenta de controle moderno, característica dos países que têm os mais desenvolvidos sistemas de Controle. Trata-se de instrumento de fiscalização que enfoca não a conformidade com leis e regulamentos, mas o desempenho de uma organização na medida em que entrega bens e serviços à sociedade, tendo a **eficiência** como um conceito central em seu desenvolvimento. Sua contribuição mais relevante é trazer para o âmbito da gestão a dimensão de análise de desempenho das organizações. Especialmente no poder público, representa uma visão modernizante, de avaliação dos resultados efetivamente obtidos pelas organizações públicas e entregues ao cidadão.

O presente artigo disserta a respeito do ponto de vista da teoria da ANOp, com ênfase na proposta de ação e nas críticas que lhe são dirigidas. Além disso, discorre sobre o conceito da ANOp, relacionando-o com a insuficiência do enfoque tradicional de fisca-



lização e inclui discussão acerca das novas demandas sociais e da legitimidade organizacional, relacionando esses conceitos com o advento da ANOp. Também trata dos temas da oposição entre conformidade e desempenho, da avaliação de resultados para o cidadão, das relações interorganizacionais e da interdependência entre os Controles Externo e Interno. Afirma a ANOp como ferramenta de empoderamento do Poder Legislativo e explana sobre as principais críticas a essa modalidade de fiscalização.

CONCEITO DE AUDITORIA OPERACIONAL

No Brasil, em geral, adota-se como conceito de Auditoria Operacional (ANOp) o desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), organização encarregada do Controle Externo da gestão pública federal no Brasil. Referida escolha resulta do fato de ser o Tribunal, no Brasil, um órgão ordenador de conduta para toda a Administração Pública e, ao mesmo tempo, um pioneiro do desenvolvimento da ANOp.

Auditoria Operacional (ANOp) é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (BRASIL, 2010, p. 7).

Uma noção central no trabalho de fiscalização da gestão pública é que os diferentes tipos de auditoria governamental devem contribuir para a *accountability*, termo que quer dizer muito mais que simplesmente tornar transparentes os gastos do governo, significando buscar de forma permanente melhores soluções para o uso do dinheiro do contribuinte. Para cumprir com esse objetivo, é necessário que os órgãos de Controle expandam seus pontos de vista para além das questões contábeis e financeiras e incluam a efetiva entrega do bem público ao cidadão. Daí a importância de se contar com ferramenta que permita ao auditor ultrapassar os limites da conformidade e tratar de questões relacionadas aos resultados obtidos.

A auditoria governamental é conduzida para garantir *accountability*. O escopo das auditorias de alcance nacional e local se expande graças à expansão quantitativa de suas dimensões, bem como graças a mudanças qualitativas voltadas para a avaliação dos programas governamentais (SUZUKI, 2004, p. 40)¹.

A ANOp constitui-se, hoje, nesse instrumento de avaliação do desempenho organizacional. Por meio da ANOp, no Brasil, o TCU pôde obter uma inserção muito mais profunda nos diferentes programas de governo, conhecendo detalhadamente os resultados obtidos com cada uma delas. As recomendações expedidas a partir das ANOp têm o potencial de contribuir de forma assertiva e relevante para o aperfeiçoamento dos órgãos e entidades adotados, com isso cumprindo o objetivo que se preconiza no conceito instrumental.

INSUFICIÊNCIA DO ENFOQUE TRADICIONAL

O enfoque tradicional de auditoria revela-se, hoje, insuficiente para o Controle. Modernamente, a atividade de auditoria tem mudado a ênfase para o tema do desempenho. Nesse sentido, a ANOp se apresenta como a ferramenta capaz de promover a desejada mudança de foco. Obter e entregar melhores produtos, ao menor custo, tornou-se uma demanda central de gestão, promovendo com isso uma mudança de foco no trabalho do Controle.

Muito da percepção dessa insuficiência do enfoque tradicional de fiscalização vem da transposição de conceitos e práticas da iniciativa privada para a gestão pública. As organizações públicas e privadas têm mais pontos em comum do que diferenças quanto aos aspectos organizacionais. Essa noção fez com que surgissem estímulos bilaterais entre governo e empresários segundo um processo de mimeti-

zação, em nome do qual as práticas de determinado universo administrativo são copiadas por outro (GALASKIEWICK; WASSERMAN, 1989). A ANOp da gestão pública estabeleceu novas bases no relacionamento entre administradores públicos e sociedade.

NOVAS DEMANDAS SOCIAIS

O desenvolvimento da ANOp se enquadra em um contexto de novas demandas sociais nas quais as mudanças contemporâneas fizeram com que o tema dos resultados ocupasse um lugar de destaque na gestão de organizações, sejam privadas ou públicas. Referidas mudanças tiveram reflexos em todos os aspectos da gestão: Liderança Estratégica, Gerências Médias, Serviços de Suporte, Logística e, também, Controle. Na Administração Pública, a ANOp é a ferramenta mais visível e apropriada para o exercício do novo tipo de Controle que se exige, no qual sobressai uma forte demanda pelo aperfeiçoamento da performance da burocracia.

O segredo da qualidade no exercício de auditoria não está somente na sua conformidade formal, também se deve avaliar sua conformidade material, aspecto que é ainda mais relevante sob a sombra de uma questionada eficiência do sistema (TORRES, 2006, p. 5)².

Com a redefinição do papel do Estado, surgem novos paradigmas de governança e gerência pública, os quais introduzem inovações no conceito tradicional de controle. Agora, a eficiência da gestão se mede mais em termos dos resultados, favorecidos pela delegação de competência e pela autonomia nas decisões dos gerentes públicos, a medição e auto-avaliação do desempenho conforme indicadores de qualidade, eficácia e eficiência (CÁRDENAS, 2003, p. 32)³.

Além do desempenho, outra demanda social a ganhar força foi a **transparência**, e, a esse respeito, a possibilidade de contar com um instrumento que permita conhecer a fundo a relação existente entre as atividades realizadas pelas organizações da Administração Pública e os resultados efetivamente obtidos sinaliza uma mudança radical no trabalho dos órgãos de Controle. Ao mesmo tempo, as auditorias internas, confidenciais, passaram a ser consideradas, definitivamente, um meio inadequado para garantir a desejada *accountability* (POLLITT, 1993). Transparência quer dizer **deixar ver** tanto os resultados em seu estado final quanto o processo utilizado para sua realização (AHUMADA, 2009).

A transparência marca o conjunto de disposições e atos por meio dos quais os sujeitos obrigados têm o dever de disponibilizar às pessoas solicitantes a informação pública que possuem e permitem conhecer, no caso, o processo e a tomada de decisões (FUENTES, 2009, p. 30)⁴.



NOVA LEGITIMIDADE ORGANIZACIONAL

As novas demandas sociais fizeram surgir outro modelo de legitimidade organizacional. Eficiência, isto é, a obtenção de resultados ao menor custo, convertendo-se em exigência central. Organizações que não apresentem padrões elevados de eficiência são condenadas ao descrédito ou, mais ainda, ao desaparecimento. Governos devem prover produtos e serviços de qualidade e adequados à realidade à qual se destinam.

Um governo eficiente implica um processo de adequação dos produtos e serviços desejados às políticas que se supõe serem socialmente aceitáveis e substantivamente convenientes, assim como a gestão dos serviços de um modo cada vez mais efetivo e eficiente (BARZELAY, 2002, p. 24)⁵.

As organizações somente adquirem legitimidade quando refletem as estruturas econômicas e sociais e demonstram respeito pelo sistema em que se inserem. Devem ser capazes de apresentar melhores resultados a menores custos, estabelecendo uma cultura coerente e mecanismos apropriados para garantir efetiva implementação de decisões. Os administradores contemporâneos devem ser inovadores e perceber que a tarefa vital das organizações é proporcionar resultados cada vez melhores à sociedade (DRUCKER, 1992; SUCHMAN, 1995; PORTER, 1996).

As organizações públicas também perceberam os riscos e as oportunidades nascidas com a nova forma de legitimidade. A necessidade de inovar, da mesma forma chegou às unidades de Controle, transformando-as em geradoras de conhecimento e indutoras de melhorias duradouras (SENGE, 2007). Não é incorreto sustentar que as reformas mais significativas da gestão pública desde os anos

de 1980 se voltaram para o esforço de incrementar o desempenho organizacional e que as auditorias governamentais tiveram um papel decisivo a respeito (POLLITT; BOUCKAERT, 2000). Cada vez mais se reforça a noção de que o administrador público deve manusear novas ferramentas para obter melhores resultados em um contexto de orçamentos mais reduzidos.

Os auditores de hoje se ocupam em desenvolver técnicas para monitoramento e identificação de oportunidades para aperfeiçoar a gestão, supervisionar resultados e encontrar alternativas de ação que induzam níveis mais altos de desempenho (FADUL, 1997). Técnicas de avaliação centradas em vantagens competitivas e cultura de monitoramento permanente de resultados, com indicadores específicos ocuparam posição de relevo no controle da gestão pública (GREVE e SALLES, 2007). O desenvolvimento das técnicas de ANOp tem sido um esforço essencial despendido pelos órgãos de Controle na tentativa de adequar os trabalhos a essas demandas sociais cada vez mais prementes por eficiência, eficácia e transparência no uso do dinheiro público.



DESEMPENHO OU CONFORMIDADE?

Uma questão sempre presente no mundo do Controle, sobretudo a partir da afirmação da ANOp como instrumento de exercício da fiscalização governamental é a do equilíbrio que deve haver entre desempenho e conformidade. Ao contrário do que se poderia pensar, a conformidade não deixou de ser um objetivo central das auditorias, sobretudo das auditorias públicas. Ainda que inovadora em sua essência, a ANOp não se destina a substituir as ferramentas mais tradicionais de prestação de contas e de fiscalização, mas a complementá-las.

(...) não se sugere que a Auditoria Operacional seja destinada a substituir a auditoria financeira. Em vez disso, tem sido desenvolvida como um **complemento** à auditoria tradicional (POLLITT et al. 2002, p. 195)⁶. (grifei)

De acordo com o *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GA-GAS), Auditorias Operacionais envolvem a determinação da economia, eficiência e efetividade das organizações do governo, programas, atividades e funções, **adicionalmente** à conformidade com leis e regulamentos (DAVIS, 1990, p. 35)⁷. (grifei)

Não se sustenta, portanto, a ideia de que o foco no desempenho haja feito cair definitivamente a importância da conformidade. Também não se justifica a noção, às vezes ventilada, de que nos países mais desenvolvidos à conformidade haja sido esquecida pelos órgãos de controle. O Livro Amarelo, como é conhecido o *U.S. Government Auditing Standards*, do GAO (*U.S. General Accountability Office*), esclarece que a conformidade continua essencial ao controle da gestão (ESTADOS UNIDOS, 2007). A importância da ANOp se afirmou ple-

namente ao demonstrar que é possível fazer o governo trabalhar melhor (CLARK, 1993), mas as auditorias tradicionais continuam com o papel fundamental de identificar riscos, monitorar resultados e identificar oportunidades de aperfeiçoamento.

A auditoria constitui uma ferramenta de controle e supervisão que contribui para com a criação de uma cultura da disciplina da organização e permite descobrir falhas nas estruturas ou vulnerabilidades existentes na organização (ALVAREZ; RIVERA, 2006, p. 54)⁸.

A mudança de foco nos trabalhos de auditoria teve especial desenvolvimento quando os governos passaram a se concentrar mais nos resultados efetivos e quando perceberam ser a transparência necessária à legitimidade. Um dos principais exemplos é o do *New Public Management* (NPM) britânico (POLLITT, 2007). As mudanças ocorreram de forma rápida e decisiva, segundo a noção de que o tempo é um recurso cada vez mais escasso e deve ser aproveitado ao máximo (POLLITT, 2006). Mas, deve ser sempre lembrado, toda a mudança de foco das auditorias para o tema do desempenho (*performance*) não significou o abandono da conformidade (*compliance*): a busca do melhor desempenho permanece vinculada aos termos da lei.

AVALIAÇÃO DE RESULTADOS PARA O CIDADÃO

Um traço comum na ideia de Auditoria Operacional (ANOp) para quase todas as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) é o foco nos resultados da gestão. Assim ocorre nos Estados Unidos, no Canadá, no Reino Unido e em outros países que adotam esse instrumento de fiscalização. O que se passa, também, no Brasil,

por meio do TCU, a EFS nacional. Com isso, buscam-se oportunidades de aperfeiçoamento de maneira a obter maior impacto e incrementar a qualidade de referidos resultados. A ANOp é uma auditoria que enfatiza os resultados oferecidos pelo governo ao cidadão, levando em conta a eficiência, a eficácia e a efetividade.

A partir da experiência anglo-saxônica, o *National Accounting Office* (NAO) EFS do Reino Unido desenvolveu o conceito de *value-for-money audit* (VFM), como é ali conhecida a ANOp. O conceito serve para esclarecer que o foco da ANOp é o que se obtém de forma concreta com o uso do dinheiro público e não a regularidade legal do mesmo uso (LONSDALE, 2000). Na ANOp, o destinatário do trabalho de auditoria deixa de ser a lei para ser o cidadão, noção essa que se vem gradualmente fortalecendo na Administração Pública brasileira a partir da decisiva orientação de rumos promovida pelo TCU.

Mesmo na ausência de estratégias formais de reforma do setor público para desenvolver serviços públicos centrados no cidadão, esse desejo está implícito nos valores democráticos essenciais, tais como igualdade, justiça e *accountability* pública para o desempenho de agências do sector público (McCARTHY, 2007, p. 1)⁹.

Um dos principais objetivos da Câmara Suprema de Controle (NIK) [EFS da Polônia] é nos tornar mais responsáveis em face das necessidades do cidadão (SULKOWSKA, 2007, p. 2)¹⁰.

Na ANOp, se os resultados obtidos com o uso do dinheiro público não são apropriados para suprir as necessidades do cidadão, não serão considerados adequados ainda que perfeitos do ponto de vista da conformidade. Os “vazios” das políticas públicas, isto é, o não atingimento

de resultados nas políticas públicas são objeto de atenção na ANOp, de forma a manter a satisfação do cidadão no foco.

Auditorias Operacionais no Tribunal de Auditoria da Holanda [*Netherlands Court of Audit* – NCA] enfocam a ‘relação entre a política pública e sua implementação’ (...). Este tópico envolve examinar o gap que normalmente não se cobre entre (a) os objetivos da política pública e as aspirações governamentais nela contidas e (b) como são conseguidos [os objetivos] em termos do desempenho real e dos efeitos sociais (TURKSEMA; POSTMA; HAAN, 2007, p. 2)¹¹.

ATENÇÃO ÀS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS

Ao longo da história da ANOp há uma evolução no tema das relações entre organizações públicas, que pode ser percebida de duas formas específicas. A primeira está na mudança da relação entre o órgão de auditoria e o auditado. A segunda está na preocupação com a análise das relações entre os órgãos que interagem para conseguir determinado resultado por meio de políticas públicas.

Más relações são custosas – atrasos, conflitos, riscos à reputação, questões morais – por mais adversos que sejam, os achados devem ser informados (MORRIS, 2007, p. 3)¹². Diferentemente do que ocorre em uma auditoria de conformidade (*compliance audit*), na qual há uma clara divisão entre auditor e auditado, com o primeiro avaliando o segundo a partir de uma posição superior, em uma auditoria de desempenho (*performance audit*) auditor e auditado se posicionam no mesmo nível. Ainda que a competência para formar conclusões de auditoria seja deferida aos auditores, na ANOp, tradução brasileira para *performance audit*, o

auditado participa ativamente da construção das conclusões.

Com base na experiência do OAG da Noruega [*Office of the Auditor General of Norway* – EFS da Noruega] – boa comunicação com os ministérios e com as agências governamentais é uma condição essencial para Auditorias Operacionais efetivas e com bom resultado. Por isso o OAG continuará a enfatizar a comunicação, e também espera conseguir *feedback* positivo da entidade auditada (BLAKSTVEDT; FORMO, 2007, p. 7)¹³.

Durante a fase do relatório, tanto a equipe de auditoria do OAG [*Office of the Auditor General of Canada* – EFS do Canadá] tentam entrar em acordo quando à viabilidade das recomendações (DEFOY, 2011, p. 7)¹⁴.

No segundo caso, a mudança se verifica na análise do objeto da auditoria. Em uma ANOp interessam os resultados das políticas para o cidadão, independentemente de quantas organizações interagem para obtê-los, como *stakeholders*. Diversas organizações podem ser envolvidas como auditadas em uma ANOp se suas ações são relevantes para a condução da política pública examinada.

Isso põe em destaque a importância de desenvolver formas de auditoria que considerem não só um problema específico, mas também seu contexto. Dessa maneira, as possibilidades de humanizar as auditorias, e assim torná-las mais interessantes, provavelmente aumentariam (PERSSON, 2007, p. 2)¹⁵.

Na ANOp, organização auditora e organização auditada, sem abandonar as posições

funcionais, estabelecem uma relação cooperativa para detectar falhas nas políticas públicas e corrigi-las. Não há qualquer diminuição na autoridade da organização auditora, que não apenas mantém o controle do processo, como ainda pode fazer recomendações mais claras e precisas para o aperfeiçoamento da política pública examinada.

(...) em conclusão, o NAOD [*National Audit Office of Denmark* - EFS da Dinamarca] sustenta que o incremento na abertura melhorou o efeito das auditorias (LAUSTSEN, 2007, p. 4)¹⁶.

Interessante experiência de consideração de interesses de *stakeholders*, tanto internos quanto externos, vem de uma organização militar: a Força Aérea dos Estados Unidos (*U.S. Air Force*). Em geral, as organizações militares são percebidas como apegadas a uma **cultura de sigilo** que lhes dificulta o atendimento às demandas sociais por transparência. Entretanto, o assumir o comando da *U.S. Air Force*, como Chefe do Estado-Maior (*Air Force Chief of Staff*), no ano de 1994, o General Ronald Robert Fogleman deu início a uma intensa reforma em que o principal fundamento foi a consideração dos interesses de todos os envolvidos, tanto de dentro quanto de fora da organização.

Para Fogleman, a gestão de políticas implicava estimular o diálogo, tanto interno quanto externo, sobre questões decisivas, tais como o papel da força aérea e seus serviços auxiliares em relação com os objetivos de longo prazo da segurança nacional (BARZELAY, 2002, p. 25)¹⁷.

A ANOp é uma auditoria que concentra atenção no tema das relações interorganizacionais e tem por intenção induzir mudanças para seu aperfeiçoamento. A consciência de

que os bens e serviços entregues pelas políticas públicas não são gerados à sociedade por uma só organização, mas são o resultado de uma intensa interação entre diferentes organizações está na essência da ANOp. Em suas ANOp na Administração Pública brasileira, o TCU tem deixado clara a atenção às relações interorganizações ao endereçar recomendações a diferentes órgãos governamentais aparentemente não vinculados aos programas auditados, muitas vezes percebidos como dependentes da atuação de uma única organização.

INTERDEPENDÊNCIA ENTRE CONTROLES INTERNOS E EXTERNOS

A ANOp consagra a ideia de integração entre Controles Externos e Internos. O Controle Externo deve prover informação confiável à sociedade, evidenciando resultados e apresentando recomendações de aperfeiçoamento às distintas organizações públicas. O Controle Interno, vinculado à própria organização, deve atuar preventivamente e levar informação ao Controle Externo, na forma de prestação de contas.

Há sistemas de prestação de contas (*accounting*) que proveem informação confiável e oportuna em todos os níveis de tomada de decisão – para gerência e controle interno, e para objetivos de prestação de contas (*accountability*) externa. Apropriados relatórios externos devem ser baseados em apropriados relatórios internos (SHAND, 2006, p. 14)¹⁸.

A avaliação de programas e organizações públicas deve se feita a partir de um conjunto integrado de regras institucionais e rotinas. Assim, a ANOp enfatiza essa integração entre os Controles Interno e Externo para garantir não só uma apresentação clara de resultados organizacionais ao público, mas também que

os diferentes *stakeholders*, isto é, todos aqueles que tenham interesse, direta ou indiretamente, nas políticas, possam influenciar o destino das organizações, com incentivos aos bons resultados e desestímulo aos insuficientes ou inadequados.

PODER LEGISLATIVO E DESEMPENHO ORGANIZACIONAL PÚBLICO

As Auditorias Operacionais (ANOp) se prestam especialmente ao papel de ferramentas da supervisão exercida pelo Poder Legislativo sobre o desempenho das organizações de todo o Poder Público. Em geral, compete ao Poder Legislativo supervisionar o uso dos recursos pelas organizações públicas de qualquer dos ramos do Poder Público. Essa afirmação do Poder Legislativo como instância central das decisões sobre o uso do dinheiro público é essencial para a consolidação democrática.

A prestação de contas é uma prática que fortalece as instituições democráticas. Os países que exigem de seus funcionários públicos e governantes prestar contas de maneira periódica e institucionalizada costumam ser, também, as nações que exibem melhores condições de vida, economias mais fortes e exercem uma melhor defesa das liberdades de seus habitantes (HIDALGO; ZORRILLA, 2008, p. 5)¹⁹.

Entretanto, é bastante comum que, às vezes, o Poder Executivo e não o Legislativo detenha o efetivo domínio do processo orçamentário. É uma realidade que necessita mudar e um dos importantes passos nesse sentido é fortalecer a capacidade de supervisão dos parlamentos, tribunais de contas e controladorias, para que possam medir também a eficiência, a efetividade e a eficácia da despesa pública.

Os orçamentos são com frequência atribuídos por lei a legisladores, pelo menos em termos de autorização e supervisão; contudo, a maioria dos titulares do poder Executivo monopoliza a capacidade institucional, política e técnica para desempenhar um papel poderoso no complexo processo de administração dos recursos públicos (SCHNEIDER, 2005, p. 87).

A ANOp se apresenta como importante ferramenta de fortalecimento da supervisão legislativa. Permite ao Poder Legislativo verificar se a despesa pública realizada pelos outros poderes de fato produz os bens e serviços esperados. Ainda, possibilita identificar falhas em seu provimento e propor medidas de aperfeiçoamento.

Tradicionalmente, os auditores legislativos têm limitado suas atividades às auditorias financeiras e de conformidade. Recentemente, os auditores têm incrementado seus esforços para tratar não só da eficiência, mas também da efetividade das organizações e programas estatais (BROWN; CRAFT, 1980, p. 260)²⁰.

Este componente [Controle Externo] analisa a existência de mecanismos de controle desde fora da instituição (...) não se trata somente de conhecer se um *ombudsman* encaminhou ou não recomendações ou se a ouvidoria gerenciou tantas ou quais queixas, mas também em que medida estas influenciaram na própria política (HERNÁNDEZ, 2009: 20)²¹.

Auditorias internas, inseridas na estrutura do próprio Poder Executivo, cumprem importantíssimo papel no processo de *accountability* das contas públicas, mas não são suficientes. Subordinadas hierarquicamente ao chefe do

Poder Executivo, dificilmente trabalharão com independência suficiente para sozinhas supervisionar a despesa pública realizada. A adequada coordenação entre auditorias internas e externas é que resultará na desejada *accountability* das contas públicas. A ANOp é uma modalidade de auditoria que prestigia e promove a interação entre controles internos e externos.

CRÍTICAS À AUDITORIA OPERACIONAL

Apesar dos aspectos modernizantes, considerados muitas vezes revolucionários, a ANOp é submetida a intensas críticas. Referidas críticas incluem desde a falta de conceitos consolidados até o caráter pouco concreto de muitas das recomendações. A ANOp é uma ferramenta de gestão ainda recente no mundo da Administração Pública e, por certo, muito em seus procedimentos e fundamentos deve ser aperfeiçoado.

Uma primeira crítica à ANOp vem da existência de questões anteriores essenciais ainda não solucionadas. Ela propõe tratar do desempenho de organizações e programas estatais, mas ainda não há nada definitivo acerca de qual deva ser o papel do Estado na economia. Todas as grandes questões econômicas são em essência vinculadas a opções políticas sempre expostas à mudança repentina como consequência da alternância dos dirigentes políticos.

Entretanto, ainda que muito haja sido estudado, algumas das questões sempre presentes são ainda pouco compreendidas, assim como o papel do Estado na economia, como a governança corporativa deveria ser tratada nos países com economias de mercado emergentes, o link entre política, sociologia e governança, e por que há tanta diversidade de modelos de governança ao redor do mundo (BECHT; BOLTON; RÖELL, 2005, p. 74)²².

Intensa crítica às ANOp é apresentada por aqueles que percebem uma crônica insuficiência de informações sobre o contexto em que se desenvolvem os programas de gestão pública. Trata-se, na verdade, de uma grande demanda sócio-política por que as EFS bem conheçam as organizações auditadas. Sustentam os críticos que o contexto sócio-político que envolve as organizações não é conhecido pelos auditores e que os produtos de um processo de ANOp podem ser, por isso, invalidados.

A maior parte dos gerentes operacionais percebem esses processos como se fossem sem importância. Eles participam de muitas reuniões, tratam da extensão de seus problemas, (...) como sabem que não contam com informação específica suficiente acerca de seus mercados e seus clientes para realmente argumentar sobre os méritos dos casos, ao contrário usam sua posição e poder de negociação para simplesmente insistir em objetivos mais e mais elevados, em um esforço para alcançar as expectativas dos analistas (JENSEN, 2003, p. 380)²³.



Há fortes críticas à ANOp resultantes da indefinição dos padrões e da elevada carga de subjetividade que se percebe nos relatórios. Em geral, são usados os padrões das próprias organizações auditadas, o que abre as portas para que estas dominem o processo de auditoria e apresente somente as informações que lhes parecerem convenientes. Diferentemente da análise de conformidade, não há um padrão claro quanto ao que seja “bom” ou “ruim” e qualquer resultado pode ser interpretado como positivo ou negativo a depender do ponto de vista do auditor.

O juízo profissional dos auditores e o senso comum seguirão sendo os fatores mais importantes na *performance audit* (KASENDI, 2007, p. 11)²⁴.

Críticas surgem também acerca da real contribuição da ANOp para o desempenho organizacional e para a *accountability* da despesa



pública. Além da indefinição dos padrões de desempenho e da elevada carga de subjetividade, há, ainda, outro fator importante para piorar as coisas: a possibilidade de se definir quais são os resultados desejados apenas depois de se atingi-los. O elevado grau de indefinição que envolve a ANOp pode impedir que se saiba o que esperar de um programa antes de avaliá-lo e pode levar à produção de relatórios que em pouco ou nada contribuem para o aperfeiçoamento da gestão, fazendo da ANOp um esforço de pouco valor para os órgãos de Controle.

Da mesma forma, medidas por um melhor desempenho não facilitarão a *accountability*. (...) De um ponto de vista relacionado à *accountability*, a ausência de objetivos claros anteriores ao início das operações permite que se possa primeiro atirar a flecha e depois desenhar o alvo ao seu redor (HALACHMI, 2002, p. 373)²⁵.

(...) percebem-se muitos relatórios como sendo irrelevantes porque tratam de assuntos que já haviam sido previamente pesquisados, não produzindo qualquer novidade. Isso levanta a questão acerca da expectativa de um órgão de auditoria apresentar relatórios que sejam úteis para os gestores (TILEMA; BOGT, 2010, p. 18)²⁶.

Finalmente, existem as críticas acerca dos limites que são impostos pelas recomendações resultantes de processos de ANOp. Não haveria incentivo para que o gerente da organização auditada buscasse soluções inovadoras para os problemas identificados pela possibilidade de ser penalizado em caso de que suas inovações não sejam consideradas adequadas em uma avaliação posterior. Mais que propor avanços nas organizações, as ANOp serviriam para impor-lhes limites.

Medidas de desempenho, esquemas de *accountability*, não podem promover performance “fora da caixa” em razão de suas características de auditoria. Quando a medida do desempenho é introduzida para fortalecer a *accountability*, gerentes e suas equipes têm desincentivos para desviar-se dos planos aprovados, mesmo quando os desvios são favoráveis ao interesse público (HALACHMI, 2002, p. 373)²⁷.

CONCLUSÃO

A Auditoria Operacional (ANOp) é ferramenta de fiscalização que enfatiza questões relativas ao desempenho organizacional e não a conformidade dos atos de gestão com as leis e os regulamentos existentes. A maior relevância está no fato de dotar os órgãos de Controle de uma real capacidade de interferir nas políticas públicas de forma mais efetiva, com isso podendo contribuir de forma mais assertiva para o aperfeiçoamento dos resultados oferecidos à sociedade. Pode-se dizer que a ANOp é uma modalidade de auditoria que, ao deslocar seu foco da conformidade para o desempenho das organizações públicas, também move o centro das suas atenções dos meios administrativos para os resultados sociais e, em última análise, das organizações para o cidadão.

A evolução da ANOp contempla o esforço de rompimento com diferentes paradigmas. Esses, em geral, são decorrentes da afirmação prévia de uma forte cultura sancionadora, profundamente enraizada nos órgãos de Controle. A ênfase na conformidade que assim se consolida termina por ofuscar a capacidade que têm as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) de contribuir de forma mais relevante para o aperfeiçoamento da gestão pública. Embora não faça parte da proposta epistemológica das ANOp o abandono da conformidade, certo é que buscam afirmar a prevalência dos resul-

tados sobre os meios utilizados para obtê-los, com isso trazer os trabalhos de auditoria para mais próximo do interesse do cidadão.

Entre as grandes oportunidades surgidas com o advento da ANOp nas EFS está a aproximação cooperativa que promove entre o auditor e o auditado. Ela busca superar a dicotomia que tradicionalmente se instala nos trabalhos de supervisão, com isso redirecionando e unificando os esforços tanto da equipe do órgão de Controle quanto da organização pública avaliada. Uma consequência bastante visível desse remodelamento das relações interorganizacionais é a geração de maior sinergia na Administração Pública, o que fortalece a capacidade de os trabalhos de fiscalização resultarem em efetivas melhorias nos resultados das políticas públicas.

Outra relevante contribuição da ANOp reside no fato de dotar o Poder Legislativo da capacidade de contribuir mais decisivamente para a gestão pública e de, efetivamente, exercer controle sobre os resultados oferecidos ao cidadão pelo Poder Executivo, por meio de suas políticas públicas. As ANOp permitem que o Poder Legislativo destine recomendações de melhoria às organizações executoras em todos os níveis de implementação, desde a concepção das políticas públicas até a efetiva entrega dos bens e serviços públicos, retirando os parlamentos e demais órgãos legislativos de Controle da frágil situação de simples verificadores do cumprimento de itens normativos. Nesse sentido, pode-se dizer que a ANOp realizada pela EFS se constitui em relevante ferramenta de empoderamento do Poder Legislativo em face do Executivo.

Toda essa evolução teórica e prática da ANOp no sentido de avaliar o desempenho das organizações públicas não ocorre, obviamente, à margem de críticas. Importantes debilidades de ordem conceitual e operacional ainda são apontadas pelos especialistas, algumas delas, mesmo, capazes de neutralizar ou reduzir

a importância da maior parte dos ganhos até hoje obtidos. Entretanto, não se deve esquecer de que a ANOp ainda é uma ferramenta de fiscalização relativamente nova no mundo do Controle da gestão pública e que é visível uma forte tendência no sentido de aperfeiçoá-la, não de abandoná-la.

Com relação ao Brasil, importa dizer que a ANOp já mostra sua importância. Boa parte dos principais resultados de fiscalização apresentados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), EFS federal brasileira, são decorrentes de ANOp realizadas em diferentes organi-

zações públicas. Políticas públicas afetas aos diferentes setores da atuação governamental, tais como Educação, Saúde, Segurança Pública e Defesa Nacional, já foram objeto de ANOp do TCU, com excelentes resultados. Os resultados do TCU se fazem visíveis, também, no campo teórico, pois tem sido de grande importância a produção de conhecimento relativo à ANOp no seio do corpo técnico do Tribunal²⁸. E, por fim, entre os mais importantes resultados da ANOp, certamente, figura o da afirmação do desempenho como dimensão analítica essencial do trabalho do Controle.

REFERÊNCIAS

AHUMADA, A.D. Cultura de la transparencia y educación: una visión de corresponsabilidad. In: REYNAGA, J.G. *Derecho a la información: valores y perspectivas*. Guadalajara: Instituto de Transparencia e Información Pública del Estado de Jalisco (ITEI), 2009. p. 11-28. ISBN 978-607-95369-0-9.

ALVAREZ, M.C.V.; RIVERA, Z. La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. *Ciencias de la Información*, Havana, v. 37, p. 53-59, 2006. ISSN 1606-4925.

BARZELAY, M. La nueva gestión pública: una invitación al diálogo globalizado. *Estado, Gobierno, Gestión Pública: Revista Chilena de Administración Pública*, Santiago, ano 1, n. 2, p. 22-28, 2002. ISSN 0717-6759.

BECHT, M.; BOLTON, P.; RÖELL, A. *Corporate governance and control*. ECGI - Finance Working Paper nº 02/2002. Atualizado 2005. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract_id=343461>. Acesso em: 10 abr. 2012.

BLAKSTVEDT, B.; FORMO, H. *The role of communication in the audit process*. Oslo, Office of the Auditor General of Norway (OAG), 2007. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Norway%20Communication%20in%20the%20audit%20process%20Paper%20.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 144*, de 10 de julho de 2000. Aprova o manual de auditoria de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. Com anexo atualizado pela Portaria Segecex 4/2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100707/PRT2000-144.doc>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

BROWN, R. E.; CRAFT, R. Auditing and public administration: the unrealized partnership. *Public Administration Review*, Washington DC, v. 40, n. 3, p. 259-265, 1980. ISSN 0033-3352.

CÁRDENAS, G.H.C. La eficacia del control formal. *Revista de Administración Pública (RAP)*, México, n. 107, p. 23-34, 2003. Disponível em: <http://www.inap.org.mx/portal/images/REVISTA_A_P/rap_107_2003.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2012.

CLARK, S. A. Performance auditing: a public-private partnership. *Public Productivity & Management Review*, San Francisco, v. 16, n. 4, p. 431-436, 1993. ISSN 1044-8039.

DAVIS, D.F. Do you want a performance audit or a program evaluation? *Public Administration Review*, Washington DC, v. 50, n. 1, p. 35-41, 1990. ISSN 0033-3352. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/977292>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

DEFOY, S. T. *Performance auditing at the Office of the Auditor General of Canada: beyond bean counting*. Ottawa: Parliamentary Information and Research Service, 2011. (Background Paper, n. 2011-71-E). Disponível em: <<http://www.parl.gc.ca/Content/LOP/ResearchPublications/2011-71-e.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

DRUCKER, P. F. *La innovación y el empresario innovador: la práctica y los principios*. 3. ed. Traducido por Maricel Ford. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1992. ISBN: 950-07-0341-6.

ESTADOS UNIDOS. *General Accounting Office. Government Auditing Standards*. July 2007 Revision. Disponível em: <<http://www.gao.gov/govaud/d07162g.html>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

FADUL, É. M. C. Redefinição de espaços e papéis na gestão de serviços públicos: fronteiras e funções da regulação social. *RAC: Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 55-70, 1997. ISSN 1415-6555.

FUENTES, L. R. Transparencia: ejercicio soberano para afrontar retos políticos. In: REYNAGA, J.G. *Derecho a la información: valores y perspectivas*. Guadalajara: Instituto de Transparencia e Información Pública del Estado de Jalisco (ITEI), 2009. p. 29-42. ISBN 978-607-95369-0-9.

GALASKIEWICK, J.; WASSERMAN, S. Mimetic Processes within an interorganizational field: an empirical test. *Administrative Science Quarterly*, n. 34, p. 454-479, 1989. ISSN 0001-8392.

GREVE, J. T.; SALLES, J. A. A. A gestão de estratégias com o uso do balanced scorecard garante o alcance dos objetivos estratégicos. *Gestão empresarial*, Ponta Grossa, PR, v. 3, n. 2, p. 57-73, 2007. ISSN 1808-0448.

HALACHMI, A. Performance measurement, accountability, and improved performance. *Public Performance & Management Review*, Newark, v. 25, n. 4, p. 370-374, 2002. ISSN 1530-9756. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/3381131>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

HERNÁNDEZ, E. J. *Reinterpretando la rendición de cuentas o accountability: diez propuestas para la mejora de la calidad democrática y la eficacia de las políticas públicas en España*. Barcelona: Fundación Alternativas, 2009. Documento de trabajo 145/2009. ISBN 978-84-92424-63-4.

HIDALGO, T. G.; ZORRILLA, L. B. La rendición de cuentas: un instrumento de control de vigencia permanente. In: JORNADA UNIVERSITARIA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD, 3., 2008, Montevideo. *Contabilidad y Univesidad: novos desafios*. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2860209>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

KASENDI, J. Applying 3 E's in performance audit. In: PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Estonia.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

LAUSTSEN, I. Trying to be as open as posible. In: PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Denmark%20Rasmussen%20Paper.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

LONSDALE, J. Developments in value-for-money audit methods: impacts and implications. *International Review of Administrative Sciences*, Londres, v. 66, p.73-89, 2000.

McCARTHY, S. The citizen focus in value for money examinations. In: PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Irish%20paper%20for%20Oslo.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

MORRIS, A. Maintaining effective working relationships with key stakeholders. In: PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Australia.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

PERSSON, J.O. In search of a citizen-oriented perspective. In: PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Sweden%20Paper.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. *Public management reform*. Oxford: Oxford Univesity Press, 2000.

POLLITT, C. et al. *Performance or compliance?: performance audit and public management in five countries*. Londres: Oxford University Press, 2002. Reimpressão do original de 1999. ISBN 0-19-829600-2.

POLLITT, C. Audit and accountability: the missing dimension? *Journal of the Royal Society of Medicine*, Londres, v. 86, p. 209-211, Apr. 1993. ISSN 0141-0768.

_____. The new public management: an overview of its current status. *Administration and Public Management Review*, Bucharest, n. 8, p. 110-115, 2007. ISSN 1583-9583. Disponível em: <<http://www.ramp.ase.ro/en/index.php?pageid=3&archiveid=8>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

- _____. Time for public management? In: THE HALLSWORTH CONFERENCE, 1., 2006, Hallsworth.
- PORTER, M. E. *Ventaja competitiva: creación y sostenimiento de un desempeño superior*. 12. reimpr. Traduzido para o espanhol por María Ascención de la Campa Pérez Sevilla. México: Compañía Editorial Continental, 1996. ISBN: 0-02-925090.
- SCHNEIDER, A. Conflito politico e instituições orçamentárias: aprofundando a democracia no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 87-103, 2005. ISSN 0104-4478.
- SENGE, P. *La quinta disciplina: el arte y la práctica de la organización abierta al aprendizaje*. 2. ed., 6. reimpr. Traduzido para o espanhol por Carlos Gardini. Buenos Aires: Granica, 2007. ISBN: 978-950-641-430-6.
- SHAND, D. *Components of good public financial management*. 2006. Disponível em: <http://www.mof.go.jp/international_policy/research/fy2005kenkyukai/1803pfm_8.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2012.
- SUCHMAN, M.C. (1995): Managing Legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy Management Review*, v. 20, n. 3, p. 560-571, July 1995.
- SULKOWSKA, B. Performance auditing in a 'citizen-oriented' perspective. In: I PERFORMANCE AUDIT SEMINAR, 1., 2007, Oslo. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Poland%20Paper.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.
- SUZUKI, Y. Basic structure of government auditing by a supreme audit institution. *Government Auditing Review*, Tokyo, v. 11, p. 39-53, 2004. Disponível em: <<http://www.jbaudit.go.jp/english/exchange/pdf/e11d03.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.
- TILEMA, S.; BOGT, H. J. Politics and performance auditing in Dutch municipalities. 2010. Disponível em <http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/2010/10003/Tillema_10003.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2012.
- TORRES, C. A. S. Reformas transversales en la administración pública: marco metodológico de la evaluación por resultados en el caso de auditoría de segundo nivel. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11., Guatemala, 2006.
- TURKSEMA, R.; POSTMA, K.; HAAN, A. Tripod Beta and performance audit. In: I INTERNATIONAL SEMINAR ON PERFORMANCE AUDIT, 1., Oslo, 2007. Disponível em: <<http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Papers/International%20Seminar%20on%20Performance%20Auditing/Netherland%20Paper.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

NOTAS

Notas (todas em inglês e espanhol são traduções do autor)

- 1 *Government auditing is carried out to ensure accountability. The scope of auditing national and local governments is expanding due to the quantitative expansion in their sizes, as well as to qualitative changes oriented towards the evaluation of government programs.*
- 2 *El secreto de la calidad en el ejercicio de auditoría no está solamente en su cumplimiento formal, también debe evaluarse su cumplimiento material, aspecto que es todavía más relevante bajo la sombra de una cuestionada eficiencia del sistema.*
- 3 *Con el replanteamiento del papel del Estado, surgen nuevos paradigmas de gobernanza y gerencia pública que introducen innovaciones al concepto tradicional de control. Ahora, la eficacia de la gestión se mide más en términos de los resultados, favorecidos por la facultación y la autonomía en las decisiones de los gerentes públicos, la medición y autoevaluación del desempeño conforme a indicadores de calidad, eficacia y eficiencia.*
- 4 *La transparencia marca el conjunto de disposiciones y actos mediante los cuales los sujetos obligados tienen el deber de poner a disposición de las personas solicitantes la información pública que poseen y dan a conocer, en su caso, el proceso y la toma de decisiones.*
- 5 *Un gobierno eficiente implica un proceso de adecuación de los productos y servicios que se desean a las políticas que se supone son socialmente aceptables y sustantivamente convenientes, así como la gestión de los servicios de un modo cada vez más efectivo y eficiente.*
- 6 *However, there is no suggestion that performance audit is intended to replace financial audit. Rather, it has been developed as a complement to traditional audit.*
- 7 *“According to Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS), performance audits involve a determination of the economy, efficiency, and effectiveness of government organizations, programs, activities, and functions, in addition to their compliance with laws and regulation”.*
- 8 *La auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.*
- 9 *Even in the absence of formal public sector reform strategies to develop citizen-centred public services, their desirability is implied in basic democratic values, such as equality, fairness and public accountability for the performance of public sector agencies.*
- 10 *One of the main goal’s of the Supreme Chamber of Control (NIK) is to make us more responsive to citizens needs.*
- 11 *Performance audits at the Netherlands Court of Audit (NCA) focus on ‘the relationship between policy and implementation’ (...). This topic involves examining the gap that we regularly uncover between (a) the aims of policy and the government’s aspirations that it embodies and (b) how these are achieved in terms of actual performance and social effects.*
- 12 *Bad relations are costly—delays, conflict, reputational risks, retention/morale issues—however adverse findings must be reported.*
- 13 *Based on the experience of the Norwegian OAG – good communication with the ministries and government agencies is an essential condition for effective and successful performance audits. Therefore, the OAG will continue to place strong emphasis on communication, and hopes also to gain positive feedback from the audited entity.*
- 14 *During the reporting phase, both the OAG audit team and the organization try to agree on the feasibility of the recommendations.*
- 15 *This highlights the importance of developing ways of auditing that takes into consideration not only a certain*

problem, but as well its context. In this way the possibilities to dress the audits in flesh and blood, and thus make them more interesting, will hopefully increase.

- 16 (...) *in conclusion the NAOD finds that the increased openness have improved the effect of audits.*
- 17 *Para Fogleman, la gestión de políticas implicaba estimular el diálogo tanto interno como externo sobre cuestiones decisivas tales como el papel de la fuerza aérea y sus servicios auxiliares en relación con los objetivos a largo plazo de la seguridad nacional.*
- 18 *There are accounting systems which provide timely and reliable reporting at all levels of decision making – for internal management and control, and for external accountability purposes. Good external reporting needs to be based on good internal reporting.*
- 19 *La rendición de cuentas es una práctica que fortalece las instituciones democráticas. Los países que exigen a sus funcionarios públicos y gobernantes rendir cuentas de manera periódica e institucionalizada suelen ser también las naciones que exhiben mejores condiciones de vida, economías más fuertes y ejercen una mejor defensa de las libertades de sus habitantes.*
- 20 *Traditionally, legislative auditors confined their activities to financial and compliance audits. Recently, auditors have increased efforts to assess not only efficiency but also the effectiveness of state agencies and programs.*
- 21 *Este componente [control externo] analiza la existencia de mecanismos de control desde fuera de la institución (...) no se trata solamente de conocer si un ombudsman ha tramitado o no recomendaciones o si el servicio de atención gestionó tantas o cuales quejas, sino también en qué medida éstas influyeron en la propia política.*
- 22 *However, although much ground has been covered some of the longstanding deepest questions are still poorly understood, such as the role of the state in the economy, how corporate governance should be approached in emerging market countries, the link between politics, sociology and governance, and why there is such a diversity of governance arrangements around the world.*
- 23 *Most line managers realise that these processes are a joke. They go to a lot of meetings, scope the extent of their problems, (...) knowing that they do not have enough specific information about their markets and their customers to actually argue on the merits of the case, instead use their position and negotiating power to simply insist on higher and higher targets in an effort to meet the analysts' expectations.*
- 24 *Auditors professional judgement and common sense will still be the most important factors in performance audit.*
- 25 *Nor will measurement for improved performance facilitate accountability. (...) From an accountability point of view, the absence of clear objectives prior to the beginning of operations amounts to giving permission to shoot the arrow first and paint the bull's-eye around it later.*
- 26 (...) *they regard many reports as being irrelevant, because they cover topics that have been investigated before, and provide no new insights. This raises the question of whether an audit committee can be expected to produce reports that are helpful to managers.*
- 27 *Performance measurement schemes for accountability cannot lead to performance outside the envelope because of its audit characteristics. When performance measurement is introduced to boost accountability, managers and their subordinates have disincentives to deviate from approved plans, even when such deviation is likely to be in the public interest.*
- 28 Ver o artigo **Auditoria Operacional no Comando da Aeronáutica: controle externo e poder aeroespacial no Brasil**, publicado na Revista do TCU nº 116, Set/Dez 2009, no qual se identificam alguns dos principais trabalhos teóricos sobre ANOp desenvolvidos por ministros e auditores do Tribunal de Contas da União (TCU), todos eles publicados na Revista do TCU ou disponíveis na Biblioteca Rubem Rosa, do Tribunal.