

# Auditorias Operacionais com Foco no Princípio da Efetividade: Breve Panorama nos Tribunais de Contas do Brasil

## Luiz Gilberto Monclaro Mury

Auditor público no Tribunal de Contas do RS, graduado em Economia e com doutorado em Estudos Estratégicos Internacionais. Em Novembro de 2017 iniciou projeto de Pós-doutorado na Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, com o tema: Métodos de avaliação de impacto como suporte a auditorias operacionais.

## RESUMO

Segundo normas da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de aferir o desempenho da gestão pública. Dada a relevância do tema, este artigo objetiva investigar se, dentre as auditorias operacionais realizadas pelos tribunais de contas do Brasil, a efetividade do gasto público é analisada, ou seja, se o impacto gerado na população-alvo é mensurado. Para tanto, um questionário foi aplicado a auditores de tribunais de contas brasileiros, tendo como resultado preliminar a constatação de que as auditorias operacionais no Brasil somente realizam análises de economicidade, eficiência e eficácia.

**Palavras-chave:** Auditoria operacional. Tribunal de contas. Efetividade.

## 1 INTRODUÇÃO

Na grande maioria dos países democráticos, existe uma instituição, estabelecida pela Constituição do país ou por seu órgão legislativo supremo, que cumpre a função de auditoria externa independente e técnica do setor público. São as chamadas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs), que, em países como Austrália, Áustria, Canadá, China, Colômbia, EUA, Israel, Nova Zelândia, Peru e Reino Unido, se estruturam na forma de Auditorias ou Controladorias-Gerais, dirigidas por um auditor ou controlador-geral, que define os rumos da organização e responde publicamente pelos trabalhos realizados. Já em países como Alemanha, Bélgica, Brasil, Espanha, França, Grécia, Itália, Japão, Portugal e Uruguai, as EFSs se estruturam na forma de cortes de contas, cujas principais decisões acerca dos gastos públicos são tomadas por um colegiado de ministros ou conselheiros. No Brasil, o sistema de controle público externo é formado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Tribunal de Contas do Distrito

Federal (TCDF), por 26 tribunais de contas estaduais<sup>1</sup> (TCEs) e por seis<sup>2</sup> tribunais de contas com jurisdição municipal (TCMs) (ROCHA, 2002).

Até o início da década de 1970, as EFSs tinham como objetivo básico o controle de natureza formal, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, conformidade legal dos atos administrativos e fidedignidade dos demonstrativos financeiros. Essa sistemática de trabalho começou a se alterar em razão de problemas financeiros nos estados, causados por quatro fatores socioeconômicos: (i) a crise fiscal, oriunda da sobrecarga de atividades acumuladas pelos governos no período pós 2ª Guerra Mundial e da negativa dos contribuintes, que se recusavam a pagar mais impostos por não enxergarem relação direta entre o acréscimo de recursos governamentais e a melhoria dos serviços públicos; (ii) os efeitos nocivos para a economia mundial da crise do petróleo iniciada em 1973; (iii) a crise no *Welfare State*<sup>3</sup>: os novos governos neoliberais consideravam privilégios o que grupos de pressão entendiam como conquistas; e (iv) o fenômeno da globalização, que enfraqueceu o poder dos governos para controlar os fluxos financeiros e comerciais e ditar políticas macroeconômicas (ABRUCIO, 1997).

Paralelamente à cobrança por mais eficiência, economicidade e transparência dos gastos públicos, em decorrência da crise financeira que enfrentavam, diversos países iniciaram reformas em seus serviços públicos seguindo teorias econômicas e princípios desenvolvidos para modelagem de negócios privados (VABO, 2009). Essa onda de reformas, referida na literatura como Nova Gestão Pública (NGP), visava a tornar o serviço público mais eficiente e orientado ao cidadão, usando modelos de gerenciamento do setor privado.

O termo NGP foi empregado pela primeira vez por Christopher Hood (1991), em seu artigo *A gestão pública para todas as estações?*, no qual apresentou os pilares da abordagem, dentre os quais: (i) enfoque no estilo do setor privado para as práticas de gestão pública; (ii) medições de desempenho para o setor público; (iii) ênfase em maior disciplina e parcimônia no uso de recursos públicos.

As primeiras práticas da NGP surgiram no Reino Unido, sob a liderança da primeira-ministra Margaret Thatcher, que realizou mudanças na política de gestão pública em áreas como métodos organizacionais, relações trabalhistas, planejamento de despesas, gestão financeira, auditoria, avaliação e compras. O sucessor de Thatcher, John Major, manteve a política de gestão pública na agenda do governo conservador, lançando programas como *Competindo pela Qualidade*, *Contabilidade de Custos e Orçamentos* e *Iniciativa de Financiamento Privado*.

O modelo da NGP se espalhou pelo mundo com a promessa de atacar dois males burocráticos: o excesso de procedimentos e a baixa responsabilização dos burocratas frente ao sistema político e à sociedade (SANO, 2003). A proposta básica era flexibilizar a administração pública e aumentar a *accountability*<sup>4</sup>, com uma nova forma de provisão dos serviços, com foco no consumidor-cliente. Nesse sentido, importava não somente alterar a metodologia e ênfase do setor público por meio de maior controle financeiro, aumento da eficiência, definição de metas e delegação de poderes, mas também acompanhar os resultados alcançados. No entendimento de Albuquerque (2006, p. 14):

A discussão acerca do enfrentamento dessa crise transbordou da área econômica, chegando ao campo da Administração Pública, com questões

relacionadas à dimensão e ao papel do Estado, à eficiência no gasto público, às relações entre governo e sociedade, à organização dos serviços públicos e modelos e processos de gestão.

'Deste modo, para que as auditorias governamentais pudessem avaliar o novo modelo de gestão pública, tornou-se necessário ir além das análises financeira e de conformidade, passando também a avaliar o desempenho operacional do gasto público no que tange à economicidade, eficiência e eficácia' (ARAÚJO, 2008).

Segundo Pollit et al. (2008), uma parte substancial da atratividade da auditoria operacional está na promessa de responder se os programas e as políticas públicas efetivamente funcionam e se o fazem da maneira mais eficiente possível. Dada a importância do tema, uma pesquisa foi realizada, com auditores públicos brasileiros, para, fundamentalmente, responder à seguinte indagação: as auditorias operacionais elaboradas no Brasil avaliam a efetividade do gasto público? Com o objetivo de responder à referida pergunta, o presente artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução e das considerações finais. A seção 2 contempla uma breve revisão bibliográfica sobre a evolução histórica da auditoria operacional. A seção 3 apresenta a normatização da auditoria operacional segundo a Intosai<sup>5</sup>. A seção 4, por sua vez, discorre sobre a metodologia para a realização da pesquisa que embasa este artigo, enquanto que a seção 5 é reservada à análise das informações coletadas.

## 2 AUDITORIA OPERACIONAL: EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Conforme Araújo (2008), os primeiros registros oficiais sobre avaliação da economicidade e eficiência na gestão pública remontam ao congresso da Intosai realizado em 1971, no Canadá, quando foi apresentado o conceito de auditoria integral. Segundo essa nova visão de auditoria, seria necessário, além da análise da responsabilidade contábil corrente até então, incluírem-se as responsabilidades administrativa e programática, que abrangem questões de economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos. Ademais, esse novo modelo de auditoria, também denominada integrada, analisaria o alcance dos objetivos governamentais propostos, levando-se em consideração os custos e benefícios alcançados.

Em 1972, o órgão responsável pela auditoria, pelas avaliações e pelas investigações do Congresso dos Estados Unidos (GAO)<sup>6</sup> publicou a primeira versão do livro *Padrões de auditoria governamental*, revisado por último em 2011. Já na primeira edição, o livro aponta para a necessidade de auditoria ampla nas instituições que gerem recursos públicos, em conformidade com o conceito de auditoria integral apresentado no congresso da Intosai em 1971 (Fonte: <http://www.gao.gov/assets/680/676159.pdf>, p. 2, acesso em 20/3/2018).

Em 1976, esses conceitos foram apresentados no 9º Seminário Anual da GAO, sendo que a auditoria das dimensões de economicidade, eficiência e efetividade foi denominada como *performance audit*<sup>7</sup> (MORSE, 1976). A posição foi consolidada em âmbito global na Declaração Final do IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, realizado em Lima, Peru, em 1977:

Seção 4. Auditoria de legalidade, auditoria de regularidade e auditoria operacional:

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

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

**3. Os objetivos de auditoria de uma Entidade Fiscalizadora Superior – legalidade, regularidade, economia, eficiência e efetividade na gestão financeira – têm basicamente a mesma importância. No entanto, cabe a cada Entidade Fiscalizadora Superior determinar suas prioridades, caso a caso.** (Fonte: <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>, p. 5, acesso em 16/9/2017, grifos nossos).

As EFSs passaram, então, a regulamentar a realização de auditorias operacionais em seus países, como a *Local Governance Financial Act* (Lei de Finanças do Governo Municipal) de 1982, no Reino Unido, que determinou que também fossem realizadas auditorias operacionais em nível municipal. A *National Audit Office* (NAO)<sup>8</sup> define auditoria operacional como *value for money* (valor por dinheiro), que consiste na obrigação de se avaliar o quanto o contribuinte está recebendo sob a forma de bens e serviços do setor governamental em troca dos impostos que paga<sup>9</sup> (ARAÚJO, 2008, p. 48).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 expandiu o escopo do controle sobre recursos públicos ao introduzir o conceito de fiscalização operacional e busca por economicidade, conforme o art. 70 da CF:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta, quanto à 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. (grifos nossos)

A Emenda Constitucional 19/1998, por sua vez, introduziu o conceito de eficiência como princípio constitucional, alterando o art. 37 da Constituição Federal, como segue:

A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...] (grifo nosso)

Segundo Cobra (2014), ao Congresso Nacional (CN) caberia o controle externo político, enquanto o TCU realizaria o controle financeiro sobre a Administração direta e indireta dos demais Poderes. O texto constitucional determina, ainda, a participação dos tribunais de contas estaduais na fiscalização exercida pelas assembleias legislativas e câmaras municipais, salvo nos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, onde há cortes de contas próprias, e nos estados da Bahia, do Pará e de Goiás, onde há um Tribunal de Contas para a administração estadual e um Tribunal de Contas para seus municípios.

Buscando capacitar sua equipe para auditar a modalidade de auditoria operacional da Administração Pública, em 1998, o TCU firmou acordo de cooperação técnica com o Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID), tendo como resultado a publicação do *Manual de Auditoria de Natureza Operacional no ano 2000*, atualizado, posteriormente, em 2010, com o título *Manual de Auditoria Operacional*.

Inicialmente, o TCU segmentava as auditorias de natureza operacional em duas modalidades: uma dirigida à análise da economicidade, eficiência e eficácia de uma gestão e outra denominada auditoria de programas, que visava a examinar a efetividade de programas e projetos de governo. Na versão mais recente, o TCU uniu as duas modalidades, definindo auditoria operacional como sendo “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” (TCU, 2010, p. 11). Nessa sistemática, o controle externo não se limitaria aos processos, passando a incluir a análise dos resultados da gestão pública nas auditorias. Na prática, ocorreria uma mudança do ente fiscalizador de auditor para consultor, visando a, ao invés de julgar, aprimorar a ação do gestor público (COBRA, 2014, p. 25).

A seção a seguir apresenta as normas internacionais elaboradas pela Intosai e que fundamentam as auditorias operacionais.

### 3 NORMATIZAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicar as conclusões de auditoria, devido à variedade e complexidade das questões tratadas (TCU, 2010, p. 15).

Não obstante, a Intosai, com o objetivo de promover a realização, pelas EFSs, de auditorias governamentais independentes e eficazes, estabeleceu normas internacionais, visando a padronizar procedimentos e condutas. O marco referencial de Normas Profissionais da Intosai se denomina Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI*) e possui quatro níveis. O nível 1 (ISSAI 1) contém os princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou de seu contexto, e foi apresentado no congresso da Intosai em 1977. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFSs, como independência, transparência, *accountability*, ética e

controle de qualidade. O nível 3 (ISSAI 100-999), por sua vez, aborda os princípios fundamentais de cada tipo de auditoria: financeira, operacional e de conformidade. Finalmente, o nível 4 (ISSAI 1000-4999) traduz os princípios fundamentais de auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas, que podem ser usadas na realização de auditorias e, também, ser as normas de auditoria de um país, caso não tenham sido elaboradas. Segundo a norma ISSAI 300, as auditorias operacionais (AOPs) se definem como segue:

A auditoria operacional, como realizada pelas EFSs, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de **economicidade, eficiência e efetividade**<sup>10</sup> e se há espaço para aperfeiçoamento. (Fonte: <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>, acesso em 21/9/2017, grifo nosso).

A mesma norma ISSAI 300 (p. 2) assim define os princípios de economicidade, eficiência e efetividade:

1. O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.
2. O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues, em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.
3. O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

Para realização de auditorias com foco nos princípios da economicidade e eficiência, emprega-se a denominada avaliação de processo, definida por Gertler et al. (2016) como a “*avaliação que enfoca como um programa é implementado e opera; se ele está de acordo com seu desenho original e documentando seu desenvolvimento e operação*”. Para auditar o princípio da efetividade, por sua vez, é necessário realizar avaliação de impacto, definida por Gertler et al. (2016) como a “*avaliação que faz uma ligação causal entre um programa ou intervenção e um conjunto de resultados. A avaliação de impacto responde à seguinte pergunta: qual é o impacto (ou efeito causal) de um programa sobre um resultado de interesse?*” Barros (2012) corrobora essa definição, ao afirmar que o impacto do programa é definido como o contraste entre duas situações: uma real (a situação dos participantes após a participação no projeto) e outra hipotética (a situação em que estariam, caso não tivessem tido a oportunidade de participar do programa).

Nos casos em que se avalia economicidade, eficiência e até eficácia, além dos relatórios, normalmente, existem ações de monitoramento; já as avaliações de impacto, que visam a verificar a efetividade do gasto público, são realizadas pontualmente.

As avaliações de processo e impacto também se diferenciam em relação às metodologias. Enquanto a utilização de questionários, entrevistas, observação direta e dados existentes se aplica à avaliação de processos, todos os métodos de avaliação de impacto tratam, de alguma forma, da questão causa e efeito. Segundo Gertler et al. (2016, p. 39):

Para poder estimar o efeito causal ou o impacto de um programa nos resultados, qualquer método de avaliação de impacto escolhido deve

estimar o chamado **contrafactual**, ou seja, qual teria sido o resultado para os participantes do programa se eles não tivessem participado no programa. Na prática, a avaliação de impacto exige que a equipe de avaliação encontre um grupo de comparação para estimar o que teria acontecido aos participantes do programa sem o programa e, em seguida, faça comparações com o grupo de tratamento que recebeu o programa (grifo nosso).

Visando a identificar se no Brasil são conduzidas auditorias operacionais com foco no princípio da efetividade, uma pesquisa foi realizada nas cortes de contas nacionais. A metodologia utilizada se encontra na próxima seção deste artigo.

#### 4 METODOLOGIA DE PESQUISA

Santos (2006) classifica uma pesquisa primeiramente com relação aos objetivos, que podem ser explicativos, descritivos ou exploratórios. Já quanto às fontes a serem pesquisadas, elas se dividem em bibliográficas, provenientes de experimentos em laboratório ou realizadas em campo. Por fim, quanto ao procedimento de coleta para juntar as informações necessárias à construção dos raciocínios em torno de um fato, fenômeno ou processo, ele pode envolver experimentos, estudos de caso, levantamentos bibliográfico ou documental, pesquisa-ação, pesquisa participante, pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa.

A partir desses conceitos iniciais, definiu-se que a metodologia para a pesquisa em tela tem objetivo exploratório, sendo as fontes empregadas a bibliográfica e os relatórios de auditoria operacional recebidos. O procedimento de coleta de dados foi uma pesquisa qualitativa realizada por meio de questionário enviado para auditores de tribunais de contas brasileiros<sup>11</sup>.

O conceito de metodologia aqui abordado não se refere à estratégia para elaboração de auditorias operacionais em si, mas a formas de coleta de dados que permitam análises quantitativas sobre o tema objeto de auditoria. *O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010)* aponta diversas técnicas de coleta de dados, dentre as quais: questionários, entrevistas, observação direta e uso de dados existentes, este último objeto desta pesquisa. Segundo o Manual:

Geralmente, a análise de dados é um procedimento interativo, isto é, realizam-se análises iniciais na fase de planejamento e, à medida que a auditoria progride, as análises são refinadas. Ampla variedade de técnicas de análise pode ser usada em auditoria operacional, incluindo **análise estatística multivariada, análise por envoltória de dados, análise de regressão**. (Fonte: TCU, 2010, p. 66, grifo nosso).

Considerando que a presente pesquisa é de cunho acadêmico, optou-se por contatar diretamente, via *e-mail*, servidores de cada tribunal de contas nacional que elaborasse auditorias operacionais. Em consequência, frisa-se que as respostas recebidas são a percepção pessoal dos servidores, não expressando a posição oficial das cortes de contas acerca dessa modalidade de auditoria.



Até a finalização do artigo, auditores de 23 das 33 EFSs brasileiras haviam respondido ao questionário, sendo que parte também enviou relatórios de auditoria operacional. Algumas respostas foram enviadas por servidores que elaboram AOP ou são responsáveis por sua supervisão direta. Alguns tribunais solicitaram que o questionário fosse encaminhado via formulário de pedido de acesso à informação. Por fim, houve casos em que o contato foi realizado através da Ouvidoria do órgão.

O material recebido permite o estudo das auditorias operacionais realizadas no Brasil sob diferentes enfoques, entretanto, devido à necessidade de delimitar a extensão do artigo, optou-se por analisar somente o princípio da efetividade, que, conforme o Banco Mundial (GERTLER et al., 2016), se realiza por meio de avaliações de impacto.

O questionário inicia solicitando informação sobre a estrutura do tribunal para a realização de auditorias operacionais e os principais temas objeto das AOPs. As questões que seguem se baseiam, em parte, no roteiro proposto pela Norma ISSAI 3000 (p. 5) e buscam identificar os princípios que norteiam as auditorias operacionais realizadas no Brasil.

Na próxima seção, serão apresentados os achados da pesquisa, sendo que o questionário completo se encontra no Anexo I.

## 5 RESULTADOS

A análise preliminar das informações recebidas permite observar algumas similaridades entre as cortes de contas nacionais. Constatou-se que auditores de 13 tribunais, dos 23 que responderam ao questionário, possuem estrutura própria para a realização de auditorias operacionais (ainda que nem sempre de forma exclusiva). Quanto aos temas auditados, predominam os ligados à educação, à atenção básica, ao meio ambiente e à segurança pública/ao sistema prisional.

Segundo a norma internacional ISSAI 300, as auditorias operacionais devem estabelecer um objetivo claramente definido e que se relacione aos princípios da economicidade, eficiência e efetividade. Ao se questionar auditores das EFSs brasileiras acerca dos princípios regularmente examinados, identificou-se que respondentes de 16 dos 23 tribunais de contas citaram a eficiência; 13, a eficácia; 8, a economicidade; e 7, o princípio da efetividade.

Partindo-se do pressuposto de que é necessária uma avaliação de impacto, para se verificar a efetividade de políticas, programas ou gastos públicos, foram levantadas as metodologias empregadas em 64 relatórios de auditoria operacional recebidos dos sete tribunais que haviam mencionado auditar o princípio da efetividade. Aos auditores dos demais tribunais de contas que responderam ao questionário foi perguntado se eventualmente seu órgão já havia realizado alguma auditoria operacional com avaliação de impacto. As respostas recebidas até a finalização deste artigo foram todas negativas.

Observou-se que, dos 64 relatórios da amostra, apenas quatro AOPs utilizaram técnicas estatísticas que visavam a identificar o impacto de políticas.

A primeira AOP empregou técnicas de regressão simples para avaliar a relação entre os investimentos em obras de esgotamento sanitário e os indicadores epidemiológicos e de desenvolvimento social em alguns municípios. Ainda que ações de saneamento necessitem de um longo período para que possam causar impacto positivo nos indicadores de saúde, reproduzem-se abaixo dois achados da mencionada auditoria:

- Constatou-se, portanto, que o grupo de municípios que não receberam investimentos em obras de esgotamento sanitário possui uma taxa de mortalidade na infância maior do que o grupo dos municípios que receberam investimentos.
- Constatou-se, portanto, que o grupo de municípios que não recebeu investimentos em obras de esgotamento sanitário possui uma taxa de internação por doença diarreica aguda maior do que o grupo dos municípios que receberam investimentos.

Ademais, foi calculado o coeficiente de correlação entre os recursos investidos em obras de esgotamento sanitário e o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)<sup>12</sup>, *demonstrando que, “quanto maior foi o IFDM, menores foram os recursos investidos em obras de esgotamento sanitário, o que se traduz numa expectativa coerente, tendo em vista que foram investidos recursos em municípios que apresentaram indicadores sociais mais baixos.”*

Se a análise em questão incluísse outras variáveis no modelo, permitiria calcular, aproximadamente, o quanto da redução dos indicadores epidemiológicos pode ser atribuído ao investimento em saneamento, ou seja, permitiria chegar mais próximo do real impacto do investimento nos indicadores epidemiológicos.

A segunda AOP visou a responder a seguinte questão: O ensino médio inovador contribui para a permanência dos alunos no ambiente escolar, redução dos índices de evasão e abandono desta etapa de ensino e melhoria no desempenho e na aprovação dos alunos? Para tanto, dentre as técnicas de auditoria, foi realizada uma avaliação de impacto do Programa Ensino Médio Inovador (ProEMI), mediante contratação de empresa especialista neste tipo de análise. Apesar de terem sido detectados problemas com a base de dados, forçando a empresa a analisar, apenas, o ano de 2012, foi possível separar alunos do 1º ao 3º ano do ensino médio em dois grupos<sup>13</sup> e comparar desempenho e evasão escolar de ambos. Dentre as conclusões do estudo, menciona-se:

- Em média, a nota dos alunos de turmas do ProEMI nas disciplinas de matemática e história foi superior à dos alunos que não pertenciam a turmas do programa;
- Em média, a nota dos alunos nas disciplinas de português, biologia, geografia, física e química não sofreu melhora por participarem de turmas do ProEMI;
- Os alunos participantes do programa apresentaram, em média, maior número de faltas em todas as disciplinas analisadas que os alunos de turmas não ProEMI<sup>14</sup>;
- Não existiu diferença na taxa de aprovação dos alunos analisados, independentemente da turma que frequentaram.

A avaliação de impacto acima apontou eventuais falhas no ProEMI no estado avaliado, as quais demandariam uma análise qualitativa, para que fosse identificada a raiz dos problemas. Nesse sentido, ao atuar como um “filtro” prévio, a avaliação de impacto pode subsidiar as metodologias normalmente empregadas nas auditorias operacionais.

A terceira AOP teve como objetivo avaliar a implantação e efetividade do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), sendo que a equipe contou com suporte acadêmico, que forneceu o conhecimento técnico e a experiência necessários para a aplicação da metodologia.

O objetivo inicial foi avaliar se os egressos dos cursos teriam maior chance de estar empregados do que os indivíduos do grupo de controle, que não participaram dos cursos de Formação Inicial Continuada (FIC), e se houve aumento da renda. A análise empregou diferentes grupos de controle e diferentes modelos econométricos, com o objetivo de verificar se os resultados se mantinham.

Em termos gerais, o que se observou, ao se analisar os resultados conclusivos, é que o impacto na empregabilidade dos egressos variou em função de quem fez o curso e do eixo tecnológico. Assim, como medida para tornar os cursos mais efetivos, caberia considerar estratégias que otimizassem a focalização do curso; ou seja, a oferta de cursos deve considerar os setores do mercado de trabalho com maior potencial de absorção dos egressos e que carecem de mão de obra capacitada. Em relação à renda, a avaliação não obteve resultados conclusivos. A avaliação de impacto subsidiou algumas das propostas apresentadas, visando a corrigir as falhas identificadas.

A quarta AOP teve, dentre seus objetivos, o de avaliar o impacto do Programa Universidade Para Todos (ProUni), em relação ao incremento do acesso dos bolsistas ao ensino superior, da sua permanência e do seu desempenho acadêmico. Para tanto, foi contratado um consultor, financiado com recursos externos.

Resumidamente, as análises permitiram concluir que: i) a acessibilidade ao ensino superior é positivamente impactada pelo programa; ii) ser bolsista integral aumenta a probabilidade de permanência em relação ao bolsista parcial; e iii) o desempenho acadêmico dos bolsistas do ProUni não é inferior ao desempenho dos demais alunos que frequentam o ensino superior privado.

Como mencionado anteriormente, o art. 70 da CF introduziu o conceito de fiscalização operacional no Brasil, exercida pelos tribunais de contas, a qual prevê o exame da economicidade, eficiência e efetividade dos gastos públicos. Os dois primeiros princípios, além da eficácia, têm sido regularmente examinados nas auditorias operacionais; a pesquisa em tela, porém, demonstrou que existe espaço para ampliar as auditorias com foco no princípio da efetividade, visto que, somente em quatro relatórios, foram encontradas técnicas estatísticas que visavam a identificar o impacto de gastos públicos. Ademais, frisa-se que, em três dos quatro relatórios, houve necessidade de contratar consultores externos.

Diante do exposto, reforça-se a importância de capacitar o quadro interno dos tribunais de contas, para permitir a regularidade das avaliações de efetividade, alcançando, assim, a análise dos gastos públicos sob todas as dimensões.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo analisar as auditorias operacionais com foco no princípio da efetividade elaboradas pelos tribunais de contas brasileiros. Iniciou-se com uma breve revisão sobre a evolução histórica da auditoria operacional. Na seção 3, foi apresentada a normatização da auditoria operacional, segundo a Intosai. A seção 4, por sua vez, expôs a metodologia para a realização da pesquisa que embasou este artigo, enquanto que a seção 5 foi reservada à análise das informações coletadas.

O levantamento de dados primários nos tribunais de contas do Brasil permitiu observar que poucas instituições afirmaram realizar auditorias com ênfase no princípio da efetividade, sendo que, dessas, somente em quatro relatórios foram encontradas técnicas estatísticas que visavam a identificar quantitativamente a efetividade do gasto público.

Demonstrou-se, assim, que existe uma lacuna nas auditorias operacionais atualmente efetuadas no Brasil, as quais poderiam empregar avaliações de impacto como subsídio às metodologias normalmente empregadas e, deste modo, atender aos anseios da população por maior controle nos resultados dos gastos públicos.

Como limitações do trabalho, apontam-se: (i) a pesquisa bibliográfica sobre auditoria operacional foi restrita a documentos em língua portuguesa; (ii) os questionários foram respondidos com a opinião pessoal dos auditores públicos, não representando, necessariamente, a posição oficial das cortes de contas nacionais, tendo em vista que a consulta não foi institucional. Além disso, dez tribunais não se manifestaram na pesquisa; e (iii) a amostra analisada, composta por 62 relatórios de auditoria operacional, não é suficientemente abrangente para se concluir pela quase inexistência de avaliações de impacto entre as auditorias operacionais realizadas no Brasil.

Por fim, sugere-se, para trabalhos futuros: (i) a ampliação da abrangência da pesquisa, por meio de consulta a tribunais de contas de outros países; e (ii) o desenvolvimento de metodologia que simplifique as ferramentas estatísticas necessárias para auditorias operacionais com foco na efetividade, visando, assim, a disseminar sua utilização.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na Administração Pública.**

Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, Cadernos ENAP, n. 10, 1997. 52 p.

ALBUQUERQUE, Frederico. **A auditoria operacional e seus desafios:** um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

ARAÚJO, Inaldo. **Introdução à auditoria operacional.** 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008. 188 p.

BARROS, Ricardo; LIMA, Lycia. Avaliação de impacto de programas sociais. Por que, para que e quando fazer? In: MENEZES, Naercio (Org.). **Avaliação econômica de projetos sociais.** São Paulo: Dinâmica Gráfica e Editora, 2012. cap.1, p. 13-29.

COBRA, Harley. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. Belo Horizonte: **Revista TCEMG**, out./nov./dez. 2014.

GERTLER, P. et al. **Avaliação de impacto na prática.** 2. ed. Washington, DC: Banco Mundial, 2016. 408 p.

HOOD, Christopher. **A public management for all seasons?** Public Administration, 69: 3-19, 1991. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x/full>>. Acesso em: 6 mar. 2018.

ISSAI 300. **Princípios fundamentais de auditoria operacional.** Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A1575346080157535343F138AD>>. Acesso em: 4 mar. 2018.

ISSAI 3000. **Norma para auditoria operacional.** Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15C416B68015C82A294076D0E>>. Acesso em: 5 mar. 2018.

MORSE, Ellsworth. **Performance auditing – what is it?** Apresentado no 9º Seminário Anual Governamental em Jefferson City, Missouri, em 21/4/1976. Disponível em: <<https://www.gao.gov/assets/180/179981.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. São Paulo: **Revista Lua Nova**, CEDEC, n. 44, 1998.

POLLITT, Christopher *et al.* **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

ROCHA, Carlos. **O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema.** 4 nov. 2002. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=%3E.%20>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

SANO, Hironobu. **Nova Gestão Pública e accountability**: o caso das organizações sociais paulistas. São Paulo: FGV/EAESP, 2003. 149 p.

SANTOS, Antônio R. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: Ed. DP&A, 2006.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.

\_\_\_\_\_. **Manual de Auditoria Operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

\_\_\_\_\_. Fiscalização e Controle. **Normas Internacionais ISSAI**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

VABO, M. **New Public Management - the neoliberal way of governance**. Working papers; nr. 4, 2009. Disponível em: <[http://thjodmalastofnun.hi.is/sites/thjodmalastofnun.hi.is/files/skrar/working\\_paper\\_4-2009.pdf](http://thjodmalastofnun.hi.is/sites/thjodmalastofnun.hi.is/files/skrar/working_paper_4-2009.pdf)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

## APÊNDICE

### PESQUISA SOBRE AUDITORIA OPERACIONAL

Breve descrição da estrutura do Tribunal para a realização de auditorias operacionais.

Quais são os principais temas objeto de auditorias operacionais?

Os objetivos das auditorias operacionais normalmente elaborados pelo Tribunal se relacionam a quais princípios: economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade?

Quais abordagens são primordialmente empregadas: (i) examinar o adequado funcionamento de sistemas; (ii) avaliar se os objetivos/impactos de um programa/uma atividade foram atingidos como planejado; (iii) analisar as causas de problemas específicos.

Para tanto, empregam-se normalmente critérios qualitativos ou quantitativos?

O Tribunal realiza análises de custo-benefício dos gastos públicos?

O Tribunal recorre ao uso de indicadores em seus relatórios? Em caso positivo, que tipo de indicadores: (i) de monitoramento; (ii) de resultados; (iii) de impacto. Favor fornecer exemplos de seus indicadores.

Quais metodologias são normalmente utilizadas: (i) questionários; (ii) entrevistas; (iii) observação direta; (iv) uso de dados existentes; (v) estatística descritiva; (vi) estatística inferencial; (vii) outras.

Comentários (opcional).



Por fim, peço a gentileza de enviar alguns dos relatórios mais recentes de auditoria operacional já públicos.

Atenciosamente,

---

Recebido em 28/08/2018

Aprovado em 09/11/2018

## NOTAS

- 1 Os TCEs têm jurisdição na Administração Pública do respectivo estado e na totalidade de seus municípios, exceto os seguintes casos: (i) Bahia, Pará e Goiás, que possuem um tribunal de contas para a administração estadual e um tribunal para seus municípios; e (ii) São Paulo e Rio de Janeiro, cujas capitais possuem tribunais de contas específicos.
- 2 Atualmente são cinco, pois o Tribunal de Contas do Estado do Ceará incorporou o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará.
- 3 Estado de Bem-Estar Social.
- 4 Termo sem tradução direta para o português. Pode ser entendido como a responsabilização democrática dos agentes públicos por meio de dois mecanismos: accountability vertical, na qual a sociedade controla de forma ascendente os governantes (mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos, entre outros mecanismos) e accountability horizontal, definida como aquela que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre os Poderes (checks and balances) e por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública, a exemplo dos tribunais de contas brasileiros (O'DONNELL, 1998).
- 5 Instituição apolítica, filiada à ONU e que objetiva a troca de ideias sobre as melhores práticas de auditoria pública no mundo. Ver [www.intosai.org](http://www.intosai.org).
- 6 *Government Accountability Office* - Escritório de Responsabilidade Governamental. No Brasil, seria um órgão com objetivos similares aos da Controladoria-Geral da União (CGU), atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União.
- 7 Auditoria de desempenho.
- 8 O *National Audit Office* é um órgão parlamentar independente no Reino Unido, responsável pela auditoria de departamentos do governo central, agências governamentais e órgãos públicos não departamentais.
- 9 No Brasil, conceitua-se como Análise Custo-Benefício (ACB) e consiste em um método para avaliar o impacto econômico-líquido de um projeto público, determinando se é viável do ponto de vista do bem-estar social, por meio da soma algébrica de seus benefícios descontados os custos, ambos trazidos a valor presente. Fonte: Adaptado de [www.observatorio.pt/download.php?id=218](http://www.observatorio.pt/download.php?id=218), acesso em 20/9/2017.
- 10 O termo effect iveness abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (definida como o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo) e efetividade (conceito relacionado aos impactos da atuação pública).

- 11 TCU, TCDF, 26 TCEs e 5 TCMs.
- 12 O índice, calculado pelo sistema FIRJAN, da Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro, tem periodicidade anual, recorte municipal, abrangência nacional e é calculado com base exclusiva em dados oficiais relativos às três principais áreas de desenvolvimento: Emprego e Renda, Educação e Saúde.
- 13 Grupo dos Tratados (inscritos no ProEMI) e grupo de Controle (não participantes do programa).
- 14 Uma hipótese para o maior número de faltas dos alunos do ProEMI pode ser o fato de que eles têm carga horária superior aos que frequentam turmas que não pertençam ao programa.