

PAULO ROBERTO DE CARVALHO NUNES

**PRÁTICAS DE AUDITORIA DE DESEMPENHO EM ÓRGÃOS ESTADUAIS
BRASILEIROS DE CONTROLE INTERNO – ELEMENTOS PARA
CONFIGURAÇÃO DE UM MODELO**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial e Estratégia de Custos

Orientador: Prof. Dr. Serafim Firmo de Souza Ferraz

FORTALEZA

2006

PAULO ROBERTO DE CARVALHO NUNES

**PRÁTICAS DE AUDITORIA DE DESEMPENHO EM ÓRGÃOS ESTADUAIS
BRASILEIROS DE CONTROLE INTERNO – ELEMENTOS PARA
CONFIGURAÇÃO DE UM MODELO**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial e Estratégia de Custos

Aprovada em 28/agosto/2006

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Serafim Firmo de Souza Ferraz (Orientador)

Prof. Dr. José Ednilson de Oliveira Cabral

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D

Para Xica, com amor.

Para Bruno, Maíra e Lana, com carinho.

Para seu Jesus e dona Alda, com saudades.

AGRADECIMENTOS

A Deus, força e razão maior de tudo o que existe.

À minha família, especialmente minha esposa, Xica, e meus filhos, Bruno, Maíra e Lana, pelo apoio à realização deste trabalho e pela compreensão em virtude de ausência em muitos momentos.

Aos meus pais, seu Jesus e dona Alda, pela educação que me proporcionaram em meio às dificuldades da vida.

Ao Professor Doutor Serafim Ferraz, pela disposição e persistência em compartilhar conhecimentos e oferecer orientação para elevação de meu aprendizado.

Aos Professores Doutor Marcus Vinicius e Doutor Ednilson pelas sugestões e recomendações de melhoria apresentadas como componentes da Banca Examinadora.

À Professora Doutora Sandra Santos, coordenadora do MPC, pelo apoio e constante motivação.

Ao Governo do Estado do Ceará, na pessoa da senhora Mônica Clark, Secretária da Controladoria, pelo importante apoio na realização da pesquisa de campo e estudo de caso.

Aos auditores e coordenadores técnicos dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, os quais compartilharam dados e informações que viabilizaram a análise e conclusões sobre as práticas de auditoria de desempenho exercidas em seus estados.

Ao Mário Ernesto, pelos diálogos acerca da validade de uma dissertação de mestrado.

RESUMO

As práticas de auditoria de conformidade tendem a se limitar aos aspectos legais e normativos que regulam as ações, enquanto as de auditoria de desempenho vão mais adiante, agregando nos aspectos qualitativos da gestão, nos resultados alcançados e nos impactos sobre o ambiente externo. Na área pública, a auditoria de desempenho está associada às práticas abrangidas no *new public management* e é exercida há cerca de dez anos por algumas instituições públicas brasileiras de controle. O objetivo geral deste trabalho é caracterizar as experiências de auditoria de desempenho implementadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, visando a identificar elementos para configuração de modelo adaptado ao contexto brasileiro, contribuindo para consolidar experiências e conceitos. A metodologia utilizada é caracterizada como qualitativa, exploratória, descritiva, bibliográfica e metodológica, de campo, e a pesquisa realizada sob a forma de estudo de caso, tendo sido utilizado roteiro de entrevista semi-diretiva como instrumento de coleta de dados junto a três órgãos estaduais brasileiros de controle interno que exercem essa abordagem há mais tempo. O resultado da pesquisa permitiu concluir que os elementos a serem definidos para configuração de um modelo de atividades de auditoria de desempenho nos órgãos estaduais brasileiros de controle interno estão relacionados à necessidade de definição de diretrizes gerais para as atividades de auditoria governamental, de estabelecimento e consolidação do correspondente arcabouço institucional, de estabelecimento de questões e respostas a questões estratégicas de implementação, de qualificação e capacitação dos auditores, de estabelecimento de relação de confiança mútua entre auditor e auditado, de estruturação de processo de monitoramento e avaliação dos resultados alcançados, de clareza quanto aos usuários dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados, de identificação e maturidade institucional do órgão de controle interno e de caracterização das atividades de auditoria de desempenho.

Palavras-chave: Gestão Pública por Resultados, Auditoria de Desempenho, Configuração de Modelo.

SUMMARY

The practices of compliance audit tend limiting to the legal and normative aspects that regulate the actions, while the performance audit go more ahead, adding in the qualitative aspects of the management, in the results reached and in the impacts on the external environment. In the public area the performance audit is associated to the practices sheltered in the new public management and is exerted for about ten years for some Brazilian public institutions of control. The general objective of this work is to characterize the experiences of performance audit implemented by the Brazilian state agencies of internal control, seeking to identify elements for configuration of suitable model to the Brazilian context, contributing to consolidate experiences and concepts. The used methodology is characterized as qualitative, exploratory, descriptive, bibliographical and methodological, of field and the research accomplished under the form of case study, having been used script of half-directive interview as instrument of collection of data next to three Brazilian state agencies of internal control that exert this boarding for a long time. The result of the research allowed to conclude that the elements to be definite for configuration of a model of activities of performance auditing in the Brazilian state agencies of internal control are related to the need of definition of general guidelines for the activities of governmental audit, of establishment and consolidation of the institutional correspondent framework, of establishment of questions and answers to strategic aspects questions of implementation, qualification and competences of the auditors, of establishment of mutual reliable relation between the auditor and the company to be audited, the monitoring structuring process and evaluation of the reached results, of clarity with the relationship to the users of the accomplished works of performance audit, of identification e institutional maturity of the organ of internal control and characterization of the activities of performance audit.

Word-key: New Public Management, Performance Audit, Configuration of Model.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Comparação entre Governo e Administração Pública	27
Quadro 02 – Comparativo das Tipologias de Governabilidade/Governança	38
Quadro 03 – Resumo Comparativo entre os Tipos de Auditoria Definidos por Boynton et alii	97
Quadro 04 – Síntese da Classificação das Atividades de Auditoria	100
Quadro 05 – Síntese das Modalidades de Auditoria Operacional e seus Conceitos, Conforme a INTOSAI	111
Quadro 06 – Síntese da Comparação entre Auditoria Tradicional, Auditoria de Desempenho e Avaliação de Programas, Conforme Barzelay (2002)	129
Quadro 07 – Síntese dos Tipos de Auditoria de Desempenho, Conforme Barzelay (2002)	131
Quadro 08 – Síntese das Variações dos Tipos de Auditoria de Desempenho Praticados pelos Países Membros da OCDE, conforme Barzelay (2002)	132
Quadro 09 – Principais Aspectos da Dimensão Foco do Trabalho, por Tipo de Auditoria de Desempenho, Conforme Barzelay (2002)	173
Quadro 10 – Principais Aspectos da Dimensão Abrangência da Avaliação, por Tipo de Auditoria de Desempenho, Conforme Barzelay (2002)	184
Quadro 11 – Principais Aspectos da Dimensão Unidade ou Objeto de Análise, por Tipo de Auditoria de Desempenho, Conforme Barzelay (2002)	187
Quadro 12 – Síntese das Categorias das Práticas de Auditoria de Desempenho Exercidas pelos Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno Pesquisados	199
Quadro 13 – Proposta de Classificação das Atividades de Auditoria de Desempenho Exercidas pelos Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno, Conforme a Tipologia Estabelecida por Barzelay (2002)	200

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

APP	Administração pública progressista
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	<i>The Comitee of Sponsoring Organizations</i>
EFS	Entidades de fiscalização superior
FNCI	Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
GPR	Gestão por resultados
GPR	Gestão pública por resultados
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPECE	Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará
NGP	Nova gestão pública
NPM	<i>New public management</i>
OAG	<i>The Office of the Auditor General of Canadá</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SFC	Secretaria Federal de Controle (Brasil)
TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCEs	Tribunais de contas dos estados
TCMs	Tribunais de contas dos municípios
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Problematização	11
1.2	Relevância do Problema	12
1.3	Justificativa da Pesquisa e Engajamento Pessoal	14
1.4	Linha de Pesquisa	14
1.5	Objetivos Gerais e Específicos	15
1.6	Pressupostos	15
1.7	Procedimentos Metodológicos	16
1.8	Organização do Trabalho	19
2	PARADIGMAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1	A Administração na Visão de Peter Drucker	22
2.2	Definição da Administração Pública	24
2.3	Contexto e Evolução Histórica da Administração Pública	30
2.4	Novos Conceitos no Contexto da Administração Pública Gerencial	36
2.5	Contexto e Evolução Histórica da Administração Pública Brasileira	43
2.6	Conclusão	57
3	A FUNÇÃO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	61
3.1	O Conceito de Controle	62
3.2	A Função Controle no Processo da Gestão	64
3.3	A Função Controle na Administração Pública Brasileira	71
3.4	Previsões Legais para a Função Controle na Administração Pública Brasileira	74
3.5	A Organização do Controle Externo na Administração Pública Brasileira	78
3.6	Definições de Controle Interno e sua Inserção na Administração Pública Brasileira	79
3.7	Conclusão	84
4	A AUDITORIA – DEFINIÇÕES, HISTÓRICO E PRÁTICAS	86
4.1	A Importância da Atividade de Auditoria	88
4.2	Definição de Auditoria	89
4.3	Breve Retrospectiva da Auditoria, no Mundo e no Brasil	93
4.4	Classificação das Atividades de Auditoria	95
4.5	A Auditoria Governamental ou Pública	101

4.6	A Auditoria de Desempenho ou Auditoria Operacional	108
4.7	Diferenças entre Auditoria de Conformidade, Auditoria de Desempenho e Avaliação de Programas	135
4.8	Conclusão	136
5	METODOLOGIA DA PESQUISA	138
5.1	Caracterização da Pesquisa	139
5.2	Universo da Pesquisa	145
5.3	Instrumento da Coleta de Dados	146
5.4	Tratamento dos Dados	148
5.5	Limitações da Pesquisa	149
6	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	150
6.1	Introdução	150
6.2	A Caracterização dos Órgãos Pesquisados	150
6.3	As Motivações	155
6.4	Os Elementos Facilitadores	159
6.5	Os Elementos Dificultadores	164
6.6	Tipos de Auditoria de Desempenho e Correspondentes Dimensões-Chaves	172
6.7	Principais Resultados	201
6.8	Elementos para Configuração de um Modelo de Auditoria de Desempenho	209
6.9	Oportunidades de Melhoria	215
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	218
7.1	Conclusão	218
7.2	Elementos para Pesquisas Futuras	226
	GLOSSÁRIO	228
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	232
	APÊNDICE	237

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a caracterização e a relevância do problema objeto da dissertação e a justificativa e o engajamento pessoal inerentes à pesquisa. Além disso, indica os objetivos gerais e específicos definidos e correspondentes pressupostos e conclui informando sobre os procedimentos metodológicos utilizados e a forma de organização do ensaio.

1.1 Problematização

As práticas de auditoria de desempenho, ou auditoria operacional, são exercidas desde meados dos anos 1980 por parte dos órgãos de controle externo de países considerados centrais como o Canadá, os Estados Unidos, a Grã Bretanha e a Suécia, no esteio das mudanças verificadas pela adoção de novos modelos da gestão pública (*new public management*), os quais focam os produtos e resultados em vez dos processos.

Essas práticas de auditoria partem do princípio de que cabe ao gestor público prestar contas aos representantes institucionais da sociedade pelo uso dos recursos públicos que lhe foram confiados com a finalidade de produção de produtos e disponibilização de serviços públicos que permitirão a mudança de uma realidade econômica ou social. Nesse sentido, o gestor público deve buscar observar o cumprimento de critérios legais e normativos e de aspectos referentes à economicidade e eficiência no uso dos recursos, eficácia na disponibilização de produtos e serviços e efetividade do resultado das ações praticadas.

Essa perspectiva de prestação de contas de uma atividade governamental está relacionada a dimensões de caráter qualitativo do exercício da gestão pública, inclusive considerando a competência dos profissionais públicos responsáveis pelo processo administrativo.

Além disso, essa perspectiva de prestação de contas conduz à adoção de práticas de revisão da atividade governamental que passam a utilizar abordagens e metodologias diferenciadas das tradicionalmente empregadas pelas chamadas auditorias de conformidade, cujas denominações mais conhecidas são auditoria de desempenho, auditoria operacional, auditoria de desempenho operacional e auditoria de natureza operacional.

Inicialmente reservada aos órgãos de controle externo, os quais prestam assessoria ao Poder Legislativo, as auditorias de desempenho passaram a ser exercidas, mais

recentemente, também, por órgãos de controle interno, ou seja, aqueles que fazem parte do próprio poder político a que se vinculam – o Executivo. No Brasil essas experiências já podem ser conhecidas em estados da Federação como Bahia, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro e São Paulo.

Diante do exposto, o ponto problema reservado para este experimento diz respeito a como os modelos de auditoria de desempenho são exercitados nos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, tendo como expectativa a possibilidade de que o mapeamento e caracterização dos mesmos contribuirão para consolidar experiências e conceitos, analisar e sistematizar elementos que contribuam para o avanço das correspondentes práticas e facilitar a definição de elementos necessários à configuração de um modelo de auditoria de desempenho no plano de controle interno estadual.

1.2 Relevância do Problema

As práticas de auditoria tradicional (*compliance auditing*) tendem a se limitar aos aspectos legais e normativos que regulam as ações das instituições públicas, ao passo que a auditoria de desempenho (*performance auditing*) estabelece foco nos aspectos qualitativos da gestão, nos resultados alcançados e nos impactos sobre o ambiente econômico e social, caracterizando-se como práticas mais adequadas a uma gestão mais profissional da coisa pública.

O contorno de profissionalização da gestão pública teve início em meados dos anos 1970, quando o mundo passou a vivenciar crises nas formas da gestão do Estado, em decorrência da incapacidade de atendimento ao crescimento das necessidades por produtos e serviços públicos, bem como do aumento da velocidade com que essas demandas passaram a ser apresentadas pela sociedade.

Os modelos da gestão pública burocrática, então vigentes nos países considerados centrais, alcançaram níveis de esgotamento quanto à capacidade de oferta de soluções para as novas demandas econômicas e sociais apresentadas, inclusive no que diz respeito à transparência das ações conduzidas.

Assim, essas circunstâncias criaram o contexto para implantação de novos modelos para gestão da coisa pública em todo o mundo, de forma a apresentar respostas concretas às questões estabelecidas por essa nova realidade social e econômica.

No Brasil, a nova gestão pública, ou administração pública gerencial, foi iniciada, no contexto federal, a partir da Reforma Gerencial deflagrada em 1995, no primeiro governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, sob a condução do ministro Luiz Carlos Bresser-Pereira.

No plano estadual, medidas semelhantes também aconteceram, numa confirmação de que as definições e práticas adotadas na esfera maior do Estado nacional são, normalmente, replicadas no âmbito dos Estados-membros, o que foi observado, por exemplo, em Pernambuco e no Ceará, de forma adaptada às suas realidades.

No interior desses novos modelos da gestão pública, a função de controle também experimentou mudanças e, em decorrência, os órgãos responsáveis pelo seu exercício passaram a adotar práticas de auditoria de desempenho, as quais se revelaram mais adequadas ao exercício da *new public management*, com foco nos resultados alcançados e impactos gerados, em complemento às práticas de auditoria tradicional, associadas à verificação da correta execução das transações e tarefas, de acordo com a legislação e os regulamentos.

Além disso, as práticas de auditoria de desempenho afirmam-se como capazes de responder às exigências da nova gestão pública porque associadas à verificação de como os recursos públicos são geridos e utilizados, contribuindo para o alcance dos resultados esperados.

No Brasil, a auditoria de desempenho chegou em meados dos anos 1990, por meio do Tribunal de Contas da União – TCU, principal órgão de controle externo da Administração pública brasileira, e começou a ser implantada em outros órgãos públicos, sendo 12 no plano estadual de controle interno, com características diferenciadas de maturidade e de estruturação. O pouco tempo de execução dessas práticas e a diversidade contextual do País justificam o estudo das mesmas em contexto brasileiro.

Com efeito, de acordo com o Relatório Organização dos Controles Internos dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (FNCI, 2006), os órgãos que implementaram essas práticas de auditoria, cujos exercícios comportam variedade de modelos, estão vinculados aos Estados da Bahia, Ceará, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, São Paulo e Tocantins.

Assim, o mapeamento e caracterização dessas práticas contribuirão para:

- a) consolidar experiências e conceitos;
- b) analisar e sistematizar elementos que concorram para o avanço das correspondentes práticas de auditorias de desempenho exercidas por esses órgãos; e
- c) facilitar a definição de elementos necessários à configuração de um modelo de auditoria de desempenho no plano de controle interno estadual.

1.3 Justificativa da Pesquisa e Engajamento Pessoal

Tendo atuado durante dez anos no órgão de auditoria interna de uma empresa financeira estatal federal, o autor desta pesquisa passou a ocupar o cargo de Auditor de Controle Interno da Secretaria da Controladoria do Estado do Ceará a partir de 2004, e foi incorporado à equipe responsável pela implantação do modelo de auditoria de desempenho nesse órgão estadual de controle interno durante o ano de 2005.

A experiência de cerca de 12 anos em atividade de auditoria interna, aliada ao desafio de implantação de uma nova abordagem de auditoria interna na Administração pública, associada a um modelo de gestão pública por resultados, foram fatores determinantes na escolha e direcionamento da pesquisa para este tema.

Além disso, a expectativa de poder contribuir para uma linha de pesquisa e de conceituação teórica em formação no Brasil e também no mundo, dado que as práticas de auditoria de desempenho têm pouco mais de 30 anos de exercício, também constituíram motivação fundamental para o engajamento pessoal do autor.

É importante frisar que o apoio institucional recebido da parte da gestão superior do órgão público ao qual o autor está vinculado como servidor público estadual foi decisivo para a concretização da pesquisa, a qual também fornecerá informações para o projeto de implantação do modelo de auditoria de desempenho no Estado do Ceará.

1.4 Linha de Pesquisa

Tendo sido enquadrada na linha de pesquisa relacionada ao campo das Ciências Contábeis, denominado de Contabilidade Gerencial e Estratégia de Custos, em razão da natureza vinculada ao uso de ferramentas e técnicas associadas a sistemas de informações de caráter gerencial, a justificativa desse enquadramento e a problemática do projeto estão

relacionadas ao campo de pesquisa relativo aos aspectos referentes à mensuração e avaliação de desempenho e tomada de decisões e cuida de explorar aspectos relacionados ao tema da *accountability* e da auditoria.

1.5 Objetivos Gerais e Específicos

O objetivo geral da pesquisa é caracterizar as experiências de auditoria de desempenho implementadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, visando à identificação de elementos para configuração de modelo – conceitual e prático - adaptado ao contexto nacional.

Na seqüência, estão adicionalmente os objetivos específicos do trabalho.

- 1 Identificar as motivações que levaram os órgãos estaduais brasileiros de controle interno a exercer práticas de auditoria de desempenho.
- 2 Indicar os elementos que facilitaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 3 Apontar os elementos que dificultaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 4 Identificar os tipos de auditoria de desempenho praticados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 5 Identificar os principais resultados alcançados que evidenciam o melhor funcionamento do governo, em virtude da adoção de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

1.6 Pressupostos

Para alcance desses objetivos, são estabelecidos os seguintes pressupostos, a serem submetidos à validação em consequência do resultado do trabalho de campo (pesquisa) a ser realizado:

- 1 As práticas de auditoria de desempenho exercidas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram motivadas pela adoção de novos modelos de gestão pública por parte dos correspondentes governos.
- 2 As práticas de auditoria de desempenho implementadas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram facilitadas pela presença ou

estabelecimento de fatores relativos à ambiência institucional e também legais e pelas correspondentes administrações públicas.

- 3 As práticas de auditoria de desempenho implementadas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram dificultadas pela presença ou estabelecimento de fatores relativos à configuração interna nas e pelas correspondentes administrações públicas.
- 4 As atividades de auditoria de desempenho praticadas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno são dos tipos de: eficiência, efetividade de programa, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, risco, melhor prática da gestão e revisão geral da gestão, caracterizadas por dimensões-chave relativas à unidade de análise, modalidade de revisão, abrangência da avaliação e foco do trabalho.
- 5 As práticas de auditoria de desempenho exercidas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno já permitiram alcançar resultados que evidenciam o melhor funcionamento do governo, na percepção desses órgãos, especialmente em termos de verificação de como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais esperados.

1.7 Procedimentos Metodológicos

A metodologia adotada para a realização deste ensaio observou aspectos relacionados à caracterização e universo da pesquisa, coleta, tratamento e análise dos indicadores e apontou ainda algumas restrições à sua realização.

Inicialmente, registre-se que a idéia de que a pesquisa empreendida está associada à linha definida como Contabilidade Gerencial e Estratégia de Custos e o enquadramento justifica-se pelo fato de a problemática do projeto estar relacionada ao campo investigativo referente à mensuração e avaliação de desempenho e tomada de decisões e cuida de explorar aspectos relacionados ao tema da *accountability* e da auditoria.

Quanto à caracterização, considerando a definição do problema, objetivos e justificativas da investigação, conforme apresentados neste capítulo, considera-se que a natureza do trabalho quanto à abordagem do problema se classifica como qualitativa, pois a questão principal para a qual se busca uma resposta está associada a um fenômeno social cujo

significado, definições, relações entre variáveis envolvidas e características essenciais precisam ser conhecidas, dependem de percepções e circunstâncias intangíveis e não são facilmente apreensíveis quantitativamente (BEUREN, 2004).

Além disso, quanto aos objetivos, entende-se que a tipologia da pesquisa se classifica como exploratória, por abordar problema ainda não muito tratado pela literatura referente à temática da qual faz parte – auditoria de desempenho; e descritiva, por buscar descrever, identificar, relatar, comparar os aspectos que caracterizam o objeto da pesquisa – auditoria de desempenho, suas variáveis, e o inter-relacionamento delas, sem manipulação dos fenômenos (BEUREN, 2004).

Quanto à forma de condução e obtenção dos dados, a pesquisa é entendida como bibliográfica, porque se buscou conhecer as produções teóricas, a legislação, as normas técnicas, os estudos e outros meios documentais de transmissão de conhecimentos sobre a auditoria de desempenho, publicados sob a forma de livros, artigos, manuais e informações disponíveis em sítios da internet (BEUREN, 2004).

Ainda quanto ao meio de obtenção dos dados, a pesquisa realizada é entendida como de campo, porque abrange levantamento de dados sobre modalidades de auditoria de desempenho praticadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno (VERGARA, 1997).

A busca também pode ser caracterizada ainda como um estudo de caso, de acordo com Yin (2005), porque a pressupõe como estratégia utilizada em situações de estudos de fenômenos organizacionais, sociais e políticos, portanto com finalidade científica, não sendo confundido com os estudos de casos dirigidos para situações de ensino-aprendizagem que ocorrem na vida acadêmica e profissional.

De acordo com a taxonomia de Vergara (1997), quanto aos fins, a tipologia da pesquisa é apresentada como metodológica, por pretender definir elementos para elaboração de um modelo de auditoria de desempenho para órgãos estaduais brasileiros de controle interno, e quanto aos meios ou procedimentos, a investigação é classificada como de campo, porque abrange levantamento de dados acerca de modalidades de auditoria de desempenho praticadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

O universo da pesquisa compreende os órgãos estaduais brasileiros de controle interno que responderam afirmativamente indagação constante de pesquisa realizada pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – FNCI quanto à realização de práticas de auditoria associadas às atividades de auditoria de natureza operacional ou avaliação de programas desenvolvidas pelo Tribunal de Contas da União. A partir desse universo, foi estabelecido como amostra o conjunto dos três órgãos estaduais brasileiros de controle interno que realizam essas práticas há mais tempo.

Os dados pesquisados junto aos órgãos que compuseram a amostra foram obtidos a partir da aplicação de roteiro de entrevista semidiretiva, cuja elaboração tomou como referência, além dos objetivos definidos e apresentados neste capítulo, a conceituação e modelagem para atividades de auditoria de desempenho estabelecida por Barzelay (2002), em razão da diversidade e multiplicidade de características quanto a tipologia e dimensões de abordagem.

Foi também efetuado levantamento bibliográfico com o objetivo de identificar informações sobre os conceitos e definições acerca de práticas de auditoria de desempenho, tanto no plano acadêmico quanto de outras instituições, a partir de análise da documentação referente às fontes primárias que definem e regulamentam as modalidades de auditoria exercidas pelos órgãos de controle externo e interno, no contexto nacional e internacional.

O tratamento dos dados bibliográficos levantados revelou informações, utilizadas para a estruturação teórica deste trabalho, abrangendo os temas da Administração pública, dos controles internos e da própria auditoria de desempenho, enquanto os indicadores e informações colhidos por meio da aplicação dos roteiros nas entrevistas foram analisados qualitativamente quanto ao conteúdo das respostas apresentadas pelos agentes que atuam nos entes definidos na amostra.

Registre-se o fato de que foi estabelecida identificação codificada para as entidades visitadas – Órgão A, Órgão B e Órgão C, com a finalidade de manter o sigilo das informações e dados obtidos junto aos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados.

Quanto às limitações, além de se referirem ao material bibliográfico e conceitual, não abundante no idioma português, estão relacionadas também à pequena disponibilidade de

produção acadêmica voltada para as práticas de auditoria de desempenho no âmbito do controle interno da Administração pública.

Contribui para isso o fato de que há restrições relativas à interrupção ou pouco tempo de prática de auditorias de desempenho nos órgãos estaduais brasileiros de controle interno e também à não-disseminação das práticas de gestão pública por resultados em todos os estados da federação.

1.8 Organização do Trabalho

Este trabalho está estruturado em sete capítulos, incluindo a introdução. O capítulo 2 – Paradigmas da Administração Pública – trata dos referenciais bibliográficos que buscam situar o tema da Administração pública no amplo espaço da disciplina e das técnicas e procedimentos aplicados na administração de organizações, bem assim sua evolução histórica – da administração patrimonialista à gerencial, e seus novos conceitos, inclusive no Brasil.

O capítulo 3 – A Função Controle na Administração Pública – aborda inicialmente referenciais bibliográficos sobre a função controle no processo da gestão, e em seguida considera-os no âmbito da Administração pública.

No quarto capítulo – A Auditoria – Definições, Histórico e Práticas – é apresentado o tema da auditoria de desempenho, no âmbito do exercício da função de controle interno de governo, e seu relacionamento com a Administração pública por resultados, bem como os diversos conceitos e modelos dessa nova modalidade de atividade de revisão governamental, a partir de referenciais bibliográficos nacionais e internacionais, e das definições de organismos institucionais que orientam e exercem auditoria no mundo e no Brasil. Neste segmento é apresentada a classificação estabelecida por Barzelay (2002) para auditoria de desempenho, a qual é tomada como parâmetro para fins do objetivo principal deste relatório de pesquisa.

A Metodologia da Pesquisa é detalhada no capítulo 5, cuja finalidade é descrever e apresentar as principais informações e características acerca do processo metodológico utilizado para realizar a investigação que concede o substrato desta dissertação, com o cuidado para que sua execução permita o alcance dos objetivos definidos.

O capítulo 6 – Análise e Interpretação dos Dados – apresenta relatos sobre as práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, de acordo com as respostas obtidas dos agentes entrevistados, observada a seqüência de questões dispostas no instrumento de pesquisa utilizado nas entrevistas, bem como são reavidos e validados os objetivos específicos e os pressupostos desta pesquisa, sendo também apresentadas a categorização e a síntese das práticas de auditoria de desempenho pesquisadas, considerando os modelos e os conceitos definidos por Barzelay (2002).

Ainda no capítulo 6, são indicados registros referentes à identificação de elementos para configuração de um modelo de auditoria de desempenho – conceitual e prático – adaptado ao contexto brasileiro, para as práticas de auditoria de desempenho, o que corresponde ao objetivo geral deste trabalho, e em seguida são apresentadas as principais oportunidades de melhoria registradas pelos agentes entrevistados, com vistas a tornar mais qualitativas as atividades de auditoria de desempenho exercidas atualmente.

Por último, no capítulo 7 – Considerações Finais – são indicados os principais aspectos de conclusão referentes à pesquisa realizada e suas correspondentes evidências, bem como são lembrados elementos que poderão constituir objeto de realização de outros ensaios.

Além disso, fazem parte deste trabalho um glossário, apresentando os significados dos principais conceitos aqui utilizados, as referências bibliográficas pesquisadas e utilizadas e um apêndice contendo o formulário da entrevista semidiretiva utilizado nas buscas realizadas.

2 PARADIGMAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo apresenta uma série de referenciais bibliográficos que busca situar o tema da Administração pública no amplo espaço da disciplina e das técnicas e procedimentos aplicados na administração de organizações, bem assim sua evolução histórica – da administração patrimonialista à gerencial, e seus novos conceitos, inclusive no Brasil.

Assim, logo na primeira seção, o tema da Administração é apresentado a partir da visão de Drucker (1997), para quem esta vem passando por muitas mudanças ao longo dos últimos 150 anos e ressalta que a Administração é mais do que uma disciplina e um conjunto de técnicas, pois possuidora de características que a assemelham a uma arte – uma arte liberal.

Na segunda seção, inicialmente, é lembrado o conceito apresentado por Maximiano (2004) para a Administração pública, e posteriormente são sintetizados os resultados de pesquisa realizada por Keinert (2006) acerca dos conceitos e paradigmas que cercam a Administração pública no Brasil, para, em seguida, serem indicadas as definições de Meirelles (1995) e Di Pietro (2005), numa abordagem associada ao Direito Administrativo. São ainda, apresentadas nesta seção as definições legais insertas na Constituição Federal e no Decreto-Lei nº 200/67, bem como as posições mais acadêmicas de Peter e outros (2003).

Na terceira seção, é apresentada uma retrospectiva das diversas modalidades de Administração pública ao longo do tempo – patrimonialista ou pré-burocrática, tradicional ou burocrática e pós-burocrática ou gerencial, com as referências de autores diversos, tais como Lima (2005), Dropa (2006), Bresser-Pereira (1998), Catelli e Santos (2004), Bresser-Pereira e Spink (2005), IPECE (2004) e Abrucio (1997).

Na seção seguinte, são apresentadas as visões de Santos (2001), Joan Prats Catalã (2005), Ferreira Filho (1995), Araújo (2002), Bresser-Pereira (1998), Araújo (2001), Campos (1990) e Lima (2005), bem como definições contidas nas Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003, emitidas pelo Controlador Geral dos Estados Unidos da América a respeito dos novos conceitos presentes nas práticas de Administração pública gerencial, tais como governabilidade, governança e *accountability*.

Na penúltima seção, descrevem-se o contexto e a evolução histórica dos principais momentos da Administração pública brasileira, especificamente quanto às três reformas que a modificaram nos últimos 70 anos: a Reforma Administrativa de 1936, a

Reforma Desenvolvimentista de 1967 e a Reforma Gerencial iniciada em 1995, até hoje não concluída, com a utilização das visões de Martins (1997), Abrucio (1997), Bresser-Pereira (1998) e Dropa (2006).

Finalmente, na última seção, relativa às conclusões, é apresentada a visão de Drucker (1998) sobre um grande desafio que se assesta aos administradores públicos, é traçada a abordagem das expectativas de Abrucio (1997) sobre as principais tendências de modificação na configuração dos modelos vigentes de Administração pública, inclusive quanto aos desafios para o Brasil, e é lembrada a visão de Teixeira (1996) quanto às tendências da Administração pública brasileira, vis-à-vis a deflagração da Reforma Gerencial iniciada em 1995.

2.1 A Administração na Visão de Peter Drucker

Drucker (1997, p. 189) entende Administração como disciplina e conjunto de técnicas e a apresenta como função social e atividade assemelhada a uma arte – uma arte liberal, assinalando que

Quando Karl Marx começou a escrever o *Das Kapital* na década de 1850, o fenômeno da administração era desconhecido. Igualmente desconhecidas eram as instituições que os administradores dirigem. A maior manufatura da época era um cotonifício de Manchester que empregava menos de trezentas pessoas e que pertencia a um amigo e colaborador de Marx, Friederich Engels. E nessa fábrica de Engels – um dos negócios mais lucrativos da época – não havia “administradores”, mas apenas “capatazes” que, apesar de serem eles próprios trabalhadores, impunham disciplina ao pequeno grupo de “proletários” seus colegas.

Desde meados do século XIX, a Administração passou por muitas mudanças, provocando enormes efeitos sociais e econômicos, especialmente em países centrais, e consolidando-se como um dos instrumentos essenciais à evolução da humanidade e das relações entre pessoas e organizações, não se afastando, porém, de sua finalidade primeira (DRUCKER, 1997, p. 190), qual seja

[...] fazer com que as pessoas sejam capazes de atuar em conjunto através de metas comuns, de valores comuns, de uma estrutura correta e do treinamento e desenvolvimento que elas necessitam para terem um bom desempenho e saberem enfrentar à altura as mudanças.

Ademais, conforme Drucker (1997, p. 193), a partir do final da Segunda Guerra, a Administração passou a ser percebida não só como “administração de empresas”, mas como “toda iniciativa humana que reúne numa organização pessoas de conhecimentos e habilidades diferentes”, independentemente de essas organizações pertencerem aos setores produtivos ou ao setor governamental ou ao chamado terceiro setor – hospitais, universidades, igrejas,

organizações artísticas, órgãos de assistência social, e que imputa aos responsáveis pela sua condução “a definição da estratégia adequada e das metas apropriadas, o desenvolvimento dos recursos humanos, a avaliação do desempenho, e a divulgação e venda dos serviços da sua organização”, tornando-se uma nova função social.

Em virtude dessa função social, a Administração passou a enfrentar forte desafio, representado por perguntas políticas, antes que empresariais e econômicas: “A quem a administração presta contas? E pelo quê? No que a administração fundamenta o seu poder? O que lhe confere legitimidade?” (DRUCKER, 1997, p. 195).

Essas perguntas, por sua vez, estão associadas à responsabilização pelo desempenho das empresas e dos seus administradores, o que leva a novas questões: “... como definir desempenho? Como medi-lo? Como mantê-lo? E a quem deve a administração prestar contas?” (DRUCKER, 1997, p. 195).

Drucker (1997, p. 196 a 197) arremata essa discussão sobre Administração, apresentando um conjunto de princípios essenciais, os quais derivam da evolução, da história, dos sucessos e dos problemas desse ramo científico, indicando que:

- a) a Administração se refere a seres humanos, pois são as pessoas que possuem habilidades para atuar junto com outras pessoas, potencializando seus pontos fortes e corrigindo seus pontos fracos;
- b) a Administração está incrustada na cultura de uma sociedade, haja vista que é necessário integrar as pessoas, tendo em vista um empreendimento comum;
- c) os empreendimentos envolvem compromisso com metas e valores comuns, pois a inexistência desse compromisso dificultará a integração das pessoas e inviabilizará o empreendimento;
- d) o empreendimento e seus participantes podem crescer e se aperfeiçoar, pois a busca contínua desse objetivo comum permitirá a elevação do conhecimento das pessoas e do conjunto delas, por meio do uso de instrumentos de aprendizagem individual e coletivo;
- e) diferentes competências realizam diversificados tipos de trabalhos dentro dos empreendimentos, haja vista que as pessoas possuem conhecimentos, habilidades e atitudes, pessoais e profissionais, que as diferenciam e devem ser utilizadas de acordo com as necessidades das atividades;

- f) desempenho é algo que precisa ser incorporado ao empreendimento e à sua administração, pois “posição de mercado, inovação, produtividade, desenvolvimento de pessoas, qualidades, resultados financeiros – tudo isso é crucial para o desempenho e a sobrevivência de uma organização”; e
- g) os resultados estão fora da instituição administrada – “o resultado de uma empresa é um cliente satisfeito. O de um hospital é um paciente curado. O de uma escola é um estudante que aprendeu algo e que sabe aplicar esse algo dez anos depois. Dentro da instituição só há custos”.

Concluindo sua apreciação sobre a Administração, Drucker (1997, p. 197 e 198) a contextualiza como integrante das chamadas culturas “humanista” e “científica” que fazem parte da sociedade contemporânea, pelo fato de ela estar relacionada com ações, aplicações, resultados, trato com pessoas, estrutura social, comunidade e questões espirituais (o bem e o mal da natureza humana), e acentua que

A administração é, portanto, o que a tradição chamava de arte liberal: “liberal” por lidar com os aspectos fundamentais do conhecimento, do auto-conhecimento, da sabedoria e da liderança; “arte” por ser uma prática e uma aplicação. Os administradores têm que recorrer a todos os conhecimentos e ensinamentos das ciências humanas e das ciências sociais – da psicologia, e da filosofia, da economia e da história, das ciências exatas e da ética. Mas eles têm que polarizar esses conhecimentos em torno da eficácia e dos resultados – curar um paciente doente, ensinar um estudante, construir uma ponte, conceber e vender um software de computador fácil de usar.

Por esses motivos, a administração será cada vez mais a disciplina e a prática através das quais as ciências humanas e morais haverão de recuperar a sua importância, identidade, impacto e relevância.

É nesse contexto e com essa óptica geral sobre a Administração, caracterizada como algo maior do que uma disciplina ou um conjunto de técnicas – pois associada a aspectos que transcendem a simples operação de procedimentos previamente experimentados – que se introduz o tema dos paradigmas da Administração pública, o qual abrange as subseções que vêm a seguir, desde a definição de Administração pública até chegar às suas perspectivas e ao que se vislumbra como seu futuro, haja vista sua integração à ampla abordagem pela qual a Administração foi inicialmente apresentada.

2.2 Definição da Administração Pública

Segundo Maximiano (2004), “administração é o processo de tomar e colocar em prática decisões sobre objetivos e utilização de recursos”, classificado em quatro categorias básicas conhecidas como funções – planejamento, organização, execução e controle, e que está presente em qualquer “situação onde haja pessoas que utilizam recursos para atingir

algum tipo de objetivo”, procurando garantir a realização desses objetivos em função do uso de recursos.

Do ponto de vista prático, essas situações ocorrem mais ou menos próximas das pessoas, a depender de suas necessidades, envolvendo organizações privadas, públicas ou do terceiro setor, dos mais diversos perfis e tamanhos, sendo que o governo é considerado como a maior de todas as organizações, em qualquer sociedade.

Nesse sentido, há um ramo da Administração particularmente estudado, pois referente ao exercício das funções de governo – a Administração pública ou Administração relativa ao exercício das funções de governo.

Segundo Keinert (2006), a caracterização dos paradigmas da Administração pública no Brasil pode ser estabelecida em função do conceito de público, o qual foi por ela pesquisado e analisado em artigos publicados na *Revista do Serviço Público* e na *Revista de Administração Pública*.

Por esse caminho, referida pesquisadora concluiu que, desde os anos 1930 e até quase o final dos anos 1970, o paradigma de público esteve associado ao de estatal e o conceito vinculou-se à visão de Estado como centro das relações com a Sociedade e a um estilo de administração fundamentada nas idéias burocráticas. Após um período de indefinições nos anos 1980, a situação se inverteu e o conceito de público passou a ter a Sociedade como foco das relações com o Estado e o modelo da gestão a assumir características denominadas pós-burocráticas, em que o novo paradigma indicava o público como tudo aquilo que era de interesse público.

Além disso, essa pesquisadora estabeleceu um esquema para esses novos conceitos e paradigmas, destacando as idéias que:

- a) a discussão começou a considerar o papel do Estado, da democratização, da gestão participativa, dos movimentos sociais e do terceiro setor;
- b) a necessidade de reforma administrativa deslocou-se para a necessidade de reforma do Estado;
- c) o debate sobre a descentralização, desde então, considerou os aspectos político, territorial e funcional;

- d) a questão das carreiras profissionais no serviço público leva em conta, desde então, a necessária qualidade na prestação de serviços; e
- e) o exercício do controle passou a ser efetuado com o uso de instrumentos sociais diretos, sob a abordagem dos resultados.

De outra parte, no campo do Direito Administrativo, Meirelles (1995, p. 55) preceitua que Administração Pública, escrita com maiúsculas, diz respeito às entidades e aos órgãos administrativos e administração pública, com minúsculas, é relativa à função ou atividade administrativa. Nesse sentido, esse autor assinala que o estudo da Administração Pública “deve partir do conceito de *Estado*, sobre o qual repousa toda a concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados”.

Assim, a partir do estabelecimento do conceito de Estado, da indicação de seus elementos constitutivos, de seus poderes e de sua forma de organização, chega-se aos conceitos sobre a forma de organização da Administração Pública – “a estruturação legal das *entidades e órgãos* que irão desempenhar as *funções*, através de *agentes públicos* (pessoas físicas)”, caracterizando o escopo estrutural e funcional do Estado onde a disciplina do Direito Administrativo está presente, “estabelecendo o ordenamento jurídico dos órgãos, das funções e dos agentes que irão desempenhá-las”, corroborada pela aplicação de técnicas de administração contemporâneas, que definem o “modo mais eficiente e econômico de realizá-las em benefício da coletividade.” (MEIRELLES, 1995, p. 59).

Dessa forma, as disciplinas do Direito Administrativo e das técnicas de administração das organizações devem ser aplicadas complementarmente uma à outra em todas as organizações que compõem a Administração Pública com a finalidade de favorecer suas formas de organização, a distribuição de suas funções, a determinação de suas competências e a capacitação de seus agentes (servidores públicos), para que haja a prestação de serviços públicos de forma satisfatória e em atendimento ao interesse coletivo, que caracteriza o “objetivo final e supremo do Estado em todos os setores do Governo e da Administração.” (MEIRELLES, 1995, p. 60).

Introduzindo a definição para Governo e Administração, Meirelles (1995, p. 60) afirma inicialmente que eles “são termos que andam juntos e muitas vezes confundidos, embora expressem conceitos diversos nos vários aspectos que se apresentam”.

Assim, de acordo com Meirelles (1995, p. 61), e conforme disposto no quadro 01, é possível estabelecer distinções entre Governo e Administração Pública a partir de características relativas às dimensões de atividade, conduta, gestão, políticas públicas e poder de decisão presentes nesses dois entes.

Dimensão	Governo	Administração Pública
Atividade	Política e discricionária	Neutra, normalmente vinculada à lei ou à norma técnica
Conduta	Independente	Hierarquizada
Gestão	Comando com responsabilidade constitucional e política e sem responsabilidade profissional pela execução	Execução sem responsabilidade constitucional ou política e com responsabilidade técnica e legal
Políticas públicas	Responsável pela definição	Responsável pela execução
Poder de decisão	No âmbito dos assuntos de natureza política	Restrito à área de suas atribuições e limites legais de sua competência executiva, relativamente a assuntos jurídicos, técnicos, financeiros ou de conveniência e oportunidades administrativas

Quadro 01 – Comparação entre Governo e Administração Pública

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Meirelles (1995, p. 61).

Arrematando, Meirelles (1995, p. 62) anota que “o *Governo* e a *Administração*, como criações abstratas da Constituição e das leis, atuam por intermédio de suas *entidades* (pessoas jurídicas), de seus *órgãos* (centros de decisão) e de seus *agentes* (pessoas físicas investidas em cargos e funções)”.

Já Di Pietro (2005), abordando a Administração pública, o faz sob considerações que levam em conta: a origem do vocábulo administração, o tratamento da expressão administração pública, o seu relacionamento com o Governo e os seus correspondentes sentidos – amplo e estrito.

Dessa forma, inicialmente Di Pietro (2005, p. 53) expressa que administração, como vocábulo, “tanto abrange a atividade superior de planejar, dirigir, comandar, como a atividade subordinada de executar” e que em sentido amplo do direito público essa palavra refere-se à legislação e à execução, como a própria função administrativa e a função de governo.

De outra parte, a expressão Administração pública é utilizada mais frequentemente em dois sentidos, para Di Pietro (2005): (i) subjetivo ou formal ou orgânico; e (ii) objetivo ou material ou funcional.

Pelo sentido subjetivo ou formal ou orgânico, ela é presente quando designa os entes (pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos) que exercem a atividade administrativa. Preponderantemente isso ocorre em relação ao Poder Executivo, mas não só, haja vista que, constitucionalmente, os poderes estão separados por especialização e não de forma absoluta, de modo que no Legislativo e no Judiciário também está presente a Administração pública.

Adicionalmente esse sentido subjetivo se materializa pela presença de “todos os órgãos integrantes das pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), aos quais a lei confere o exercício de funções administrativas”, o que os categoriza como órgãos da Administração direta do Estado (DI PIETRO, 2005, p. 61).

No sentido subjetivo há, ainda, a presença de pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado que executam indiretamente a atividade administrativa, os quais são integrantes da denominada categoria Administração indireta do Estado.

Dessa forma, a definição de Administração pública sob o sentido subjetivo é dada por Di Pietro como sendo “o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício de função administrativa do Estado.” (2005, p. 62).

Pela lei maior, a Constituição Federal, a Administração pública é referida como exercida direta ou indiretamente, por parte de quaisquer dos poderes políticos constituídos, devendo observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Constituição Federal, 2004, Art. 37), além de outros aspectos indicados nos incisos e parágrafos específicos.

De outra parte, conforme o Art.º 4 do Decreto-Lei º 200/67, alterado pela redação da Lei Nº 7.596/87, é determinado que

A administração federal compreende:

I – a administração direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;

II – a administração indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) autarquias;
- b) empresas públicas;
- c) sociedades de economia mista;
- d) fundações públicas.

Voltando a Di Pietro (2005), pelo sentido objetivo ou material ou funcional, a Administração pública é presente quando designa a natureza da atividade exercida por esses

entes, caracterizando-se como a própria função administrativa, que ocorre mais intensamente no Poder Executivo.

Assim, a Administração pública engloba as seguintes modalidades de atividades objetivas, de acordo com Di Pietro (2005):

- a) de fomento – corresponde à atividade administrativa de indução à iniciativa privada de utilidade pública ocorrida via concessão de subvenções, de financiamentos, de favores fiscais e pelas práticas de desapropriações;
- b) de polícia administrativa – referente às atividades de limitações ou restrições administrativas impostas legalmente em relação ao exercício dos direitos individuais, tendo em vista o benefício dos direitos da coletividade;
- c) de serviço público – corresponde a um grande conjunto de atividades exercidas pela Administração pública, de forma exclusiva ou não, visando a satisfazer os interesses e necessidades coletivos de caráter essencial ou relevante; e
- d) de intervenção – decorrente da regulamentação e da fiscalização da atividade econômica de natureza privada, assim como pela atuação direta do Estado no domínio econômico, por meio de empresas estatais, quando consideradas como atividades de monopólio.

Dessa forma, a definição de Administração pública em sentido objetivo é apresentada por Di Pietro (2005, p. 61) como sendo a “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos”

Peter e outros (2003) registram que a satisfação das necessidades da sociedade é realizada pela prestação dos serviços públicos, dentre os quais se relacionam os destinados à preservação da ordem interna, ao combate à poluição ambiental e à segurança pública. Além disso, são também disponibilizados os serviços semipúblicos, tais como os referentes a educação, saúde e serviços sociais.

Registram ainda os autores que a representação do Estado no alcance do objetivo de satisfazer às necessidades comuns, pela oferta desses serviços, é a Administração pública, em quaisquer de suas esferas (federal, estadual, municipal ou distrital), abrangendo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, devendo observar os princípios constitucionais da moralidade, publicidade, legalidade, impessoalidade e eficiência.

2.3 Contexto e Evolução Histórica da Administração Pública

A sucessão de fatos que marcaram o contexto e a evolução histórica da Administração pública conduziu os governantes a executar reformas visando à implantação de modelos de administração que conferem seguimento à redefinição do papel do Estado na qualidade de ente capaz de intermediar as demandas entre os diversos grupos e segmentos econômicos e sociais que convivem em territórios comuns.

Além disso, a necessidade de busca da eficiência como premissa da gestão, dada a escassez dos recursos utilizados nos processos de produção de bens e serviços públicos produzidos para atendimento das demandas econômicas e sociais, é algo que tem presença constante e está sempre em evolução.

Nesse sentido, percebe-se uma sucessão de três formas puras da gestão da coisa pública: a Administração patrimonialista, a Administração burocrática e a Administração gerencial, as quais, não necessariamente substitutas uma da outra, são praticadas de forma combinada, em função das circunstâncias e necessidades, ao longo do tempo, até os dias atuais, e que são comentadas a seguir.

2.3.1 Administração Pública Patrimonialista ou Pré-Burocrática

A Administração pública patrimonialista ou pré-burocrática, conforme comentários de Lima (2005, p. 231), é caracterizada por um contexto em que “o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano que utiliza os bens públicos da forma que achar mais conveniente, particularmente em benefício próprio e de seus colaboradores diretos”. Acrescenta que nessa perspectiva os cargos são como objetos que devem ser distribuídos de acordo com os interesses e conveniências do soberano.

Dropa (2006, p. 7), por sua vez, vislumbra a Administração patrimonialista como aquela em que a “forma de administrar, o Estado e seus agentes possuem um *status* de nobreza, colocando-se numa pirâmide onde o povo se localiza em sua base, abaixo dos grandes interesses”. Presente nas antigas monarquias, nesse modelo de Administração pública o povo era subtraído por altos impostos sem que para tanto lhe fossem propiciados benefícios mínimos.

Conseqüentemente, um dos efeitos dessa forma de administrar o patrimônio e a estrutura pública é o fortalecimento da corrupção e do nepotismo, o que vai de encontro às

forças que conduzem a economia e a sociedade ao capitalismo e à democracia, respectivamente, em razão do crescimento das relações de mercado e da maior complexidade das relações sociais (LIMA, 2005, p.231).

2.3.2 Administração Pública Tradicional ou Burocrática

Bresser-Pereira (1998, p.47), abordando a evolução da Administração pública burocrática de teor clássico, registra que

A administração burocrática clássica, baseada nos princípios da administração do exército prussiano, foi fruto da Reforma Burocrática implantada nos principais países europeus no final do século passado; nos Estados Unidos, no começo deste século; e no Brasil, em 1936. É a administração pública que Max Weber descreveu como um tipo de dominação legal-racional.

De forma geral, essa Administração tomou o lugar da Administração patrimonialista, na qual o patrimônio público era confundido com o privado, onde o Estado era tido como propriedade do rei. Essa substituição ocorreu porque a chegada do capitalismo industrial exigiu a separação entre o mercado e o Estado; porque a sociedade civil precisava ser diferenciada do Estado e ao mesmo tempo controlá-lo; porque o político precisava ser separado do administrador público (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 48).

Assim surgiu na Europa a Reforma Burocrática, a partir da Revolução Industrial, desencadeando a Administração burocrática moderna, racional-legal, que tem como base: i) a centralização das decisões; ii) a hierarquia; iii) o princípio da unidade de comando; iv) a estrutura piramidal do poder; v) as rotinas rígidas; e vi) o controle passo a passo dos procedimentos administrativos. Por ela, os governos das famílias reais e da nobreza foram substituídos por uma administração baseada na impessoalidade, profissionalismo e racionalidade técnica, conforme estudos de Weber relativos ao poder racional legal (CATELLI; SANTOS, 2004, p. 427).

Surgem também as carreiras públicas profissionais bem definidas e que se comportam de forma neutra em relação aos políticos, e no interesse público, sem viés ideológico, buscando a efetividade e a segurança das decisões, tendo como pressuposto a maior racionalidade ou eficiência da administração e a afirmação do poder do Estado. Esse movimento permitiu ainda a redução do empreguismo, do nepotismo, da corrupção e o estabelecimento do Estado de Direito, garantindo a execução das leis. Além disso, a Reforma Burocrática é vista como a instituição administrativa que usa, como instrumento para combater o nepotismo e a corrupção – dois traços inerentes à Administração patrimonialista –

os princípios de um serviço público profissional e de um sistema administrativo impessoal, formal e também racional (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2005).

O excesso de atenção ao processo, em detrimento do atendimento das novas demandas econômicas e sociais, assim como a alteração do perfil dessas necessidades, provocaram mudanças nas situações orçamentárias e fiscais dos Estados e acarretaram dificuldades ao exercício da Administração pública burocrática, preparando o contexto para implantar uma administração pública pós-burocrática.

2.3.3 Administração Pública Pós-Burocrática ou Gestão por Resultados

A Administração pública pós-burocrática, ou gestão por resultados, é considerada uma resposta ao processo de globalização, que ameaça reduzir a autonomia dos Estados na formulação e implementação de políticas, e à crise do Estado, que começou a se delinear em quase todo o mundo nos anos 1970 e assumiu plena definição nos anos 1980 (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Com efeito, com o enfraquecimento do Estado liberal do século XIX, que deu lugar ao Estado social e econômico no século XX, especialmente nos países ocidentais, a partir do fim da Segunda Guerra Mundial, ficou evidenciado que a Administração burocrática “não garantia nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 49). Essa administração burocrática se tornou “lenta, cara, auto-referida, autoritária, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 49).

Nesse Estado social e econômico, diferentemente do anterior, em que a Administração pública existia apenas com as funções da Justiça, Defesa, Fazenda e Relações Exteriores, foram acrescentados serviços relativos a educação, saúde, transporte, habitação, previdência e assistência social, cultura e pesquisa científica e regulação do sistema econômico interno, das relações econômicas internacionais, estabilidade da moeda e do sistema financeiro, provisão de serviços públicos e de infra-estrutura.

Assim, a questão da eficiência se tornou mais relevante e a expansão do Estado ocorreu em razão das pressões da sociedade e também das “estratégias de crescimento da própria burocracia”. Além disso, quando o mundo se movimentou (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 50)

[...] para um novo ciclo de alta tecnologia na produção e principalmente nos serviços, cujo motor é mais e mais inovação, o paradigma burocrático, avesso à inovação, tornou-se definitivamente superado.

Bresser-Pereira (1998) menciona ainda o fato de que o comprometimento dos Estados nacionais com o desenvolvimento econômico produziu uma necessidade de maior flexibilidade e eficiência na administração das agências e empresas do próprio Estado, tornando-os influenciados pelas tendências de teorias e práticas que estavam sendo aplicadas na administração das empresas do setor privado a partir da Segunda Guerra Mundial, trazendo para a Administração pública as idéias de: i) descentralização para os níveis políticos locais; ii) desconcentração para agências autônomas; iii) flexibilização da organização e dos procedimentos administrativos; e iv) implantação de planejamento e orçamentos-programa.

Tudo isso tomou maior corpo a partir dos anos 1980, nos países centrais, especialmente em razão da crise do Estado e de sua burocracia, o que levou à implantação da Reforma Gerencial que foi, assim, (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.51) “a segunda grande reforma administrativa dos quadros do capitalismo industrial”, pois a primeira foi a burocrática, conforme comentado na subseção anterior (Europa no século passado, EUA no início do século XX e Brasil em 1936)

A Reforma Gerencial passa a ocorrer a partir dos anos 80 deste século e pressupõe a anterior. É impossível termos uma reforma gerencial sem antes havermos estabelecido um corpo de servidores públicos profissionais de alto nível, com capacidade e mandato legal para, subordinados aos políticos, administrar o Estado.

Além disso, segundo Abrucio (1997, p. 6), “em meados da década de 70, sobretudo a partir da crise de petróleo em 1973, uma grande crise econômica mundial pos fim à era da prosperidade que se iniciara após a Segunda Guerra Mundial”, acarretando fortes impactos sobre a estrutura de Estado que fora alicerçada, construída nas dimensões econômica, social e administrativa.

Os efeitos dessa crise sobre os alicerces econômicos, com base nas teorias keynesianas de intervenção estatal na economia, e social, suportados pelas práticas do *Welfare-State* de produção de políticas públicas voltadas para educação, saúde, previdência social e habitação, dentre outras áreas, foram tratados pela “redefinição do papel do Estado na economia” e pela “tentativa de reduzir os gastos públicos na área social.” (ABRUCIO, 1997, p.7).

Quanto ao pilar administrativo, fundamentado no modelo burocrático weberiano de Administração pública, “foram introduzidos, em larga escala, padrões gerenciais na administração pública”, especialmente em países como Grã-Bretanha, Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia, Canadá e, depois, em outros Estados europeus.

Segundo Lima (2005, p. 232), tendo se constituído “um avanço, foi certamente um rompimento com a Administração Pública burocrática, embora não negue todos os seus princípios” motivo pelo qual mantém “de maneira mais flexibilizada, alguns dos seus princípios fundamentais”, como, por exemplo, o critério do mérito na admissão dos servidores, a estruturação e sistematização de planos de carreiras e de remuneração, a avaliação de desempenho e o patrocínio de treinamentos de forma sistemática.

Lima (2005) acrescenta que o controle focado nos resultados, em vez de o ser nos processos, é o grande e importante aspecto diferenciador entre essas duas modalidades da gestão pública. Nesse sentido, Granjeiro, apud Lima (2005, p.232), identifica três aspectos para os quais a Administração pública gerencial está voltada

- Para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade.
- Para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados.
- Para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados.

Trata-se de um modelo em que o setor público passa a adotar uma atitude empreendedora, voltada para o cidadão como cliente e buscando padrões ótimos de eficiência, eficácia e efetividade, com ética e transparência, bem como reduzindo custos para a sociedade e comprometendo o Estado com a satisfação dos cidadãos, no qual o Governo é um meio e não um fim em si mesmo. Nele a ênfase se desloca dos aspectos operacionais da gestão de projetos e seus resultados imediatos para uma óptica mais abrangente, incorporando os impactos das ações governamentais sobre a vida da população e o processo de desenvolvimento (IPECE, 2004).

Ainda segundo o IPECE (2004), esse modelo é implementado em um ciclo contendo as fases de planejamento, implementação e monitoramento e avaliação.

Na fase de planejamento, busca-se conhecer a realidade que se quer trabalhar, visando a formular o problema – situação real comparada com uma ideal, ou desejável, para analisar suas causas e conseqüências, constituindo-se no estabelecimento de relações

esperadas, ou teóricas, de causa e efeito, permitindo a elaboração das políticas públicas, estabelecimento dos objetivos e as metas de resultado e impacto, ou de mudanças pretendidas sobre a realidade.

São iniciadas na implementação as atividades para a realização do produto que foi projetado e pode ser avaliada a consistência das proposições e da adequação dos recursos alocados aos produtos pretendidos, resultados e impactos, permitindo interação e aprofundamento do conhecimento do programa por parte dos interessados, e avaliação da quantidade e da qualidade dos recursos, bem como da estrutura gerencial, tendo em vista conduzir o processo de realização do produto da forma mais eficiente e eficaz, exigindo-se, ainda, mecanismos de acompanhamento de cada etapa e correção de desvios que venham a aumentar os prazos e os custos ou modificar a qualidade e as características do produto.

O monitoramento e avaliação estão no início do processo e fundamentam a retroalimentação do sistema, onde são redefinidos o problema, os programas, os projetos e as ações, acarretando a permanente reestruturação do desenho da articulação entre os grupos de interesse, da gestão, da alocação de recursos, dentre outras variáveis.

Além disso, de acordo com o modelo da gestão por resultados do IPECE (2004), ao longo das fases há pouco descritas, são executadas as seguintes etapas:

- a) identificação do problema;
- b) definição de objetivos e metas, meios e fins;
- c) previsão de insumos/recursos a serem consumidos pelas atividades;
- d) execução das atividades e processos que gerarão os produtos;
- e) disponibilização de produtos (bens e serviços);
- f) alcance de resultados (objetivos e metas);
- g) geração de impactos, com verificação de modificações em uma situação econômica ou social.

Adicionalmente, Lima (2005, p. 232) menciona que,

[...] embora a Administração Pública gerencial inspire-se nos conceitos da administração de empresas, não pode ser confundida com esta, visto que, enquanto a receita das empresas depende dos pagamentos que seus clientes fazem livremente na compra de produtos e serviços, a receita do Estado deriva-se de impostos, taxas e outras contribuições obrigatórias, sem que haja contrapartida direta de prestação de serviços.

Nessa mais recente etapa da evolução da Administração pública, começam a surgir com maior intensidade, também, conceitos associados a esse pensamento e ação

diferenciados quanto à coisa pública. Na seção seguinte, assim, serão apresentadas definições sobre os conceitos de governabilidade, governança e *accountability*, os quais fazem parte dessa visão contemporânea que ora se contextualiza sobre a Administração pública.

2.4 Novos Conceitos no Contexto da Administração Pública Gerencial

Concomitante ao surgimento e à implantação da gestão pública por resultados, novos conceitos passaram a ser discutidos e considerados pelos pesquisadores e administradores responsáveis pela gestão do patrimônio público.

Aspectos relacionados à capacidade de exercício do governo, seja em função da representatividade obtida junto à sociedade em decorrência de eleições livres e democráticas, seja em virtude de adequadas condições financeiras e administrativas requeridas para o próprio exercício do governo, bem como à observância da obrigação que os governantes têm de prestar contas do uso que fizeram dos recursos públicos postos à sua disposição, passaram a estar mais presentes no contexto da Administração pública gerencial.

2.4.1 Definição de Governabilidade e de Governança

Santos (2001, p. 6) assevera que “o desafio da reforma do Estado e seu ajuste à nova ordem econômica e financeira global provocou profusa literatura sobre os conceitos de governabilidade e de governança (*governance*)” e propõe (p.10), “para evitar as ambigüidades e a pouco clareza com que vêm sendo distinguidos os conceitos de governabilidade e *governance* (governança)” que seja utilizada a expressão capacidade governativa como sinônimo de governabilidade.

Propõe Santos (2001, p. 11), com finalidade analítica, que o conceito capacidade governativa, apresentado de forma lata, englobe os aspectos operacionais do aparelho do Estado, incluindo requisitos estruturais organizacionais e da gestão e as dimensões econômica e política.

Joan Prats Catalã, *in* Bresser Pereira e Spink (2005, p. 272 e 273), registra que governabilidade é “um conceito diferente do de *governance* ou “sistema institucional” – formal e informal – que demarca a ação dos atores sociais – governamentais e não-(sic)governamentais – relevantes para a determinação e a alocação autoritária dos bens e dos recursos públicos”, medidas essas que se materializam por meio da ação política e da formulação e implementação de políticas públicas.

Especificamente sobre governabilidade, e no contexto da discussão dos preceitos constitucionais, Ferreira Filho (1995, p. 3) indica que “o termo *governabilidade* é um neologismo construído a partir de governar [...] e quer dizer, pois, possibilidade ou aptidão de conduzir [...] algo que tem movimento próprio: os negócios públicos”. Menciona ainda que o vocábulo está relacionado à “possibilidade de ação governativa eficaz”, traduzindo a habilidade “de um Estado determinado realizar os objetivos a que se propõe”, em razão de uma conjuntura específica.

Já Araújo (2002) apresenta um apanhado de três tipologias teórico-conceituais diferentes sobre os conceitos de governabilidade e de governança, com base nos estudos e pesquisas realizados por autores nacionais importantes – Luiz Carlos Bresser Pereira, Eli Diniz e Caio Márcio Marini Ferreira – as quais serão aqui recuperadas para uma melhor compreensão desses termos.

Inicialmente registra-se que essas dicções têm origem com o surgimento dos Estados modernos, no século XIX, e tomam corpo e visibilidade após as crises econômica e fiscal do Estado dos anos 1970 e em decorrência do crescimento da globalização, entendida como processo de integração e internacionalização das economias no mundo. A partir dessa época é que esses termos passaram a ser objeto de produção científica e acadêmica mais intensamente, contribuindo para o melhor entendimento da complexa transformação por que passou a sociedade doravante, inclusive associada à reforma do Estado e de seu aparelho.

Araújo (2002, p. 6) acrescenta advertência quanto a esses termos e seus conceitos, registrando o argumento de que,

Como a maior parte dos conceitos em ciência política, a governabilidade/governança não possuem uma definição muito clara e precisa, variando de autor para autor, de acordo com a sua nacionalidade, orientação ideológica e a ênfase que é dada a um ou outro elemento.

Ademais, Bresser-Pereira (1998, p. 33) registra que “governabilidade e governança são conceitos mal-definidos, frequentemente confundidos”.

Nada obstante, Araújo (2002, p.6) assevera ainda ser possível “citar algumas características comuns entre as diferentes conceituações existentes e estabelecer alguns paralelos”.

Araújo (2002, p.6) acrescenta também a noção de que, numa abordagem genérica, a governabilidade “refere-se às próprias condições substantivas/materiais de exercício do

poder e de legitimidade do Estado e do seu governo derivadas da sua postura diante da sociedade civil e do mercado”.

Quanto à governança, “pode ser entendida como a outra face de um mesmo processo, ou seja, como os aspectos adjetivos/instrumentais da governabilidade” e, em termos genéricos, corresponde à “capacidade que um determinado governo tem para formular e implementar as suas políticas.” (ARAÚJO, 2002, p.6).

Dito isso, apresenta-se no quadro 02 uma síntese das posições dos três autores imediatamente antes mencionados sobre os conceitos de governabilidade, governança e seus traços diferenciadores ou distinções, de acordo com Araújo (2002, p. 19).

Autores	Itens		
	Governabilidade	Governança	Traço Distintivo
Bresser Pereira	Capacidade de governar derivada da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade civil.	Capacidade financeira/gerencial de formular e implementar políticas públicas.	Ênfase na governança. Entende a governabilidade como garantida nos seus fundamentos por meio do processo de redemocratização recente.
Eli Diniz	Condições sistêmicas de exercício do poder pelo Estado e seu governo em uma determinada sociedade.	Capacidade da ação do Estado na formulação e implementação de políticas públicas e consecução das metas coletivas.	Ênfase da conexão da temática com a reforma do Estado, institucionalização da democracia e, em especial, com o incremento da participação dos cidadãos.
Caio Marini	Condições de legitimidade de um determinado governo para empreender as transformações necessárias.	Capacidade técnica, financeira e gerencial de implementar estas transformações.	Ênfase na ligação da temática com a reforma do Estado e com a superação das desigualdades estruturais da sociedade brasileira.

Quadro 02 – Comparativo das Tipologias de Governabilidade/Governança
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Araújo (2002).

Adicionalmente registram-se as posições de Lima (2005, p. 353) sobre esses termos. Segundo Lima, as produções técnicas dos últimos anos apresentam “o conceito de governança a partir da definição geral do Banco Mundial, quando se refere ao modo como a autoridade é exercida no gerenciamento dos recursos do País em direção ao desenvolvimento”.

Já governabilidade, ou capacidade governativa, “é a capacidade de um sistema político em produzir políticas públicas que resolvam os problemas da sociedade, ou a capacidade dos governos de converter o potencial político de um dado conjunto de instituições e práticas políticas em capacidade de definir, implementar e sustentar políticas”.

Diante dessas considerações sobre governança e governabilidade, ou capacidade de governo, pode-se depreender que esses termos estão relacionados com a forma de reposicionamento do governo e dos governantes, visando a atender aos novos requisitos de demanda da sociedade, observando os princípios dos novos modelos da gestão da Administração pública.

Além disso, esses termos conduzem também a uma nova visão sobre o relacionamento entre representantes e representados do processo da gestão pública, o que é objeto de referências da próxima subseção.

2.4.2 Definição de *Accountability*

Conforme registra Araújo (2001), *accountability* pode ser visto como o princípio de que ao gestor público – delegado, cabe o dever de prestar contas de suas atividades à sociedade ou ao seu representante – delegante, e de praticar atos com integridade, economicidade, eficiência e eficácia, os quais serão avaliados, certificados e relatados pela auditoria.

Nada obstante, essa definição merece ser complementada e posta sob uma abordagem mais reflexiva, a partir de visões que consideram os aspectos e variáveis sociais e políticas inerentes a esse conceito, originário de países onde alcançam níveis de desenvolvimento reconhecidos como superiores aos brasileiros.

Nesse sentido, Campos (1990) já houvera lançado uma questão essencial acerca dessa expressão, ao publicar o artigo “*Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?” De fato, até os dias de hoje essa é uma pergunta cuja resposta ainda está por ser apresentada. Primeiro, e mais simples, porque não há de fato uma palavra ou expressão na língua portuguesa que possa ser utilizada para traduzir este vocábulo do idioma inglês. Segundo, porque a ambiência e o contexto sóciopolítico em que se insere esse termo ainda não estão totalmente presentes no Brasil.

Desta forma, apresentam-se a seguir alguns comentários efetuados por Campos (1990) acerca desse conceito-chave no estudo da Administração pública.

Inicialmente Campos (1990, p. 32) registra a “suspeita de um elo entre *accountability* e a necessidade de proteger os cidadãos da má conduta burocrática”. Em função da natureza da reflexão, seguiu-se que a estudiosa trabalhou idéias relativas aos

deveres da Administração pública e do Governo perante a sociedade que representam, concluindo por entender a *accountability* como uma questão de democracia, e que, quanto mais evoluído for o nível democrático, maior será o interesse da sociedade pela *accountability*.

Além disso, a autora registra que o conceito de democracia não está associado simplesmente ao exercício, por parte dos cidadãos, do direito de escolha de representantes perante o Estado, via processo eleitoral, aos quais são delegados poderes. É preciso que o “exercício ativo da cidadania, por Partidos Políticos sintonizados com seus eleitores e por uma opinião pública bem informada” ocorram para assegurar o interesse público e legitimar o poder delegado – governabilidade (CAMPOS, 1990, p.34).

Em segundo lugar, Campos (1990, p.35) ensina que

O exercício da *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão, entre burocracia e clientelas. O comportamento (responsável ou não-responsável) dos servidores públicos é consequência das atitudes e comportamento da das próprias clientelas.

Somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability*. Não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor.

Posteriormente, já tratando da realidade do Governo e da sociedade brasileiros, e após discorrer sobre as dimensões políticas e culturais do contexto de Administração pública, Campos (1990) apresenta uma associação entre os traços contextuais decorrentes e as principais características da burocracia brasileira, lembrando que a Administração pública nacional é objeto de reformas administrativas relacionadas a esses traços contextuais e estruturais, o que, todavia, não teria permitido a desejável utilidade e aperfeiçoamento do serviço público.

Tanto assim que Campos (1990, p. 42) destaca ainda presentes na realidade brasileira:

- a) em termos de contexto – a debilidade das instituições e o baixo nível de organização da sociedade civil, de expectativa quanto à atuação do governo e de participação política do povo; e
- b) quanto às características da burocracia – a imunidade a controles externos, a falta de transparência, o baixo nível de preocupação com desempenho, orientação para meios e procedimentos e tendência exagerada para formalismo e seu descumprimento.

Conforme a autora registra (1990, p.42), a experiência histórica das reformas administrativas brasileiras não teve como ponto de partida demandas da sociedade. Além disso, essas reformas são orientadas por valorizar a eficiência, com a utilização de métodos da iniciativa privada na Administração pública e em detrimento dos resultados da ação administrativa, permitindo o fortalecimento do centralismo do processo da gestão.

Antes de registrar sua conclusão, Campos (1990) comenta ainda sobre as principais características da força de trabalho no setor governamental e a respeito dos processos de controle exercidos sobre a atividade burocrática.

Quanto à força de trabalho, Campos acentua que “o perfil do serviço público brasileiro reflete o contexto da administração pública em suas dimensões culturais, políticas e sócio-econômicas” (1990, p. 43) e ressalta que,

Em qualquer esfera de governo – mesmo federal – os empregos funcionam como moeda no jogo político. Políticos trocam apoio a projetos do Executivo por cargos de alto nível no serviço público, de preferência no setor “produtivo”, onde os salários são mais elevados e os controles mais frouxos.

Relativamente aos processos de controle exercidos sobre a burocracia executiva brasileira, no plano externo a partir das ações empreendidas pelos tribunais de contas e no âmbito interno por órgãos do próprio do Poder Executivo, as considerações de Campos (1990) são indicativas de três deficiências principais: i) o elevado nível formalista dos controles e sua ineficiência quanto à *accountability*; ii) o subido foco quanto aos meios e reduzida atenção às finalidades, resultados e efeitos dos programas públicos; e iii) a alçada preocupação com a uniformidade entre os órgãos, desconsiderando as diferenças, a diversidade das missões desses entes e o significado disso em relação aos distintos processos de controle e avaliação.

Campos (1990, p. 47) conclui sua abordagem, mencionando que os resultados do processo de aprendizagem indicam “algumas possibilidades de se reduzir o hiato entre o desempenho do governo e as necessidades do cidadão”.

A primeira aprendizagem, para a autora, indica que “o grau de *accountability* de uma determinada burocracia é explicado pelas dimensões do macroambiente da administração pública: a textura política e institucional da sociedade; os valores e os costumes tradicionais partilhados na cultura; a história”.

A segunda aprendizagem refere-se à relação de causa e efeito entre o amadurecimento da sociedade e sua preocupação com a *accountability*, haja vista que o desenvolvimento político favorece maior responsabilidade burocrática.

A terceira e última aprendizagem evidenciada por Campos (1990) enfoca a pequena contribuição das reformas administrativas e a baixa qualidade dos controles formais para a elevação do nível de *accountability* presente na Administração pública brasileira.

De outra parte, após registrar que, apesar de tentativas em diversos níveis, o termo *accountability* “ainda não possui similar nacional”, Lima (2005, p. 262) acrescenta que sua abrangência “vai além da prestação de contas, pura e simples, pelos gestores da coisa pública”. Lima reforça a necessidade de a sociedade ser reformada no sentido de que “precisa saber e querer cobrar, precisa interessar-se pela gestão pública, deve entender a relação da boa administração com a qualidade de vida; em suma deve ser mais cidadã”.

No pensamento do autor (2005, p. 262 e 263), a idéia de *accountability* vai além dos aspectos referentes a uma reforma administrativa, da definição de atribuições e responsabilidades funcionais pela prestação de contas e dos requisitos de um modelo da dinâmica organizacional, os quais sempre estarão vinculados aos direcionamentos administrativos e de controle dos governantes. Trata-se de buscar a mudança de aspectos e traços culturais – valores e crenças – de uma organização, tanto do ponto de vista das atitudes internas das pessoas, partindo dos gestores e chegando aos servidores que atuam no mais baixo nível hierárquico, quanto em função de demandas de uma sociedade menos passiva e tolerante ao favoritismo, ao nepotismo, à corrupção, aos privilégios, à dupla tributação e ao desperdício de recursos.

Além disso, merece também registro o conceito de *accountability* contido nas Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003 (Atualizada até setembro de 2005), emitidas pelo Controlador Geral dos Estados Unidos da América (TCE-BA, 2005, p. 31).

Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se: (1) os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais; (2) os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos; e (3) os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva. Os administradores desses programas são responsáveis perante os órgãos do parlamento e o público. Os auditores desses programas, se observam as NAGGAs, emitem relatórios que aumentam a credibilidade e confiabilidade da informação apresentada por – ou coletada dos – dirigentes do organismo auditado.

Como se pode observar, o fator determinante para o exercício de *accountability*, conforme a definição ora reproduzida, é o desejo dos legisladores, dos dirigentes do governo e do público quanto às três dimensões indicadas, as quais se referem a aspectos inerentes à eficiência e legalidade no uso de recursos públicos, à eficácia dos programas de governo e à gestão eficiente, econômica e efetiva desses mesmos programas.

Pode-se inferir, ainda, que há uma correlação entre o desejo dos agentes interessados no conhecimento das informações sobre a gestão pública e a própria qualidade das informações requeridas, o que vai ao encontro dos comentários de Campos (1990), anteriormente referidos, quanto à maturidade da sociedade e o exercício de práticas de *accountability*.

2.5 Contexto e Evolução Histórica da Administração Pública Brasileira

São tratadas nesta seção as principais abordagens sobre as três reformas que transformaram a Administração pública brasileira ao longo dos últimos 70 anos.

De acordo com Martins (1997, p. 14), o entendimento sobre o contexto, a evolução histórica e as reformas da Administração pública brasileira passam necessariamente pela compreensão de “algumas características persistentes da herança colonial do Brasil e de sua cultura política patrimonialista”.

Com efeito, partindo-se da premissa de que a colonização brasileira ocorreu sob a forma de uma exploração e não de um povoamento, haja vista que realizada no contexto da “descoberta de novas rotas marítimas para a exploração e conquista de novos territórios de pilhagem, sob o controle direto e em nome da Coroa”, fica evidenciado que o sistema estrutural, o modelo mental e a burocracia do poder português tiveram facilitada sua completa implantação no Brasil (MARTINS, 1997, p. 14).

Mesmo após a independência política do País em relação a Portugal, e até os primeiros anos da República, a herança colonial permaneceu e a Administração pública brasileira continuou a ser exercida num contexto em que estruturas oligárquicas de poder, latifúndios, escravidão, acumulação capitalista e a exportação do café, dentre outras variáveis, determinaram a execução de uma “administração política de favores aos clientes locais.” (MARTINS, 1997, p. 15).

Ainda segundo Martins (1997, p. 15), apesar do caráter extremo e simplificado dessa abordagem, esse contexto contribui para o entendimento de que “o patrimonialismo, o clientelismo, a burocracia extensiva e a intervenção do Estado na economia estão inscritas na tradição brasileira como características persistentes da herança colonial” que gizam os contornos de singularidade da Administração pública brasileira.

Além disso, vale registrar ainda a posição de Abrucio (1997) sobre as diversas situações que compõem o quadro administrativo brasileiro atual, que o caracteriza como um singular modelo híbrido.

Essa natureza de composição por diversos elementos está associada a várias situações particulares da realidade brasileira. Com efeito, inicialmente registra-se o fato de que “a estrutura administrativa brasileira é influenciada por um lado, pelo Direito Administrativo ibérico e francês, o que resulta em uma rigidez operacional maior” e por outro pela “influência americana advinda do modelo presidencialista, que dá uma configuração peculiar ao organograma do Executivo, e sobretudo ao federalismo, que torna mais consorciativo o Estado brasileiro”, implicando um nível maior de “flexibilidade e politização do nosso sistema administrativo.” (ABRUCIO, 1997, p.39).

Adicionalmente, Abrucio (1997, p. 39 e 40) indica que a situação de hibridez do quadro administrativo brasileiro está relacionada também à

[...] convivência entre setores administrativos atrelados a uma burocracia meritocrática, outros nichos dominados pelo patrimonialismo e cartorialismo (principalmente no nível subnacional e nos escalões mais baixos do Governo Federal), e ainda outra parcela do Estado preenchida pelo sistema de *spoils system*, no seu sentido mais moderno, que politiza o alto escalão do organograma estatal, podendo ou não levar em conta a racionalidade técnica.

Por último, o caráter híbrido do sistema administrativo brasileiro decorre também da divisão da Administração pública em direta e indireta, haja vista que a segunda sempre desfrutou de maior autonomia e de sistemas de remuneração de seus quadros de pessoal dotados de maior representatividade e flexibilidade, quando na Administração direta a situação proporcionada é de menor incidência da meritocracia e de horizontes profissionais menos motivadores para os funcionários (ABRUCIO, 1997).

Assim expresso, registra-se a idéia de que a partir de 1930 as necessidades de modernização das estruturas do Governo federal e de profissionalização dos quadros da Administração pública, decorrentes do esgotamento do modelo exploratório e patrimonialista

de administração pública até então predominantemente adotado, passaram a se constituir questões relevantes, culminando com a implementação da Reforma Administrativa de 1936, no período da ditadura de Getúlio Vargas, durante o qual a centralização e as tendências por medidas estruturais transformadoras foram disseminadas, o que constituiu a primeira reforma administrativa brasileira, conforme será tratado na primeira subseção seguinte.

2.5.1 A Reforma Administrativa, de 1936

Também conhecida como a Reforma Burocrática de 1936, esse primeiro movimento estruturado e orgânico de modificação da realidade da Administração pública brasileira nasceu num ambiente de regime ditatorial, sob o comando de Getúlio Vargas. Segundo Bresser-Pereira (1998), essa reforma foi semelhante à que ocorreu na Europa no século XIX, a qual também sucedeu em ambientes ditatoriais, mas com diferença de que lá esses regimes eram liberais e no Brasil, dos anos 1930, o regime era intervencionista.

Essa reforma foi inspirada nos “modelos prescritos nas teorias administrativas então predominantes nos países mais desenvolvidos”, considerados como os melhores então disponíveis, e foi iniciada “em 1936, com a criação do Conselho Federal do Serviço Público Civil”, sendo posteriormente consolidada com a sua “transformação no DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público)”, que passou a se constituir como órgão formulador e executor da reforma, representando “a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 164).

O escopo da reforma burocrática de 1936, segundo Bresser-Pereira (1998), abrangeu as áreas a seguir indicadas e viabilizou a criação de órgãos reguladores e de empresas de economia mista:

- a) administração de pessoal – tendo o sistema de mérito como fundamento da reforma, inclusive quanto à maneira de acesso e de ascensão;
- b) orçamento e administração orçamentária – apresentando o orçamento como um plano de administração;
- c) administração de material – implementando medidas de simplificação e de padronização; e
- d) estruturas e métodos de trabalho – adotando procedimentos de revisão e de racionalização.

Bresser-Pereira (1998) acrescenta que a Reforma Burocrática de 1936 apresentou vários aspectos positivos, dentre os quais se destacam:

- a) a difusão de idéias e práticas modernizadoras da administração junto às áreas que foram objeto da aplicação da reforma – administração de pessoal, orçamento e administração orçamentária, administração de material e estruturas e métodos de trabalho;
- b) a institucionalização do treinamento e aperfeiçoamento dos funcionários públicos;
- c) a divulgação da teoria administrativa que tinha origem em países como Estados Unidos, Inglaterra e França;
- d) a valorização das ciências administrativas, que até aquele momento constituía uma parte do Direito Administrativo;
- e) a formação de uma pequena equipe de especialistas que contribuíram para a disseminação de novos conhecimentos em diversas áreas e órgãos públicos, inclusive no contexto internacional; e
- f) a criação da primeira autarquia, tornando prática a idéia de que os serviços públicos poderiam ser executados por meio da Administração indireta, de acordo com o princípio da descentralização.

Martins (1997, p. 16), de outra parte, menciona que essa Reforma acarretou uma consequência específica em relação aos servidores públicos e seu processo de seleção e de promoção, em decorrência de pressões populistas-clientelistas, certamente correlacionadas à herança colonial brasileira, qual seja o de que,

Na verdade, um padrão duplo foi estabelecido. Os altos escalões da administração pública seguiram essas normas e tornaram-se a melhor burocracia estatal da América Latina; os escalões inferiores (incluindo os órgãos encarregados dos serviços de saúde e de assistência social então criados) foram deixados ao critério clientelista de recrutamento de pessoal por indicação e à manipulação populista dos recursos públicos.

Segundo Wahrlich apud Bresser-Pereira (1998, p. 165 e 166), entretanto, a Reforma Burocrática de 1936 trouxe consigo também alguns aspectos negativos: “a pretensão de realizar demasiado em pouco tempo, sendo uma reforma, concomitantemente, global e imediata; a ênfase exagerada no controle; a forte centralização “no DASP e pelo DASP”; e a estrita observância de “normas gerais e inflexíveis””.

Após a queda de Vargas, toda essa estrutura e sistema organizacional perderam representatividade, até que, ao retornar ao governo, nos anos 1950, diversas medidas de

revigoramento foram adotadas por Vargas, seguidas de outras decisões tomadas já no governo de Juscelino Kubitschek, sendo que não propiciadoras de efetividade na Administração pública brasileira daquele período (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Em verdade, entre o final da ditadura de Vargas e o início da ditadura militar, seguiram-se cerca de 20 anos em que o perfil de uma administração pública subdesenvolvida prevaleceu no Brasil, dado pelo: excesso ou má distribuição de pessoal, absenteísmo, exercício de dois ou mais empregos públicos de forma simultânea e de atividades paralelas e baixo nível de produtividade, exceto pelos quadros de pessoal burocrata da alta gestão pública das entidades da Administração direta e da indireta, os quais eram responsáveis por um “*projeto nacional* de desenvolvimento liderado pelo Estado.” (MARTINS, 1997, p.17).

Nesse cenário, a Administração pública brasileira seguiu seu caminho, sendo, entretanto, influenciada por basicamente duas características (MARTINS, 1997):

- a) primeira, como a Reforma Administrativa de 1936 foi parcialmente enviesada e depois “abandonada pela cultura política clientelista profundamente enraizada” (p.18), duas conseqüências políticas restaram em relação ao relacionamento entre o Estado e a sociedade e à governabilidade – i) os serviços públicos prestados foram se deteriorando sistematicamente, porque realizados por pessoas não adequadamente habilitadas, e ii) a troca de votos por favores políticos, como a colocação de eleitores como servidores públicos, passou a constituir fato corriqueiro, em detrimento do atendimento de demandas sociais via definição e execução de políticas públicas;
- b) segunda, a parcela bem preparada profissionalmente do serviço público – os altos escalões da burocracia, embora preservados desse desvirtuamento há pouco comentado, foram submetidos a restrições referentes ao reconhecimento e recompensa inadequados por suas competências, o que os levou a assumir práticas defensivas de autopreservação, como, por exemplo, a manutenção para si do “monopólio da competência ou da informação nas áreas sob sua jurisdição” (MARTINS, 1997, p. 19), transformando-as em feudos dentro do organismo estatal.

Com a deflagração do regime militar, em 1964, essas duas características foram tornadas mais densas no ambiente de Administração pública que se instalou, o que contribuiu

para a deflagração da segunda reforma administrativa brasileira – a Reforma Desenvolvimentista de 1967, a qual será comentada a seguir.

2.5.2 A Reforma Desenvolvimentista de 1967

Tendo sido implantada a partir da edição do Decreto-Lei nº 200, de 1967, o maior mérito da Reforma Desenvolvimentista de 1967 talvez tenha sido o de reconhecer o fato de que a Reforma Burocrática de 1936 possuía princípios rígidos de administração burocrática que iam de encontro ao desenvolvimento econômico que se busca a partir do final dos anos 1950 para o Brasil, haja vista que “formara-se, então, a convicção clara de que um serviço público profissional, competente e dotado de autonomia, desvencilhado das amarras burocráticas, seria essencial para a retomada do desenvolvimento.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 168).

Assim, essa Reforma “procurou substituir a administração pública burocrática por uma administração para o desenvolvimento”, diferenciando de maneira clara a Administração direta da Administração indireta, inclusive resguardando às autarquias, fundações e sociedades de economia mista “uma autonomia de gestão muito maior do que possuíam anteriormente” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 167).

Bresser-Pereira (1998) resume dizendo que o Decreto-Lei nº 200 estabeleceu as seguintes linhas gerais:

- a) cinco princípios gerais lhe serviam de base – i) planejamento – focado no desenvolvimento econômico-social e na segurança nacional; ii) descentralização quanto à execução das atividades planejadas; iii) descentralização administrativa via delegação de competências; iv) execução de planos e programas de forma coordenada; e v) controle;
- b) expansão da atuação de empresas estatais, representadas pelas sociedades de economia mista e empresas públicas, responsáveis pelo planejamento para o desenvolvimento; das fundações e autarquias, responsáveis pela descentralização na execução das atividades;
- c) fortalecimento do sistema de mérito, que suporta a delegação de competência e autoridade;
- d) estabelecimento das diretrizes gerais para um novo Plano de Classificação de Cargos; e

- e) reorganização estrutural de departamentos, divisões e serviços em 16 ministérios

De outra parte, Martins (1997, p. 20) descreve que essa reforma apresentava uma filosofia básica que observava dois aspectos:

[...] exigia diretrizes normativas centralizadas no âmbito do governo federal, através da instituição: de um plano geral de governo; de planos setoriais plurianuais; de novas normas para as alocações orçamentárias; e de programação de despesas de médio prazo em uma tentativa de introduzir previsibilidade (decreto-lei no 200, art. 7).

[...]

a idéia era de diversificar a natureza dos órgãos estatais (autarquias, empresas públicas, fundações, et.) para promover a descentralização funcional do aparelho do Estado, mediante a delegação de autoridade a esses órgãos da administração indireta para a consecução de muitas das funções e das metas do governo.

Além disso, os princípios do planejamento e do controle estabelecidos no Decreto-Lei nº 200 conferiram ao Ministério do Planejamento e Coordenação Geral “maior autoridade do que qualquer outro ministério”, haja vista que ele passou a exercer “o papel de *agência central* no que concerne ao *sistema de planejamento* [...] e ao *sistema de contabilidade e auditoria interna*” e posteriormente “acumulou também a atribuição estratégica de exercer o *controle central*” sobre toda a estrutura da Administração indireta, “sobrepondo-se ao controle setorial exercido até então apenas pelos diversos ministérios” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.170).

Por outro lado, Bresser-Pereira (1998, p. 172) indica que o instrumento legal que implantou essa Reforma provocou “duas conseqüências inesperadas e indesejáveis”:

- a) favoreceu a permanência de práticas patrimonialistas e fisiológicas, em razão de ter permitido a “contratação de empregados sem concurso público”; e
- b) não realizou concursos e não incrementou as carreiras para os cargos de Alta Administração, no espaço da Administração direta.

Na visão de Martins (1997, p. 20 e 21), a “racionalidade pretendida através da centralização normativa foi prejudicada pela concentração de poder, pessoal e arbitrária, alimentada pelo *ethos* autoritário” então vigente, além do que “as ações de descentralização funcional foram parcialmente desviadas de sua intenção original”, como fora previsto, por exemplo, na definição para “introduzir o espírito gerencial privado na administração do setor paraestatal”, conforme disposto no Art. 27 do Decreto-Lei nº 200, de 1967.

Assegurada a supervisão ministerial, o Poder Executivo outorgará aos órgãos da Administração Federal a autoridade executiva necessária ao eficiente desempenho de sua responsabilidade legal ou regulamentar.

Parágrafo único. Assegurar-se-á às empresas públicas e às sociedades de economia mista condições de funcionamento idênticas às do setor privado cabendo a essas entidades, sob a supervisão ministerial, ajustar-se ao plano geral do Governo.

Esses desvios se fizeram sentir de duas formas básicas: i) a criação de órgãos semi-independentes, empresas públicas e empresas controladas pelo Estado proporcionou um crescimento da participação quantitativa dessas categorias organizacionais na Administração pública; e, em consequência, ii) aumentou a diferença entre os perfis administrativos dos quadros da Administração indireta e da administração direta (MARTINS, 1997).

Ressalvando que “não há nada necessariamente errado com essas expansões”, (1997, p. 22) lembra que o governo autoritário então vigente perdeu o controle sobre esse crescimento, pois a estrutura burocrática se sentiu motivada a dar vazão aos estímulos decorrentes da alternativa definida legalmente para o exercício dessa liberdade e as empresas estatais, igualmente, “se sentiram à vontade para expandir amplamente suas atividades e criar tantas subsidiárias quantas quisessem”, numa perspectiva de atitude tipicamente empresarial.

A diferença entre os perfis administrativos dos quadros de pessoal se fez sentir, por sua vez, na evolução das escalas de salários, nas características das capacidades de tomada de decisões, na qualidade e na quantidade das capacitações e treinamentos proporcionados e na capacidade de implementar políticas e originar produtos e serviços, provocando grande vigor ao setor paraestatal e o definhamento na prestação de serviços públicos básicos à sociedade, tais como a saúde, a educação, a segurança pública e a assistência social, que continuaram sob a responsabilidade da Administração direta (MARTINS, 1997, p. 25).

De modo complementar, Bresser-Pereira (1998) assinala que a Reforma Desenvolvimentista de 1967 teria sido anulada a partir do fim do período de regime militar, em 1985, em função de três razões básicas:

- a) foi implantada pelos militares que estavam no exercício do poder político do País;
- b) não continha os conceitos básicos de uma reforma gerencial, tais como a definição e uso de indicadores de desempenho para gestão de programas de governo e o uso dos contratos da gestão;
- c) não fortaleceu o núcleo estratégico do Estado.

Nada obstante, arremata Bresser-Pereira (1998, p. 172),

a Reforma Desenvolvimentista foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Toda a ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada.

Além das características da Reforma Desenvolvimentista de 1967 aqui mencionadas, os anos 1980 trouxeram a variável da crise fiscal do Estado para o cenário da Administração pública brasileira, a qual contribuiu decisivamente para a deterioração da Administração pública e se tornou um dos ingredientes para a deflagração da terceira reforma administrativa experimentada no Brasil – a Reforma Gerencial de 1995, a qual será comentada na subseção seguinte.

2.5.3 A Reforma Gerencial Iniciada em 1995

O contexto de implementação da reforma gerencial na Administração pública brasileira, iniciada em 1995, de acordo com a visão de Bresser-Pereira (1998, p. 31), requer a percepção quanto a um ambiente de crise em que

[...] a reforma ou a reconstrução do Estado, particularmente pela via da Reforma Gerencial da administração pública, é uma resposta ao processo de globalização em curso, que ameaça reduzir a autonomia dos Estados na formulação e implementação de políticas, e, principalmente à crise do Estado, que começou a se delinear em quase todo o mundo nos anos 70, mas que só assumiu plena definição nos anos 80.

Bresser Pereira (1998, p.34) menciona que a grande crise econômica do anos 1980 teve como causa principal a crise do Estado, caracterizada como “uma crise fiscal do Estado, uma crise do modo de intervenção do Estado no econômico e no social, e uma crise da forma burocrática de administrar o Estado”, porque o pressuposto era de que ao Estado caberia garantir a ordem interna, a estabilidade da moeda e o funcionamento dos mercados, pois no capitalismo contemporâneo o mercado isoladamente não tem condições de se regular.

Na visão de Bresser-Pereira (1998, p. 36), a crise fiscal do Estado se revelou pela “perda em maior grau de crédito público e pela incapacidade crescente do Estado de realizar uma poupança pública que lhe permitisse financiar políticas públicas”. A crise relativa ao modo de intervenção do Estado se apresentou sob a forma de “crise do *welfare state* no primeiro mundo, o esgotamento da industrialização por substituição de importações na maioria dos países em desenvolvimento, e o colapso do estatismo nos países comunistas”. E a crise da forma burocrática de administrar o Estado revelou-se pelos “custos crescentes da máquina estatal” e pela “baixa qualidade” e “ineficiência dos serviços sociais prestados ao cidadão”.

Quanto à realidade da crise brasileira, Bresser-Pereira (1998, p. 40) menciona que foi paradigmática da grande crise que aconteceu em quase todo o mundo nos anos 1980, tendo como ponto inicial o segundo choque do petróleo em 1979, porque aqui houve uma “perda de capacidade do Estado de coordenar o sistema econômico de forma complementar ao mercado” e a crise se apresentou de modo mais intenso como “uma crise fiscal, como uma crise do modo de intervenção do Estado, e como uma crise da forma burocrática pela qual o Estado era administrado”.

Além disso, segundo Bresser-Pereira (1998, p.40), a crise

[...] caracterizou-se pela perda do crédito público e pela poupança pública negativa. A crise do modo de intervenção, acelerada pelo processo de globalização da economia mundial, caracterizou-se pelo esgotamento do modelo protecionista de substituição de importações, que foi bem sucedido em promover a industrialização nos anos de 30 a 50, mas que deixou de sê-lo a partir dos anos 60; transpareceu na falta de competitividade de uma parte ponderável das empresas brasileiras; expressou-se no fracasso em se criar um Estado do Bem-Estar que se aproximasse dos moldes social-democratas europeus. Por sua vez, a crise da forma burocrática de administrar o Estado emergiu com toda força no final dos anos 80, em função do retrocesso burocrático representado pela Constituição de 1988.

Além desses três aspectos, a crise brasileira teve ainda a questão da crise política, que passou por três momentos específicos: i) o do declínio do regime militar, por falta de legitimidade; ii) o da tentativa de retorno aos anos 1950, caracterizando uma adaptação ao regime democrático; e iii) o do *impeachment* de Fernando Collor de Mello, de caráter moral. No regime militar, a crise se agravou porque não acabou com o patrimonialismo, via definição de carreiras de serviço público, preferindo o recrutamento de pessoal ligado às empresas estatais. Agravou-se com a Constituição de 1988, que enrijeceu a burocracia, acarretando em conjunto o “alto custo e a baixa qualidade da administração pública brasileira.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 43).

Por outro lado, a reforma administrativa só se tornou tema focal a partir da eleição de Fernando Henrique Cardoso, pois foi clarificado para a “sociedade brasileira que a essa reforma se tornara condição, de um lado, da consolidação do ajuste fiscal do Estado brasileiro, e, de outro, da existência no país de um serviço público moderno, profissional e eficiente, voltado para o atendimento das necessidades dos cidadãos.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 43).

Bresser Pereira (1998, p. 45) menciona ainda que

As reformas só começam efetivamente no país a partir de 1990. São inicialmente reformas que independem de mudança constitucional: o ajuste fiscal, a abertura comercial, a privatização e finalmente a estabilização com o Plano Real. A partir do

Governo Fernando Henrique, começam as reformas no plano constitucional, inclusive a reforma ao capítulo da Constituição referente à administração pública. Ao mesmo tempo, tem início um amplo processo de reforma da administração pública, que terá como documento básico o *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*.

Assim, teve início, em 1995, a concepção e implementação de um novo modelo de Administração pública para o Brasil – um modelo inspirado no *new public management*, uma reforma gerencial, após um retrocesso na evolução da Administração pública brasileira, associado aos pilares da Constituição Federal promulgada em 1988, a qual foi concebida dentro de um espírito que não consolidou a reforma burocrática de 1930, nem transformou a reforma desenvolvimentista de 1967, visando a fincar os alicerces para uma verdadeira reforma gerencial, haja vista que ela “ignorou completamente as novas orientações da administração pública.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, 175).

Segundo Dropa (2006, p. 4), o Governo Federal, com essa reforma, lançou as bases para uma abrangente reforma no aparelho estatal, a partir dos objetivos e diretrizes estabelecidos no documento "Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado", considerando a constatação de que a correção das desigualdades econômicas e sociais depende do “fortalecimento do Estado para que sejam eficazes sua ação reguladora, no quadro de uma economia de mercado, bem como os serviços básicos que presta e as políticas de cunho social que precisa implementar”.

Por essa reforma foram estabelecidas alterações na ordem econômica, nos direitos sociais e nos sistemas político, judiciário e tributário, que acarretaram efeitos imediatos sobre a vida da sociedade como um todo. Tendo sido aprovada pela Câmara Federal em novembro de 1995, esta reforma indica um diagnóstico da crise por que passam o Estado Brasileiro e a Administração Pública, bem como define objetivos e estabelece diretrizes para que o Governo possa atuar com a finalidade de modificar o modelo da Administração pública vigente então (DROPA, 2006).

Nesta reforma, foram criadas as condições para reconstrução da Administração pública em bases modernas e também racionais, consoante o cenário globalizado e os desafios que se apresentam no plano mundial, introduzindo um novo modelo de administração para implementar medidas que contribuam para o desenvolvimento econômico-social.

Na perspectiva de Dropa (2006), a importância da reforma reside no fato de que ela provocará consequências como a redução da interferência do Estado na economia, a redução do déficit público e a melhoria na qualidade e eficiência dos serviços públicos, inclusive pela alteração dos mecanismos de controle dos recursos públicos.

Descrevendo as principais características da reforma gerencial, Bresser-Pereira, *in* Pinheiro (2001), ressalta que o modelo utilizado para sua elaboração partiu da confrontação do modelo de administração burocrática com o de administração gerencial e do reconhecimento de que o Estado moderno conta com três setores principais de atividades:

- a) o das exclusivas de Estado, onde se inserem o núcleo estratégico dos governos e as agências executivas ou reguladoras;
- b) o das de serviços sociais e científicos, que não são exclusivos mas requerem grande participação de custeamento pelo Estado; e
- c) o das de produção de bens e serviços para o mercado.

A esses setores de atividades são associadas questões relativas a qual o melhor espécime de administração, qual a adequada expressão de propriedade e quais os tipos de organizações mais apropriadas a cada setor.

Complementando o quadro de contextualização para a formação do modelo de reforma, Bresser-Pereira, *in* Pinheiro (2001), indica a necessidade de busca de resposta a quatro questões adicionais:

- a) quais as atividades que o Estado hoje executa que lhes são exclusivas, envolvendo poder de Estado;
- b) quais as atividades para as quais, embora não exista essa exclusividade, são atividades que a sociedade e o Estado consideram necessário financiar (particularmente serviços sociais e científicos);
- c) quais as atividades empresariais, de produção de bens e serviços para o mercado; e
- d) quais são as formas de propriedade ou de organização relevantes no capitalismo contemporâneo – apenas a propriedade privada e a estatal, ou haveria entre as duas a terceira, a propriedade pública não estatal, que assume cada vez maior importância nas sociedades contemporâneas.

A composição das respostas a todas essas questões de contexto há instantes mencionadas orientou o trabalho de concepção e início de implementação da Reforma Gerencial, a qual, ainda segundo Bresser-Pereira, in Pinheiro (2001), era constituída das dimensões institucionais, culturais e da gestão, sendo a primeira objeto de priorização, motivo pelo qual seus principais aspectos foram submetidos a um amplo debate e crítica em todo o País, especialmente no que se refere ao fim da estabilidade dos servidores públicos, prevista na Constituição Federal de 1988, e à transformação dos serviços públicos de natureza social e científica realizados em atividades conduzidas por organizações públicas não estatais, custeadas pelo orçamento público e suportadas por contratos da gestão.

Assim, operacionalmente, a reforma gerencial, em sua dimensão institucional, partiu de dois componentes formais básicos: i) o documento denominado Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que contém os princípios que orientam a reforma, define as instituições e estabelece as diretrizes para implantação de uma administração pública gerencial; e ii) a Emenda Constitucional da reforma administrativa, que indica as principais mudanças institucionais normativas, como a referente ao regime de trabalho dos servidores.

Acrescente-se que esses dois instrumentos foram produzidos a partir das experiências realizadas por países membros da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, especialmente os do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norde.

Nada obstante, muitas das alterações foram realizadas no âmbito de alterações infraconstitucionais, como, por exemplo:

- a) a criação das agências executivas – organizações do Estado que realizam atividades exclusivas do Estado, e das organizações sociais – organizações quase estatais que realizam serviços sociais e competitivos; e
- b) a forma de remuneração dos cargos de confiança e a maneira de recrutar, selecionar e remunerar as carreiras de Estado.

Vale registrar que o exercício de controle das novas formas de execução das atividades exclusivas, realizadas por agências de governo, e das não exclusivas, efetivadas por organizações sociais, é efetuado a partir do estabelecimento de critérios, resultados, objetivos e metas a alcançar nos contratos da gestão, o qual deve ser sistemática e regularmente monitorado e avaliado pelos ministros de Estado.

Dropa (2006), analisando as ópticas econômica, social e política da reforma gerencial, atribuiu as seguintes principais conseqüências observadas, respectivamente:

- a) diminuição do déficit público, ampliação da poupança pública e do crescimento da capacidade financeira do Estado em aplicar recursos em áreas consideradas merecedoras de ação direta;
- b) elevação da eficiência no uso de recursos para prestação de serviços públicos e disponibilização de produtos, proporcionando melhoria do atendimento à sociedade, especialmente aquela parcela caracterizada como de baixa renda; e
- c) ampliação da participação da sociedade na gestão dos bens públicos, motivação à definição e execução de programas de governo de cunho social e modificação das relações da sociedade com o governo, ampliando o princípio da cidadania e alterando as relações de poder no Estado, convergindo com o conceito de *accountability*.

Por outro lado, avaliando os efeitos da reforma gerencial, Bresser-Pereira, in Pinheiro (2001), considerou que as dimensões culturais e institucionais avançaram bem, pois as principais idéias de uma administração pública gerencial foram razoavelmente internalizadas, e os principais instrumentos institucionais formalmente criados e instalados. A dimensão da gestão, porém, associada à própria implementação da Reforma, ainda requeria razoável dose de priorização e de interesse direto pelo Presidente da República.

Nesse sentido, algumas conseqüências se tornaram visíveis, tais como:

- a) o orçamento não foi diretamente relacionado ao programa da gestão da qualidade;
- b) a transformação de órgãos do Estado em agências executivas e em organizações sociais não ocorreu na velocidade e intensidade necessárias; e
- c) os concursos públicos sistemáticos e periódicos para as carreiras de Estado foram descontinuados, em razão de alegada necessidade de economia fiscal.

Quanto a esses concursos públicos, vale ressaltar que, nos últimos três anos, passaram a ser realizados de maneira mais freqüente, revitalizando, portanto, a interrupção experimentada no final dos anos 1990, além do que, nos estados da Federação e nos municípios, as idéias e instituições vinculadas à Reforma Gerencial passaram a ser mais debatidas e implantadas, como são os casos dos Estados do Ceará, que implantou o modelo da

Gestão por Resultados, em 2005, e o Estado de Pernambuco, que produziu e aprovou Plano Diretor da Reforma do Estado específico.

Além disso, Abrucio (1997, p. 41) expressa, em termos gerais, que, do ponto de vista dos aspectos passíveis de uma melhor concepção e implementação, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado apresenta duas grandes restrições

Primeiro, transforma o modelo gerencial inglês, que per si já não é monolítico, em paradigma global de mudança, devendo ser transportado assim à realidade brasileira. Porém, o que há hoje é um pluralismo organizacional no setor público, adequando-se desta maneira às respostas administrativas às especificidades das nações. Não existe uma resposta única, e precisamos aprender com diversas experiências para adequá-las ao nosso modelo híbrido.

[...]

Segundo, a atual proposta não dá conta do hibridismo da estrutura administrativa brasileira. [...] é possível citar dois problemas não tocados pelo Plano Diretor: os efeitos da organização federativa na Administração Pública e o dimensionamento dos cargos em comissão, base do *spoil system* do País, e responsável pelo enfraquecimento da burocracia meritocrática do alto escalão.

Finalmente, Bresser-Pereira, citado por Pinheiro (2001), ressalta que

A implementação da Reforma Gerencial de 1995 durará muitos anos no Brasil. Passará por avanços e retrocessos. Enfrentará a natural resistência à mudança e o corporativismo dos velhos burocratas, os interesses eleitorais dos políticos, o interesse dos capitalistas em obter benefícios do Estado. O Estado Patrimonial era um Estado por definição capturado pelos interesses de classe. O Estado Burocrático Industrial e o Estado Gerencial são estados de transição de uma política de elites para uma democracia moderna, ou seja, em uma democracia na qual a sociedade civil e a opinião pública são cada vez mais importantes, e na qual a defesa dos direitos republicanos, ou seja, do direito que cada cidadão tem de que o patrimônio público seja usado de forma pública, é cada vez mais possível e necessária.

2.6 Conclusão

As perspectivas da Administração pública estão associadas a desafios presentes no contexto socioeconômico e político do século XXI. Além disso, como de resto em outros desafios postos à prova da capacidade humana, os que dizem respeito à Administração pública também incorporam os ensinamentos oriundos de todas as vivências já experimentadas pela sociedade ao longo do tempo, não se restringindo a espaços fechados de debate.

Nesse sentido, as teorias e práticas das atividades da gestão baseadas nas idéias burocráticas weberianas não são de todo abandonadas nos novos modelos de práticas da gestão pública em implantação nos diversos países, assim como o aprendizado desses dois modelos será utilizado nas próximas experiências a serem desenhadas e implementadas.

Sob a óptica da Administração como algo maior do que uma disciplina ou um conjunto de técnicas, como algo que baliza a gestão de uma organização, Drucker (1998, p. 684) prevê “o advento de algumas transformações reais nas tarefas da administração”, tais como a que se refere “à administração sistemática das entidades públicas de prestação de serviços – sejam eles órgãos governamentais, hospitais, escolas ou universidades”, especialmente no que se refere ao fato de que o “maior problema será organizar o abandono sistemático do que seja obsoleto, improdutivo, não mais adequado”.

Assim, o desafio para os administradores públicos será mais amplo porque ainda não estão preparados e não aprenderam a lidar com essa realidade que está por vir, inclusive quanto às repercussões e responsabilidades sociais suas e das organizações em que atuam, as quais estão associadas ao papel de líder e ao exercício de liderança que cada vez mais se exigirá.

De outra parte, tratando especificamente desse tema, Abrucio (1997, p. 37 a 39) indica uma série de “tendências de modificação no antigo padrão burocrático weberiano, vinculadas a estruturas pós-burocráticas profundamente influenciadas pelo debate em torno do modelo gerencial”, consoante sintetizadas abaixo:

- a) aumento da quantidade de parcerias celebradas com o setor privado e com organizações não governamentais;
- b) ampliação das práticas de avaliação de desempenho individual e organizacional, observada a interdependência e baseadas em indicadores de qualidade e de produtividade;
- c) crescimento da autonomia das agências governamentais;
- d) aumento da descentralização política, propiciando maior proximidade e qualidade na prestação do serviço público, bem como elevando o nível de *accountability*;
- e) consolidação do conceito de planejamento estratégico e das perspectivas de uma gestão contemporânea voltada para as necessidades de médio e longo prazo;
- f) flexibilização das normas que regulam a burocracia pública, especialmente as associadas ao Direito Administrativo;
- g) aumento da priorização na maior profissionalização do servidor público;
- h) ampliação do espaço para discussão e prática da ética no serviço público; e

- i) desenvolvimento de novas habilidades gerenciais nas pessoas que exercem cargos de administração de nível médio e no alto escalão burocrático, especialmente quanto às referentes a funções de integração, inovação, produção e administração.

Na ambiência da atual Administração pública brasileira, por sua vez, Abrucio (1997) considera que os desafios estão relacionados, antes de mais nada, ao caráter híbrido do modelo da moderna gestão pública, conforme mencionado na seção 2.5, implementado a partir do que disciplina o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, implicando a imprescindível necessidade de adaptação das diversas experiências internacionais a essa nossa realidade.

Além disso, Teixeira (1996), analisando os novos rumos da gerência pública, no contexto da Reforma Gerencial iniciada em 1995, alinha uma série de movimentos que caracterizam tendências decorrentes das mudanças então deflagradas, de onde se ressaltam as mencionadas a seguir, associadas a funções da gestão:

- a) deslocamento da instância federal para a municipal, caracterizando a descentralização, e da ação empreendida da União para os estados, destes para os municípios e em seguida para as comunidades, caracterizando uma migração do centro para a periferia;
- b) valorização da atividade-fim em relação à atividade-meio, mediante manutenção do médico no hospital ou posto de saúde e do professor na escola, por exemplo, diminuindo a importância da burocracia tradicional;
- c) envolvimento da sociedade na definição das prioridades e na elaboração dos planos, saindo do planejamento centralizado para o participativo; e
- d) evolução das práticas de controle com base em papel, pareceres e documentos para o monitoramento e acompanhamento de resultados, caracterizando a mudança do controle formal para a avaliação de desempenho.

Quanto à atenção a ser dada ao cliente, entendido este como sendo o contribuinte e o usuário do serviço público, Teixeira (1996) acrescenta que o gestor público atuará dando-lhe atenção especial, partindo das seguintes premissas:

- a) o cliente (contribuinte e usuário) é o elemento mais importante em qualquer atividade de Governo, além de ser a razão de sua existência;

- b) a autoridade pública decorre de um consentimento da sociedade e está alicerçada em um mecanismo de delegação; e
- c) a concorrência ao Governo está associada ao direito que a sociedade tem de, periodicamente, por meio de eleições, consentir que outras pessoas possam receber delegações de seus interesses, motivo pelo qual é responsabilidade dos eleitos manter o cliente (contribuinte e usuário) satisfeito.

Serão discutidas na próxima seção aspectos relacionados à função controle, parte integrante do processo da gestão pública, dando especial atenção ao exercício dessa função sob as ópticas interna e externa ao Poder Executivo.

3 A FUNÇÃO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Em geral, a função controle está presente na gestão das organizações, sejam públicas ou privadas, juntamente com as de planejamento, organização e execução, sendo exercida de forma integrada e inter-relacionada a estas. O escopo da função controle contempla atividades exercidas dentro das próprias organizações ou fora delas, assim como observa definições previstas legalmente ou a partir conceitos e diretrizes técnicas.

Assim, neste capítulo, são abordados inicialmente referenciais bibliográficos sobre a função controle no processo da gestão, para em seguida considerá-los no âmbito da Administração pública. Nesse sentido, o assunto é tratado na primeira seção a partir das leituras institucional e funcional da função controle na perspectiva de Bresser-Pereira (1998).

Posteriormente, na segunda seção, exibem-se as visões de Drucker (1998), Chiavenato (1993), Maximiano (2004), Welsch (1984) e Lima (2005) sobre a função controle no âmbito do processo da gestão ou de Administração, de maneira geral.

Na terceira seção, referenciam-se as visões de Peter e Machado (2003), Meirelles (1995) e Di Pietro (2005) sobre a função controle no ambiente da Administração pública brasileira, a partir de breve descrição da evolução histórica para em seguida serem explorados os conceitos referentes ao Direito Administrativo.

Na seção de número 3.4 são apresentadas as previsões legais para o exercício da função controle na Administração pública brasileira, sob as visões da Constituição Federal, da Lei N^o 4.320/64 e do Decreto-Lei N^o 200/67, intercaladas por comentários de Ferreira Filho (1997), Cruz (1999), Peter e Machado (2003), Meirelles (1995) e Lima (2005).

Na antepenúltima seção, retorna-se às previsões legais para abordar especificamente os aspectos referentes ao denominado controle externo, seguidos de comentários efetuados por Peter e Machado (2003), Lima (2005) e Cruz (1999), bem como ressaltando a relação e ligação desse controle com o realizado de forma interna, o qual é abordado na seção seguinte.

Com efeito, na sexta seção tratam-se as definições técnicas para controle interno do COSO (2005), GAO (2003), INTOSAI (2005), CFC (2003) e IBRACON (2005), e em seguida apresentadas suas correspondentes previsões legais seguidas de comentários elaborados por Ferreira Filho (1997), Peter e Machado (2003) e Cruz (1999).

Finalmente, no módulo de conclusão, evidencia-se o relacionamento entre a função controle e a necessidade de novas práticas de atividades de auditoria, a partir da revisão de conceitos que vão desde abordagens institucionais e funcionais para a necessidade de exercício de controle, passando pela vinculação dessa função ao processo da gestão de organizações privadas e públicas, pela ligação dessa função ao campo do Direito Administrativo, no que toca à Administração pública brasileira, bem como a todo o arcabouço legal, doutrinário e técnico, especialmente quanto ao chamado controle interno, onde estão inseridas as atividades de revisão governamental.

3.1 O Conceito de Controle

Na lição de Bresser-Pereira (1998, p. 139), “toda sociedade, para se coordenar, usa um conjunto de mecanismos de controle ou de coordenação, que podem ser organizados e classificados de muitas maneiras”.

Considerando uma perspectiva institucional e simplificada, Bresser-Pereira (1988, p. 139) vislumbra três mecanismos de controle principais: o Estado, o mercado e a sociedade civil, e indica que

No Estado está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o sistema legal é o mecanismo mais geral de controle, praticamente se identificando com o Estado, na medida em que estabelece os princípios básicos para que os demais mecanismos possam minimamente funcionar. O mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza por meio da competição. Finalmente, a sociedade civil – ou seja a sociedade estruturada segundo o peso relativo dos diversos grupos sociais – constitui-se em um terceiro mecanismo básico de controle; os grupos sociais que a compõem tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares, corporativos, seja para agir em nome do interesse público; em qualquer das hipóteses, são um mecanismo essencial de controle.

Alternativamente, Bresser-Pereira (1998) apresenta uma perspectiva funcional e mais geral para categorizar o controle, a qual também implica três formas de aplicação: i) o hierárquico ou administrativo – executado no interior das organizações, sejam elas públicas ou privadas; ii) o democrático ou social – envolvendo o exercício de uma abordagem política sobre as organizações e indivíduos; e iii) o econômico ou de mercado – exercido no espaço desse ambiente.

Essa perspectiva ou critério funcional de classificação de controle, como menciona Bresser-Pereira (1998), é exercida com a utilização de vários instrumentos ou mecanismos, além do sistema jurídico-legal: o controle por meio do mercado, o controle político-democrático e o controle hierárquico.

O controle exercido por meio do mercado é aquele em que a concorrência se encarrega de propiciar “os melhores resultados com os menores custos e sem a necessidade do uso do poder”, conforme indica Bresser-Pereira (1998, p. 140), embora reconheça que há muitas variáveis que fogem a esse controle.

Já o controle associado à ação político-democrática é aquele em que a “sociedade se organiza formal e informalmente para controlar não apenas comportamentos individuais, mas [...] para controlar as organizações públicas.” (BRESSER-PEREIRA, p.140). Esse controle é de grande abrangência e cuida de todas as questões da capacidade política de Governo – governabilidade, e da confirmação dos direitos dos cidadãos. Aspectos relativos à representação política, à legitimidade e responsabilização dos governantes e dos administradores públicos em função do interesse público são requisitos essenciais no exercício desse controle. Nesse sentido, uma das formas de buscar atender aos requisitos desse controle é por meio dos critérios definidos no campo do Direito Administrativo (BRESSER-PEREIRA, 1998).

O controle exercido por meio da hierarquia está ligado ao nível da execução das decisões, sendo categorizado em três formas de prática: i) a de caráter tradicional, associada à administração patrimonialista do Estado; ii) a de cunho burocrático (racional-legal), na qual “os objetivos e os meios mais adequados para atingi-los são rigidamente definidos na lei” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.141); e iii) a de teor gerencial (racional), vinculada à Administração pública gerencial ou nova gestão pública.

Especificamente quanto aos controles exercidos por meio de instrumentos de caráter burocrático (racional-legal), Bresser-Pereira (1998, p.146) os define como sendo de “duas naturezas: verticais e horizontais” e que

O controle vertical burocrático por excelência é o controle legal de procedimentos: para garantir sua racionalidade e evitar a arbitrariedade, os procedimentos são definidos pela lei, segundo o princípio geral da universalidade de procedimentos.

[...]

O controle horizontal é o da divisão de poderes, do sistema de checks and balances, e dos sistemas de auditoria interna e externa.

Já no caso da execução de controles por meio de instrumentos de caráter gerencial (racional), Bresser-Pereira (1998, p. 146) indica que continuam a ser utilizados os mecanismos de verificação de procedimentos e de certificação próprios da administração burocrática, mas com crescente nível de substituição por mecanismos associados a “controle *a posteriori* de resultados previamente contratados”, quando se referem ao plano nitidamente

hierárquico. No contexto dos quase-mercados, são substituídos pela “competição administrada entre entidades” que detêm autonomia gerencial. Politicamente, a substituição sucede pelos “controles democráticos: a transparência dos atos públicos, os controles realizados por organizações e conselhos públicos não-estatais ou do terceiro setor, e o controle da imprensa e da oposição”.

Adicionalmente e em consonância com esses registros, Levy (1998) citado por Bresser-Pereira (1998, p.146 e 147), comenta que

Os controles sociais são essenciais na administração pública gerencial na medida em que compensam a redução do controle legal de procedimentos e complementam o controle de resultados. Este, por sua vez, na medida em que define com mais precisão os indicadores de desempenho da organização, facilita o próprio controle democrático exercido pelos cidadãos.

Assim, segundo arremata Bresser-Pereira (1998), a perspectiva ou critério funcional delineada indica que o controle pode ser exercido por meio de seis instrumentos ou tipos de mecanismos, os quais são concreta e normalmente utilizados de forma combinada, em função do estado evolutivo das sociedades (primitivo, pré-capitalista complexo, capitalista liberal, capitalista burocrático e capitalista globalizado), e “obedece a alguns princípios gerais: o princípio da maior democracia, o princípio da maior difusão do poder, o princípio econômico da eficiência, o princípio da maior automaticidade dos controles, e princípio do aumento do espaço público não-estatal.” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.141 e 142).

A seguir são comentadas algumas visões sobre a função controle no âmbito do processo da gestão ou de administração das organizações, considerando as posições estabelecidas por Drucker (1998), Chiavenato (1993), Maximiano (2004), Welsch (1984) e Lima (2005).

3.2 A Função Controle no Processo da Gestão

Considerando a Administração como conjunto de conhecimentos interdisciplinares aplicados a práticas organizacionais, Drucker (1998, p.2) sumaria como a seguir as formas de defini-la e aos administradores

Em um século, a nossa sociedade transformou-se em sociedade composta de organizações. [...] Quando crescem além de determinado ponto, as organizações precisam de administradores que as dirijam profissionalmente. [...] Toda organização precisa de gente – administradores – que se encarregue do trabalho específico de sua administração: planejar, organizar, ajustar, mensurar e, com relação ao seu pessoal, formá-lo. [...]

Isso significa que a atividade de Administração é exercida por pessoas e que esse exercício compreende o planejamento, a organização, o ajuste, a mensuração e a formação de pessoal, o que pode ser compreendido como funções a serem exercidas para que a atividade seja realizada.

De outra parte, Drucker (1998) registra que há três tarefas básicas na Administração, quais sejam:

- a) refletir com atenção e definir qual é a finalidade e a missão própria da organização, independentemente de ser ela uma empresa privada ou uma entidade pública;
- b) conseguir com que o trabalho seja produtivo e o trabalhador nele se satisfaça; e
- c) cuidar das responsabilidades sociais da empresa e dos efeitos sociais de suas atividades.

Pode-se vislumbrar, então, que as tarefas básicas são eficazmente cumpridas quando as pessoas que conduzem o exercício da Administração, em termos de planejamento, organização, ajuste, mensuração e formação de pessoal, o fazem do modo mais adequada possível.

Além do mais, esse exercício da Administração será tão mais adequado quanto maiores e melhores forem as habilidades ou aptidões específicas das pessoas (os administradores) que o realizam (DRUCKER, 1998, p. 471), quais sejam

- tomar decisões eficazes;
- comunicar-se com e sem a organização;
- aplicar adequadamente os controles e as mensurações;
- ser capaz de trabalhar com orçamentos e com planejamento;
- ser capaz de empregar instrumentos analíticos – as ciências da administração.

Dentre essas aptidões, serão comentados aqui, especificamente, os aspectos relativos à aplicação dos controles. Nesse sentido, Drucker (1998, p. 503) inicialmente registra que “a palavra “controles” não corresponde ao plural de “controle””, pois não se alcança um controle maior simplesmente pela aplicação de um maior número de controles, o que implica significados diferentes para essas expressões. Assim, na acepção de Drucker (1998, p. 503),

Os controles significam mensurações e informações. O controle quer dizer direção. Os controles dizem respeito aos meios, o controle ao fim. Os controles ligam-se aos fatos, isto é, a acontecimentos ocorridos anteriormente. O controle relaciona-se com

expectativas, isto é, com o futuro. Os controles são analíticos, preocupam-se com o que era e o que é. O controle é normativo e diz respeito àquilo que deve ser.

Essas diferenças apresentadas por Drucker (1998, p. 503) permitem-no concluir que “na tarefa de dirigir, os controles constituem simplesmente um meio para atingir determinado fim. O fim é o controle”. O controle, portanto, é algo maior e mais abrangente do que os controles, além de resultante deles.

Em seguida, Drucker (1998) apresenta as três principais características dos controles vigentes nas organizações comerciais, ressaltando que elas estão presentes em qualquer outra entidade social:

- a) os controles não podem ser objetivos nem neutros, porque, nas organizações em que ocorrem situações complexas, o ato de medir não é objetivo nem neutro, haja vista que ele recebe influências, altera a situação e o observador;
- b) os controles devem concentrar-se nos resultados, porque eles representam a ligação da organização com o mundo externo (clientes ou usuários) e é desse ambiente que depende o futuro de uma empresa ou de uma entidade não empresarial;
- c) os controles são necessários para os acontecimentos mensurados e para os não mensuráveis, haja vista que o equilíbrio entre as variáveis que condicionam esses acontecimentos é essencial para a continuidade de uma organização.

Além disso, Drucker (1998, p. 508) arremata, asseverando que, “para que o administrador possa exercer controle, os controles devem atender a sete requisitos”, quais sejam:

- a) observância a um princípio de economia, na medida em que a concepção e uso de um sistema de controles deve definir que informações mínimas são necessárias para o exercício do controle;
- b) caracterização de expressividade, haja vista que os controles devem ser relevantes por si mesmos, importantes quanto a objetivos básicos definidos e a prioridades estabelecidas;
- c) adequação ao caráter e à natureza dos fenômenos que se medem, pois isso permitirá o conhecimento o mais apropriado possível dos acontecimentos relativos ao que se intenta controlar;

- d) congruência com os acontecimentos medidos, pois muitas vezes é mais valia uma aproximação por faixa de enquadramento do que por um número exato sobre o qual não se possui qualquer nível de confiabilidade;
- e) revestidos de oportunidade, na medida em que a dimensão temporal dos controles deve se vincular à extensão de tempo do fato medido;
- f) dotados de simplicidade, porque os controles complicados não funcionam; e
- g) passíveis de operacionalização, no sentido de que devem ser focados na ação e não na informação.

De outra parte, Chiavenato (1993) aborda o controle, inicialmente, referindo-se ao significado que essa palavra possui no âmbito da Administração, o qual está associado a três dimensões: i) controle como função restritiva e coercitiva; ii) controle como um sistema automático de regulação; e iii) controle como função administrativa.

Para o primeiro significado – função restritiva e coercitiva – Chiavenato (1993, p. 262) remete ao entendimento de que o sentido é o “de coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamentos não aceitos”, o que implica um “certo caráter negativo e limitativo”, e ainda tido como controle social “aplicado nas organizações e na sociedade para inibir o individualismo e a liberdade das pessoas”.

Quanto ao significado de sistema automático de regulação, Chiavenato (1993, p. 262) manifesta que é “utilizado no sentido de manter automaticamente um grau constante de fluxo ou de funcionamento de um sistema”, comumente utilizado em grandes indústrias com a finalidade de identificar “possíveis desvios ou irregularidades” e viabilizar as correções necessárias para retorno à normalidade de forma automática.

O terceiro e último significado apresentado por Chiavenato (1993, p. 262) para a palavra controle na ambiência da Administração é o que o refere como função administrativa, “é o *controle* como parte do *processo administrativo*, como o *planejamento, organização e direção*”.

Tratando o controle sob o último significado há pouco mencionado, Chiavenato (1993, p. 262) indica que ele tem a finalidade de

[...] assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O *controle* consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.

Arrematando suas visões sobre o controle na óptica de função administrativa, Chiavenato (1993) explica que ele possui quatro fases:

- a) estabelecimento de padrões ou critérios, representando respectivamente o desempenho desejado e as normas que orientam o processo decisório;
- b) observação do desempenho, buscando o completo conhecimento do que se está controlando;
- c) comparação do desempenho com o padrão estabelecido, com a intenção de definir medidas corretivas aos desvios e exceções observados; e
- d) ação corretiva, destinada a retificar as operações que ocorreram fora dos padrões desejados, com a finalidade de assegurar o alcance dos objetivos inicialmente definidos.

Por último, Chiavenato (1993) lembra que o controle abrange os níveis global, departamental e operacional, associados aos planos da gestão estratégica, tática e operacional, respectivamente.

Registre-se, também, a posição de Maximiano (2004, p. 122), quando se refere especificamente à função controle, expressando que esta se encontra vinculada ao controle de objetivos, ressaltando que, para tanto, é necessário dispor de informações sobre os próprios objetivos e acerca das atividades a serem executadas com a finalidade de alcançá-los.

Como processo, o controle permite a produção e o uso de informações para a tomada de decisões que contribuirão para a viabilização “de qualquer sistema orientado para o objetivo”, observando a necessidade de i) registrar quais objetivos devem ser atingidos; ii) retroalimentar o sistema sobre seu desempenho, relacionando-o àqueles objetivos; e iii) reportar ao sistema o que precisa ser realizado para garantir a concretização dos objetivos (MAXIMIANO, 2004, p. 122 e 123).

Fundamentalmente, portanto, a função controle constitui-se num processo de

Tomar decisões que tem por finalidade manter um sistema na direção de um objetivo, com base em informações contínuas sobre as atividades do próprio sistema e sobre o objetivo. O objetivo torna-se o critério ou padrão de avaliação do desempenho do sistema. Ou seja, o objetivo torna-se o padrão de controle.

Ainda considerando a função controle e seus sistemas como processo, Maximiano (2004, p. 124 e 125) indica as seguintes etapas de execução:

- a) definição de padrões de controle – na qual se identifica o que deve ser controlado;

- b) aquisição de informações – as quais indicarão o andamento das atividades executadas para alcançar os objetivos;
- c) comparação e ação corretiva – onde a informação sobre a performance real é comparada com os padrões ou com os objetivos, permitindo o encaminhamento de uma ação corretiva ou fortalecedora; e
- d) recomeço do ciclo de planejamento – a partir da utilização das informações geradas para definição de novos objetivos e novos padrões.

Concluindo, Maximiano (2004, p. 126) visualiza três níveis hierárquicos que determinam ênfase ao processo de controle e o formato do correspondente sistema – de mais abrangente para mais especializado e detalhado de informações, à medida em que se desce na pirâmide organizacional – quais sejam:

- a) controle estratégico, onde se busca “(1) acompanhar e avaliar o desempenho das organizações na realização de suas missões” e “(2) acompanhar os fatores externos que influenciam a organização”;
- b) controles administrativos, nos quais são priorizadas as áreas funcionais – produção, finanças, recursos humanos etc.; e
- c) controle operacional, em que as atividades e o nível e qualidade dos recursos consumidos são objeto de especial atenção em cada uma das áreas funcionais, e em que os cronogramas e os orçamentos são instrumentos de trabalho da maior relevância.

A quarta abordagem aqui referida é a de Welsch (1984, p. 41), que define controle como “a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”, pressupondo que essas variáveis foram estabelecidas e comunicadas aos gestores que possuem a responsabilidade pela sua execução. Assim, a eficácia do exercício da função de controle depende do exercício da função de planejamento e requer a definição de indicadores de desempenho e a implementação de ações corretivas que visem a garantir o alcance dos objetivos.

Além disso, Welsch (1984, p.42) ressalta que “um importante aspecto do controle frequentemente ignorado é a sua relação ao momento de ação”. Com efeito, o controle deve ser exercido antes da ocorrência do fato a que se refere, pois só assim será eficaz.

Registra-se, também, que Lima (2005, p. 112) conceitua controlar como “qualquer ação tomada pela administração com o objetivo de atingir metas preestabelecidas”, contextualizando o controle como “resultado de planejamento, organização e supervisão”.

Indica que o controle pode ser exercido sob a forma interna – quando a ação de controle é executada pelo próprio Órgão Cujas ações, atividades e desempenho se tenciona controlar, e de maneira externa – quando o controle é implementado por organizações externas ao Órgão Cujas ações, atividades e desempenho se pretende controlar (LIMA, 2005).

Segundo os objetivos a serem alcançados, Lima (2005, p. 115) apresenta o controle como podendo ser exercido sob os aspectos (i) “contábil: proteção de bens; confiabilidade e veracidade de informações” e (ii) “gerencial: observância de planos e normas; atingir os objetivos estabelecidos; e uso econômico e eficiente dos recursos”.

Pelo exposto, percebe-se que todos os conceitos e definições relatados apresentam pontos complementares, dentre os quais se destacam os referentes aos requisitos que os controles devem observar para que os administradores exerçam o controle, conforme Drucker (1998), tendo em vista a finalidade prevista e as fases de execução vislumbradas por Chiavenato (1993) e Maximiano (2004), sem deixar de considerar o momento da ação – antes da ocorrência, para ser eficaz, conforme ressaltado por Welsch (1984), e as formas de organizacionais de execução – interna e externa, declaradas por Lima (2005).

Além disso, releva lembrar que Drucker (1998) estabeleceu características que considera principais para os controles exercidos nas organizações, sejam comerciais ou não, o que permite inferir que estão também presentes no processo da gestão das organizações públicas.

Nesse sentido, Lima (2005, p.269) anota que a função controle na Administração pública é representada por “qualquer ação tomada pela Administração Pública com o objetivo de atingir metas preestabelecidas. A Administração Pública planeja, organiza e supervisiona a execução de inúmeras funções, e estas atividades, caso sejam bem executadas, devem resultar no atingimento destas metas”.

Assim, considera-se que, no âmbito da Administração pública, o controle está associado a aspectos funcionais, conforme lembrado por Bresser-Pereira (1998), bem como vinculado ao sistema jurídico-legal, composto por critérios estabelecidos na Constituição

Federal, em leis e outros instrumentos legais, e consagrados pela doutrina de Meireles (1995) e Di Pietro (2005), no escopo do Direito Administrativo, os quais estabelecem o que e como a função de controle deve ser exercida, conforme se descreve nas próximas seções.

3.3 A Função Controle na Administração Pública Brasileira

Inicialmente releva mencionar que, do ponto de vista da evolução histórica, o exercício do controle na Administração pública brasileira é registrado por Peter e Machado (2003, p. 22) como

A preocupação com o controle na Administração Pública brasileira remonta ao período colonial. Foram criadas, em 1680, as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, restringindo-se basicamente aos aspectos orçamentário e financeiro. Tem-se notícia de algumas ações disciplinares, tais como: tombamento de bens públicos, arrecadação de dízimos, registro de receitas e despesas e exigência de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias.

Com a independência, foi instituído o Tesouro Nacional, passando-se, a partir de então, a dar os primeiros passos rumo ao processo de controle da gestão pública no Brasil Império. A proclamação da República trouxe o fortalecimento das funções legislativas, e o controle das contas públicas sofreu transformações profundas, apesar de manter a ênfase no aspecto corretivo.

Na medida em que a gestão pública evoluiu, de acordo com as transformações ocorridas em métodos e processos de trabalho, saindo de uma visão tradicional ou burocrática para uma abordagem da gestão por resultados, os sistemas de controles formais também avançaram, “passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle *a priori* dos procedimentos”, ao invés de permanecerem no “pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.” (PETER; MACHADO, 2003, p. 22).

No campo do Direito Administrativo, a visão de Meirelles (1995, p. 570) sobre a função de controle no espaço da Administração pública é apresentada como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”, e que no “âmbito da Administração direta ou centralizada decorre da *subordinação hierárquica*, e, no campo da Administração indireta ou descentralizada, resulta da *vinculação administrativa*, nos termos da lei instituidora das entidades que a compõem”.

Meirelles (1995) acrescenta que no espaço da subordinação hierárquica o controle é exercido de forma plena e ilimitada, e que no da vinculação administrativa das autarquias e das demais entidades da Administração indireta o controle observa restrições e limitações próprias da legislação que o define.

Além disso, Meirelles (1995, p. 571) também menciona que o controle é exercido de forma irrestrita e ilimitada “em *todos* e por *todos* os Poderes de Estado, estendendo-se a *toda* a Administração e abrangendo *todas* as suas atividades e agentes”, classificando-se em “variados tipos e formas de atuação para atingir os seus objetivos”.

Essas classificações indicam, primeiramente, que o (i) controle administrativo ou executivo é aquele exercido “pela própria Administração sobre seus atos e agentes”, que o (ii) controle legislativo ou parlamentar diz respeito ao que o Poder Legislativo imprime ao sobre atos e agentes do Poder Executivo, e, por último, que o (iii) controle judiciário é o referente à “correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público.” (MEIRELLES, 1995, p. 571).

Em segundo lugar, essas classificações são apresentadas sinteticamente sob a forma a seguir indicada, ainda de acordo com Meirelles (1995, p. 571 a 574).

- a) De acordo com o seu fundamento, pode ser do tipo
 - i – controle hierárquico: diretamente associado à estrutura vertical dos órgãos do Poder Executivo, pela qual os inferiores estão subordinados aos superiores e sujeitos ao policiamento por parte desses; e
 - ii – controle finalístico: estabelecido pela normal legal “para as entidades autônomas, indica a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas”.
- b) Em razão da localização do órgão que o exercita, classifica-se como
 - i – controle interno: “é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”;
 - ii – controle externo: “é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado” a exemplo da “apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo”.
- c) Em função do momento em que é exercido, pode ser
 - i – controle prévio ou preventivo ou *a priori*: “é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia” como por exemplo a “autorização do Senado Federal para a União, o Estado-membro ou o Município contrair empréstimo externo”;

- ii – controle concomitantemente ou sucessivo: “é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação” a exemplo da “realização de auditoria durante a execução do orçamento”;
 - iii – controle subseqüente ou corretivo ou *a posteriori*: “é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia”, como por exemplo “a homologação do julgamento de uma concorrência”.
- d) Conforme o aspecto controlado, pode ser
- i – controle de legalidade ou legitimidade: “é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem”, valendo destacar que essas normas legais podem ser originárias da Constituição ou as decorrentes de instruções normativas expedidas pelo órgão emissor do ato ou os “editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores”;
 - ii – controle de mérito: “é todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado” e é exercido somente pelos Poderes Executivo e Legislativo, restando ao Judiciário apenas os casos excepcionais definidos na Constituição.

Acrescente-se que essa variada classificação ora apresentada implica a possibilidade de combinações diversas de aplicações de procedimentos para exercício desses controles, verificando-se uma dinâmica e uma complementaridade que possuem caráter não linear e por vezes envolvem poderes distintos.

Outra posição relativa ao Direito Administrativo é a que expõe Di Pietro (2005, p. 636) quanto ao controle da Administração pública. Com efeito, segundo essa autora, “no exercício de suas funções, a Administração Pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos”, o que alcança a Administração Pública como um todo, incluindo o Poder Executivo.

Acrescenta Di Pietro (2005, p. 636) que

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Di Pietro (2005, p. 637) arremata definição de controle da Administração Pública como sendo o

[...] poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

São vários os critérios mencionados por Di Pietro (2005) para classificar as modalidades de controle: i) quanto ao órgão (controle administrativo, legislativo ou judicial); ii) quanto ao momento (prévio, concomitante ou posterior); iii) quanto à integração do órgão que o executa à estrutura do órgão objeto de sua execução (interno ou externo); e iv) quanto ao aspecto da atividade administrativa a ser controlada (de legalidade ou de mérito).

Dentre os pontos comuns observados nas doutrinas de Meirelles (1995) e de Di Pietro (2005), é importante registrar as visões sobre os chamados controle externo e controle interno, decorrentes das classificações relativas à localização do órgão que o realiza e quanto à integração do órgão que o executa à estrutura do órgão objeto de sua execução, haja vista o objetivo maior desta pesquisa. Assim, nas subseções seguintes esses conceitos serão mais explorados, agora em função das previsões legais e de comentários de outros autores.

3.4 Previsões Legais para a Função Controle na Administração Pública Brasileira

A função de controle está prevista constitucionalmente no Título IV – Da Organização dos Poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, que em seu Art. 70 prevê

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.

Em comentários sobre essa previsão constitucional para a função controle, Ferreira Filho (1997, p. 399) indica que o termo fiscalização “procura arrolar, do modo mais amplo possível, quem está sujeito à fiscalização” e que a expressão fiscalização financeira alcança os demais termos mencionados – contábil, orçamentária, operacional e patrimonial.

Quanto às abordagens a serem adotadas nessa fiscalização, possuem as seguintes características:

- a) legalidade – “consiste em verificar se o ato se coaduna com as exigências formais ou com os padrões materiais que para ele formula a lei”, além do que, de acordo com a doutrina e com Meirelles, apud Ferreira Filho (1997, p. 398),

“nessa verificação de legalidade, se inscreveria a apreciação da adequação do ato à finalidade, portanto, não apenas a apreciação de forma, mas também da substância do ato, para a qual é dado à Administração o poder de praticar”;

- b) legitimidade – justamente a que se refere à substância do ato, pois o ato legítimo deve considerar o que está prescrito ou não proibido na legislação e se a “sua substância se ajusta a esta, assim como aos princípios não-jurídicos da boa administração.” (FERREIRA FILHO, 1997, p. 398);
- c) economicidade – é a que se refere à avaliação se o ato de Administração foi efetuado de maneira a alcançar “o resultado a custo adequado, razoável, não necessariamente ao menor custo possível.” (FERREIRA FILHO, 1997, p.398);
- d) aplicação de subvenções e renúncia de receitas – essa abordagem é relativa à forma de como a União e seus entes da Administração direta e indireta realizam a aplicação de recursos originários de subvenções ou de renúncias. (FERREIRA FILHO, 1997); e
- e) controle externo e interno – “entende-se por controle externo aquele exercido em nome do povo, na democracia o soberano, pelo Poder Legislativo, sobre a probidade quanto aos dinheiros públicos (sua guarda, administração, emprego etc., por parte de qualquer Poder, [...]). Esse controle compete, no plano federal, ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]. Controle interno, por sua vez, é a classificação feita pelo próprio poder dispõe de recursos públicos.” (FERREIRA FILHO, 1997, p. 399).

Além da Constituição Federal, a função controle está prevista na Lei nº 4.320/64, conforme previsto no Art. 75

O controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

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

Considerando esse dispositivo legal, Cruz (1999, p. 111) preceitua que “controlar a realização do Orçamento consiste em acompanhar, obter feedback e ter condições de redirecionar as ações ainda no decorrer do exercício e de aprimorar o planejamento”,

associando essa função à de planejamento e ressaltando que se este não houvera, de forma direta não restaria algo a controlar. Acrescenta Cruz (1999) que o orçamento nada mais é do que a apresentação dos planos sob a forma de valores monetários.

Já para Peter e Machado (2003, p. 23), essa previsão legal ressalta a “grande preocupação com o aspecto legal e com a formalidade e abrangência do controle, compreendendo a execução orçamentário-financeira e o cumprimento das propostas de melhorias ao bem-estar social da sociedade, traduzidas nos programas de trabalho”.

A Lei nº 4.320/64 trata ainda da função controle nos Artigos 76 a 82, indicando que seu exercício ocorrerá sob as formas de controle interno e externo, ressaltando que o Poder Executivo o exercerá, de acordo com o Art. 75, independentemente das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, e que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Registra-se ainda que, de acordo com a Reforma Administrativa de 1967, determinada pelo Decreto-Lei nº 200/67, Art. 6º, foram estabelecidos princípios fundamentais que norteiam a busca pela diminuição do tamanho da máquina estatal, a simplificação dos procedimentos administrativos e a redução das despesas causadoras de déficit público (MEIRELLES, 1995), quais sejam: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

Especificamente quanto ao princípio do controle, diz o Decreto-Lei nº 200/67, Art. 13:

O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do Órgão Controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

De outra parte, registram-se comentários de Lima (2005, p. 272 a 273), onde destaca que dispositivos legais vigentes instituem e regem princípios orientadores para controle da execução das despesas públicas, como os a seguir mencionados:

- a) da universalidade – que submete ao controle todos as pessoas que atuem como responsáveis pela gestão pública, inclusive que agem como ordenadores de

despesas, do mais graduado aos mais hierarquicamente inferiores na escala funcional;

- b) da totalidade – que subordina ao controle todo o patrimônio público, representado por dinheiros, bens e valores;
- c) da legalidade – que obriga a obediência do controle aos ditames definidos na Constituição Federal e na legislação complementar e ordinária, assim como em normas regimentais, de âmbito federal, estadual ou municipal;
- d) da imparcialidade – indicando que as ações de controle devam ser desenvolvidas sem que se permita interferência de variáveis de natureza política no desenvolvimento das atividades;
- e) da autonomia – pelo qual a Constituição Federal dá aos tribunais de contas autonomia administrativa e permite a iniciativa de leis que digam respeito a questões de interesse desse órgão, assim como lhes permite o exercício atividades e competências para realizar revisão das atividades dos demais órgãos da Administração pública, em quaisquer dos Poderes; e
- f) da independência – que obriga o controle a manter independência em relação a todos os agentes políticos ou servidores públicos, independentemente de sua posição na escala hierárquica da Administração pública.

Lima (2005, p. 273 a 274) exprime ainda que diversos tipos de controle podem ser identificados a partir das atividades de fiscalização exercidas pelos órgãos que possuem a competência constitucional para esse mister, quais sejam:

- a) da legalidade – referente à adequação da despesa e dos procedimentos a ela inerentes com a legislação que rege a matéria;
- b) da legitimidade – para ser legítima as despesas devem ser direcionadas para concretização do bem comum;
- c) da economicidade – relativo à análise da despesa sob a óptica da obtenção de resultado a custo adequado, não obrigatoriamente ao menor custo possível, haja vista que nem tudo o que é de menor custo atende bem à coletividade; e
- d) da moralidade – referente à necessidade dos atos administrativos serem revestidos de substrato ético.

Considerando os princípios orientadores relativos ao controle das despesas públicas e os tipos de controle que podem ser exercidos pelos órgãos públicos que têm a competência de realizar essa função administrativa, Lima (2005, p. 274 a 276) menciona

diversos instrumentos utilizados para essa prática, a saber: demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias, registros patrimoniais e relatórios operacionais, os quais são compatíveis com a previsão constitucional.

Especificamente quanto aos relatórios operacionais, Lima (2005) indica que estes refletem a necessidade de acompanhamento e verificação do desempenho gerencial dos gestores públicos na condução dos programas e projetos priorizados pela Lei Orçamentária, em complemento ao controle tradicional, voltado mais para a verificação de regularidade e conformidade dos procedimentos da gestão em relação às regras contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais. O foco do controle operacional viabilizado por esses relatórios passa a ser, assim, as dimensões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do processo da gestão pública.

3.5 A Organização do Controle Externo na Administração Pública Brasileira

Retornando ao previsto na Constituição Federal e na Lei No 4.320/64, serão abordados nesta seção os aspectos legais referentes ao denominado controle externo, seguidos de comentários efetuados por Peter e Machado (2003), Lima (2005) e Cruz (1999).

Com efeito, de acordo com Art. 71 da Carta Magna (BRASIL, 2004), “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”, e é considerado como a função de controle da Administração pública brasileira exercida sobre o Poder Executivo Federal, cabendo àquela Corte uma série de competências ali expressamente declaradas.

Essas competências estão inseridas nos incisos IV a VI do Artigo 71 da Constituição Federal (BRASIL, 2004), as quais registram que ao TCU caberá:

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

Analogamente, no patamar do Poder Executivo estadual, esse controle é exercido pelos tribunais de contas dos estados - TCEs, e dos municípios – TCMs, em assessoramento

ao Poder Legislativo estadual e municipal, respectivamente. Com efeito, embora o Texto constitucional inicialmente referido mencione explicitamente apenas a União, a função de controle externo é aplicável também aos estados, Distrito Federal e aos municípios, pois assim está adicionalmente previsto no Art. 75 da Constituição Federal (BRASIL, 2004):

As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

De outra parte, a Lei nº 4.320/64, Art. 81, preceitua que o Controle Externo será efetuado pelo Poder Legislativo

O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Nesse sentido, Peter e Machado (2003, p.27) comentam que “o controle externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, para que tenha maior grau de independência e efetividade em suas ações”.

Releva registrar o conceito de controle externo exposto pelo professor Hely Lopes Meireles, citado por Lima (2005, p. 271), de que

O controle que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, como por exemplo a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário.

Já Cruz (1999, p. 120) lembra que “o efetivo controle sobre a execução orçamentária é exercido [...] no dia-a-dia da administração por meio dos mecanismos que compõem o sistema de controle interno”.

Diante do exposto, e considerando essa observação última de Cruz (1999), vislumbra-se estreita relação e ligação entre os sistemas de controle externo e o de controle interno, o que vai ao encontro do disposto no inciso IV, Artigo 74 da Constituição Federal, que define o sistema de controle interno da Administração pública brasileira, que será comentado na segunda parte da seção a seguir.

3.6 Definições de Controle Interno e sua Inserção na Administração Pública Brasileira

Neste segmento serão abordados aspectos referentes às definições técnicas e também legais relativas ao denominado controle interno, considerando o relacionamento com

o objetivo maior desta pesquisa e as classificações há pouco apresentadas por Meirelles (1995), quanto à localização do controle, e por Di Pietro (2005), referentemente à integração entre os órgãos envolvidos.

3.6.1 Definições de Controle Interno

Inicialmente é apresentada a definição elaborada pela COSO – *The Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), entidade sem fins lucrativos dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa, a qual é patrocinada por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos: AICPA - American Institute of Certified Public Accounts; AAA - American Accounting Association; FEI - Financial Executives Internacional; IIA - The Insitute of Internal Auditors; IMA - Institute of Management Accountants.

Essa definição do COSO é incorporada pelo Controlador Geral dos Estados Unidos da América, de acordo com o disposto nas Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003 (2005, p. 92) do GAO – *U.S. Government Accountability Office* (Escritório de Accountability Governamental dos Estados Unidos da América).

Assim então diz o COSO (2005) sobre controles internos:

Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- Effectiveness and efficiency of operations.
- Reliability of financial reporting.
- Compliance with applicable laws and regulations.

Na perspectiva do GAO (2005, p. 48), o controle interno “inclui processos e procedimentos para planejar, organizar, dirigir e controlar as operações de um programa, assim como o sistema utilizado para medir, informar e supervisionar o desempenho de um programa”.

Além disso, há também a definição apresentada pela INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* (2005, p. 85), ao indicar que o controle interno corresponde ao

Conjunto de sistemas de controles financeiros e outros – que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna – estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para ajudar a realizar as operações da entidade auditada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; para

permitir a observância às políticas administrativas; para salvaguardar os bens e recursos; para assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis; e para produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável.

No âmbito nacional, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 137), ao aprovar as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, define que

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Já o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2005, p. 4) define que

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis.

Apresentadas essas definições sobre o controle interno, constata-se como uma de suas convergências o fato de que essa função é essencial para que sejam asseguradas as condições mínimas de realização do que fora planejado pela gestão das organizações, acompanhado da necessidade de estabelecimento de padrões de medida e comparação que permitam o monitoramento e avaliação dos processos e dos correspondentes resultados, visando a auxiliar a tomada de melhores decisões de correção e de continuidade da gestão.

3.6.2 O Controle Interno na Perspectiva da Administração Pública Brasileira

O controle interno corresponde à função de controle da Administração pública brasileira exercida sobre o Poder Executivo pelos próprios órgãos de controle interno desse Poder nos Estados federativos brasileiros e no Distrito Federal, conforme se depreende do Artigo 74, incisos I a IV, da Constituição Federal (BRASIL, 2004):

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

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

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

III – Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

IV – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

De acordo com Ferreira Filho (1997), os principais termos contidos na passagem do Texto legal máximo brasileiro há momentos citados apresentam os seguintes significados:

- a) cumprimento de metas e programas – trata-se de um objetivo ligado fundamentalmente ao Poder Executivo, haja vista que não se imagina que os Poderes Legislativo e Judiciário possuam metas a alcançar ou programas a executar;
- b) cumprimento dos orçamentos – os integrantes dos três poderes devem executar os orçamentos que lhes competem;
- c) avaliação de resultados – à semelhança do cumprimento de metas e programas, este aspecto se refere de modo fundamental ao Poder Executivo, incluindo os entes da Administração direta e indireta que o compõem, relativamente à apreciação da eficácia e da eficiência das atividades que levam aos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e
- d) apoio ao controle externo – no sentido de que o controle interno prepara o controle externo.

Além da previsão constitucional, a Lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos do controle interno em seus Artigos 76 a 80, os quais dizem respeito: i) ao exercício desse sistema por parte do Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do controle externo; ii) à verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária de forma prévia, concomitante e subsequente; iii) à prestação de contas ou tomada de contas anual por parte dos responsáveis por bens e valores públicos; iv) à vinculação ao órgão incumbido de elaborar a proposta orçamentária para o exercício do controle quanto ao cumprimento do programa de trabalho; e v) à competência dos serviços de contabilidade para verificação da observância dos limites de cotas de cada unidade orçamentária.

Adicionalmente, registre-se o entendimento do professor Hely Lopes Meireles, citado por Lima (2005, p. 270), sobre controle interno na Administração pública

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

De acordo com Peter e Machado (2003, p. 24),

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável

e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Já o objetivo geral do Controle Interno, segundo Peter e Machado (2003, p. 26), é “assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”, e os objetivos específicos são

- observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- antecipar-se, previamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
- assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Por sua vez, os elementos que compõem o conjunto há pouco referido são exercidos e utilizados com observância a certos princípios, que congregam regras, diretrizes e sistemas, com a finalidade de viabilizar o alcance dos seguintes objetivos (PETER; MACHADO, 2003):

- a) relação custo/benefício – pelo reconhecimento de que o custo de um controle não deve exceder o benefício por ele propiciado;
- b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – de modo a assegurar a manutenção do nível de competência necessário à eficácia do exercício dos controles internos;
- c) delegação de poderes e determinação de responsabilidades – por meio de atos que indiquem precisamente a autoridade que delegou o poder ou responsabilidade e a pessoa que recebeu a correspondente delegação e o próprio objeto delegado, suportados por normas internas e estrutura organizacional adequados;
- d) segregação de funções – implicando a separação de funções complementares que devem ser exercidas por pessoas diferentes;
- e) instruções devidamente formalizadas – por meio de instrumentos baixados por pessoas que detêm a competência específica e cercados de características de clareza e objetividade;

- f) controles sobre as transações – nos níveis contábil, financeiro operacional; e
- g) aderência às diretrizes e normas legais – apresentando conformidade a critérios formais previamente definidos.

Nesse contexto, e considerando a “escassez de recursos, o aumento da responsabilidade e a cobrança cada vez maior da sociedade”, Cruz (1999, p. 115) ressalta que as atribuições da função de controle interno são delegadas “a um técnico ou uma unidade da administração, normalmente chamada de controle interno ou de auditoria interna, para coordenar as ações relacionadas com o controle interno” com a responsabilidade maior de “avaliar e propor melhorias no sistema de controle interno”, auxiliando a administração.

Além disso, Cruz (1999, p. 115) registra que, “mesmo com a existência de auditoria interna ou órgão semelhante e em que pese as responsabilidades dos serviços de contabilidade, não se pode perder de vista que o controle interno é exercido por toda a organização do poder público”.

Nesse sentido, comenta Cruz (1999), e levando em conta que, com a implementação de modelos pós-burocráticos da gestão pública, onde prevalece a visão gerencial, a função de controle passou a considerar aspectos próprios e inerentes a esses modelos, como os de que os servidores são incentivados a assumir atitudes mais profissionais e de auto-responsabilidade, a serem focados em abordagens relativas à qualidade, produtividade, eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e, em consequência, a adotarem o uso de indicadores de desempenho associado a padrões definidos.

Assim, as unidades da Administração encarregadas de coordenar as ações relacionadas com o controle interno passam também a executar suas atividades, considerando essas novas realidades, mudando gradativamente suas práticas de auditoria de caráter de mera verificação de cumprimento de critérios legais e normativos, com perspectiva corretiva, para enfoques que consideram o desempenho e a gestão dos recursos públicos, com a utilização de técnicas que permitem o monitoramento e avaliação por meio de indicadores de desempenho, com perspectiva preventiva, assunto que será explorado em seções seguintes.

3.7 Conclusão

Neste capítulo, foi tratada a função de controle na Administração pública brasileira a partir da percepção de que ela está associada à necessidade que toda sociedade tem de possuir um conjunto de instrumentos ou mecanismos que lhe permitam melhor

coordenar suas demais necessidades sociais e econômicas, podendo ser classificada de maneiras diversas.

Além disso, evidenciou-se que a função controle é parte integrante do processo da gestão das organizações privadas e públicas que fazem uma sociedade, e que no campo da Administração pública ela é normalmente vinculada a um conjunto de regras que faz parte de um sistema jurídico estudado na seara do Direito Administrativo.

No particular espaço da Administração pública brasileira, apresentaram-se os diversos critérios de ordem legal que regem o assunto, bem como as interpretações dos estudiosos e doutrinadores, sendo conferida especial atenção ao denominado controle interno exercido pelo Poder público, especialmente quanto aos conceitos técnicos que lhes são próprios, haja vista o objetivo maior desta pesquisa.

Ao final, pode-se perceber o relacionamento do controle interno previsto no âmbito da Administração pública brasileira com algumas características inerentes a novos modelos da gestão pública que passaram a ser adotados pelos governos, em consonância com a evolução experimentada e relatada na seção anterior, bem como o indicativo de novas práticas de avaliação de controles internos, mormente aquelas decorrentes da realização de atividades de revisão governamental por meio de auditorias, inclusive pela definição de estruturas organizacionais específicas e correspondentes atribuições funcionais.

Assim, no próximo capítulo serão estudados os modelos de auditoria governamental desenhados especificamente para atendimento dessas novas visões de controle interno definidas no âmbito dos novos modelos da gestão pública.

4 A AUDITORIA – DEFINIÇÕES, HISTÓRICO E PRÁTICAS

As atividades de auditoria governamental, em particular as referentes ao desempenho das organizações públicas, fazem parte do espaço de atuação da função controle e se vinculam a previsões legais e a práticas exercidas pelos órgãos responsáveis por essa função na Administração pública.

A finalidade deste capítulo é apresentar o tema da auditoria de desempenho, no âmbito do exercício da função de controle interno de governo, e seu relacionamento com a Administração pública por resultados, bem como os diversos conceitos e modelos dessa nova modalidade de atividade de revisão governamental, a partir de referenciais bibliográficos nacionais e internacionais, e das definições de organismos institucionais que orientam e exercem auditoria no mundo e no Brasil.

Assim, o capítulo é iniciado por comentários que evidenciam a importância da própria atividade de auditoria, em suas mais diversas dimensões e perspectivas, inclusive quanto ao aspecto histórico de sua formação e institucionalização.

Na segunda seção vêm as definições sobre a atividade de auditoria em virtude da visão, das citações e das abordagens de estudiosos como Boynton et alii (2002), Sá (2002), Araújo (2001), Gil (1999) e Cruz (1997), bem como segundo os posicionamentos técnicos de instituições como o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2003), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON (1990).

Na terceira seção, é realizada breve retrospectiva da atividade de auditoria, no mundo e no Brasil, em função dos estudos e pesquisas realizados por Boynton et alii (2002), Sá (2002), Cruz (1997) e Ricardino e Carvalho (2004), como forma de situá-la no tempo e relacioná-la com a evolução da complexidade dos negócios e das organizações.

Um tema considerado ainda não conclusivo é o que diz respeito à classificação das atividades de auditoria, o que ficou evidenciado a partir da comparação entre as diversas abordagens pesquisadas. Assim, procurou-se registrar na quarta seção as opiniões de autores como Boynton et alii (2002), Sá (2002), Cruz (1997) e Araújo (2001), bem como foram coletadas as definições técnicas do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA (1990).

Na quinta seção, é tratado o tema referente à auditoria governamental, ou auditoria pública, no âmbito da qual as práticas de auditoria de desempenho são exercidas. Neste módulo são relatadas as definições e apresentadas outras informações sob a perspectiva do GAO – *Government Accountability Office*, dos Estados Unidos da América (2005), dos pesquisadores Boynton et alii (2002), Peter e Machado (2003), Sá (2002) e Barzelay (2002).

Ao abordar especificamente o tema da auditoria de desempenho, a sexta seção é introduzida pelo registro de que a evolução das tradicionais formas de verificação quanto à legalidade dos gastos públicos avançou juntamente com o progresso dos modelos da gestão pública, alcançando os níveis de exames que incluem os critérios de economicidade, eficiência e efetividade dos programas de governo, acarretando mudança de abordagem da conformidade com as leis e regulamentos para considerar o desempenho e o resultado dos serviços públicos, sob diversas abordagens.

Assim, nas subseções que integram a sexta seção, exibem-se as diretrizes da INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* (2005), a definição dos órgãos de controle externo dos Estados Unidos (GAO, 2005), do Canadá – *The Office of the Auditor General of Canada* – OAG (2006), a perspectiva do AUDIBRA (1990), as definições e conceitos do Tribunal de Contas da União – TCU (2000), a sugestão de conceitos e objetivos insertos em trabalho produzido por técnicos da Secretaria Federal do Controle Interno, vinculada à Controladoria Geral da União (1996), as reflexões e entendimentos contidas em ensaio de Gomes (2002) e as reflexões de Politt e outros (2005) a partir de tradução efetuada por técnicos do TCU.

Ainda na sexta seção é apresentada uma abordagem sobre o relacionamento existente entre as práticas da auditoria de desempenho e a nova gestão pública, de acordo com as perspectivas da INTOSAI (2005), de Politt e outros (2005) e de Gomes (2002), considerando que é possível estabelecer relacionamento entre essas duas variáveis. Evidencia-se a existência de uma associação direta e correspondente aos requisitos de competência adotados nas duas atividades, caracterizando maior nível de aproximação das técnicas e procedimentos de auditoria de desempenho na medida em que se avança para um modelo mais aprimorado da gestão pública por resultados.

Encerrando a sexta seção, é apresentada a classificação estabelecida por Barzelay (2002) para auditoria de desempenho, a qual é utilizada como referência para fins do objetivo

principal deste ensaio. São indicadas as principais conclusões desse pesquisador acerca dos conceitos e modalidades de auditoria de desempenho praticadas pelas entidades de fiscalização superior – EFS de alguns países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em razão de análise procedida no resultado da pesquisa aplicada pelo Serviço de Administração Pública daquela organização multilateral.

A penúltima seção apresenta uma síntese do paralelo estabelecido por Gomes (2002) quanto às diferenças entre as atividades de auditoria de conformidade, de desempenho e a avaliação de programas governamentais.

Concluindo o capítulo, são apresentadas as principais constatações acerca das evidências registradas ao longo das seções precedentes, fechando com a identificação da relevância e necessidade de se buscar a estruturação e sistematização das práticas de auditoria de desempenho como forma de contribuir para o desafio de alcançar melhores níveis de *accountability* e de padrões para essa nova abordagem de auditoria.

4.1 A Importância da Atividade de Auditoria

Desde a época em que o ser humano passou a considerar a acumulação e distribuição de riqueza como requisito necessário para melhoria de sua qualidade de vida, seja em função de valores essencialmente pessoais, seja em razão de contexto social, as atividades da gestão passaram a fazer parte de seu cotidiano, inicialmente de forma absolutamente intuitiva, a qual foi evoluindo de acordo com o progresso das ciências e com a elevação dos conhecimentos, e até chegar aos modernos modelos contemporâneos de Administração, que consideram as mais diversas variáveis – políticas, geográficas, sociais, econômicas, comportamentais e psicologias – como fatores que influenciam o processo e o resultado da própria gestão.

Nesse contexto, a chamada Administração pública, aquela que cuida essencialmente dos interesses de uma coletividade e é estruturada sob a forma de governos e executada de acordo com critérios legais e normativos definidos, também tem experimentado modificações ao longo da história, evoluindo por etapas de Administração patrimonialista, depois burocrática e em seguida pelos resultados, numa seqüência não substitutiva, mas principalmente complementar.

A função controle, nesse processo e no âmbito da Administração pública, ajusta-se às características do modelo da gestão prevalecente, evidenciando uma lógica que

relaciona a necessidade e importância de os gestores públicos passarem a exercer um papel de prestadores de contas dos recursos que lhes foram colocados à disposição para o exercício de atribuições que visam a atender às demandas da sociedade (*accountability*), cuja prioridade foi definida por ela própria, sociedade, na medida em que elegeu ou delegou representação para esses governantes e gestores.

Nesse contexto, as atividades de auditoria, como partes integrantes da função controle, têm relevada importância em razão de que possuem a finalidade essencial de evidenciar como o exercício dessas práticas governamentais ocorreu, em comparação aos critérios definidos, observadas as mais diversas dimensões e perspectivas, inclusive considerando o aspecto histórico de sua formação e institucionalização.

4.2 Definição de Auditoria

Apresentada a importância da auditoria e com o objetivo de “explicar os atributos comuns de atividades definidas como auditoria”, Boynton et alii (2002, p. 30 e 31) comentam sobre sua relação com uma grande variedade de atividades na sociedade contemporânea e apresentam o conceito estabelecido pelo *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, v. 47)*:

Processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

De acordo com Sá (2002, p. 21), “a Auditoria Contábil é uma tecnologia que se utiliza da revisão, da pesquisa, para fins de opinião e orientação sobre situações patrimoniais de empresas e instituições” e é normalizada por orientações, regras e normas definidas por diversos órgãos representativos dos interesses públicos, privados ou oligárquicos, caracterizando, assim, uma situação que não configura, muitas vezes, um padrão e uma coerência com os preceitos e diretrizes da melhor doutrina.

Por essa razão, ao longo do tempo, diversas foram as formas pelas quais a auditoria e os auditores realizaram seus trabalhos e muitos são os conceitos e definições que lhes são apresentados, tanto por estudiosos e pesquisadores quanto por organismos representativos de classe profissional.

Além disso, a própria evolução de conhecimentos e de relações sociais e de negócios entre pessoas e organizações na sociedade em geral contribui para a modificação

dos elementos constitutivos do conceito de auditoria, dando-lhe uma configuração coerente com a tendência da dinâmica que de resto cerca todas as áreas de conhecimento e de atuação dos profissionais.

Nesse sentido, Sá (2002, p. 25) enuncia o seguinte ponto de vista para a definição de auditoria:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Sá (2002, p. 27) acrescenta, em relação a esse conceito estabelecido, que ele se prende a três razões básicas, quais sejam:

1. **Observação sistemática** para obter elementos de convicção para opinar sobre evidências relativas aos fenômenos da riqueza patrimonial azidental;
2. **Aplicação de metodologia** própria à avaliação das observações sistemáticas dos elementos coletados;
3. **Conclusão sobre as avaliações**, relatadas e sumarizadas, a seguir, em opiniões definidas, de acordo com a natureza das observações, aplicações metodológicas de indagação e avaliação.

Arrematando, Sá (2002, p. 27) assegura que a atividade de auditoria “não se trata, pois, de uma singela revisão, mas de uma tecnologia específica, hoje envolvida por Normas, Procedimentos e Comportamentos Éticos”.

Já o CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 131) estabelece o conceito e os objetivos da auditoria independente no corpo das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC T 11, na forma de que

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

O IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, de sua parte, editou a NPA nº 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, ao indicar que

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

Voltando ao CFC (2006), este estabelece na Resolução N^o 986/03 os conceitos e objetivos relativos à auditoria interna – NBC T 12, na forma de que

12.1.1.2 - A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 - A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Considerando os comentários da subseção 2.4.2 sobre *accountability* e associando a auditoria a esse termo, Araújo (2001) comenta que a auditoria informa o delegante (sociedade ou representante dela) sobre o modo como a *accountability* foi e está sendo cumprida pelo delegado (gestor público).

Além disso, Araújo (2001) considera que a auditoria, como disciplina, tem origem na Ciência Contábil e, como atividade, está associada à função de controle, integrante do processo da gestão das organizações.

Gil (1999, p. 13) entende auditoria como “função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades” e que o exercício de sua prática está associado à estruturação e combinação de vetores diversos, dentre os quais o de que ela é exercida segundo dois focos temporais de revisão/avaliação/emissão de opinião de processos e resultados das linhas de negócios/produtos/serviços: i) quando ele ocorre na perspectiva passado/presente, se refere à auditoria operacional; e ii) quando ele se verifica no presente/futuro, diz respeito à auditoria da gestão.

Ainda de acordo com Gil (1999, p. 23), as dimensões dessa função organizacional têm os seguintes significados

- **revisão** implica definição de objetivos, prioridades, conhecimento do ambiente empresarial, formatação do ponto de controle e do programa de auditoria, testes;
- **avaliação** compreende análise dos resultados dos testes, estudo de alternativas de solução, estruturação da recomendação quanto a causas e conseqüências das fraquezas identificadas;

- **emissão** de opinião corresponde a desenvolvimento da lógica de sustentação da recomendação, estruturação da argumentação a ser debatida com o auditado, colocação da recomendação em forma de produto final de auditoria e acompanhamento da institucionalização e da efetividade operacional da recomendação feita.

Nada obstante a abordagem de Gil se refira às atividades de auditoria interna de organizações da iniciativa privada, são mencionados a seguir os denominados momentos de auditoria, os quais podem ser entendidos como os elementos sobre os quais a ação de auditoria será efetuada:

- a) no plano de auditoria operacional – processos e resultados de vendas realizadas; seqüência de tarefas e produtos produzidos e serviços prestados; e atividades realizadas no âmbito administrativo/contábil/financeiro; e
- b) no contexto de auditoria da gestão – planejamentos realizados; desenvolvimento de novos produtos/sistemas/tecnologias; pesquisas em realização; programas de qualidade em execução; e informação e contra-informação empresarial.

Gil (1999, p. 21 e 22) menciona ainda que a linha divisória entre essas duas modalidades de auditoria está relacionada com o momento em que “a formatação do ponto de controle e as recomendações quanto a sua operacionalização atacam causas e conseqüências”, considerando que isso pode ocorrer em relação a uma “situação/ambiente estático/predefinido e que não foi alcançado ou cumprido (é uma auditoria com base no binômio passado/presente)” ou “os pontos de controle passam por um processo de mudança ou de criação, ou seja, estão sendo discutidos hoje para vigorar no futuro” (referindo-se à associação presente/futuro).

Cruz (1997) indica que o exame de documentos e a escrituração da Contabilidade sempre foram premissas legitimadoras das técnicas utilizadas na atividade de auditoria e que os profissionais que a exercem têm como objetivos

- (1) verificar a viabilidade dos planos do empreendimento; (2) estabelecer controle sobre a origem e o retorno do capital financeiro; (3) realizar o rateio preciso dos resultados segundo critérios contratuais e diferentes maneiras de participação; (4) verificar o controle à distância ou mediante prepostos de diversificada formação cultural; (5) examinar a diversidade e dificuldade de precisão no valor agregado ao resultado do negócio.

Todas essas definições remetem a um ponto em comum, qual seja, o de que a auditoria deve exercer atividades que buscam contribuir para assegurar condições mínimas de segurança e diminuição de riscos nas demais atividades exercidas em uma organização, no

espaço correspondente à execução da função de controle, integrante do processo da gestão, subsidiando esse mesmo processo, especialmente quanto às necessidades de tomada de decisões por parte dos gestores.

4.3 Breve Retrospectiva da Auditoria, no Mundo e no Brasil

Descrevendo as raízes retrospectivas da auditoria, Boynton et al. (2002, p. 34) mencionam que Mautz e Sharaf, citando Richard Brown, indicam que

Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

Assim, desde a Idade Antiga, a atividade de auditoria é exercida, na medida em que os seguintes exemplos são conhecidos e estão registrados por Boynton et alii (2002, p. 34):

[...] no Egito antigo, autoridades providenciavam verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos; na Grécia eram realizadas inspeções nas contas de funcionários públicos; os romanos comparavam gastos com autorizações de pagamento; e os nobres de castelos medievais ingleses indicavam auditores que revisavam os registros contábeis e relatórios preparados pelos criados.

Durante o século XIX, no contexto da Revolução Industrial, a Grã-Bretanha estabeleceu legislação para a realização de auditorias nas empresas e, a partir de então, a atividade cresceu e o nível de profissionalização sistematicamente aumenta, sendo reconhecida a influência dos britânicos nessa evolução.

Sá (2002, p. 21) menciona que a importância da auditoria é reconhecida desde a Suméria e que “existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo”, além de evidências de normas de auditoria em livros antigos na Índia, em cartas entre importantes personalidades do Império Romano.

Na Idade Média, segundo Sá (2002), as evidências de atividades de auditoria estão presentes entre os árabes e em diversas organizações de países europeus, como o Tribunal de Contas de Paris, em 1640, e o Collegio dei Raxonati, em 1581, e a Academia dei Ragioneri, em 1658, ambas na Itália.

No Brasil, segundo Sá (2002), a constituição do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, na Guanabara, e as Instituições de Contadores, no Rio Grande do Sul, refletem as primeiras iniciativas para formalização da organização profissional de auditoria.

Posteriormente, foi criado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB, o qual se transformou, posteriormente, no Instituto Brasileiro de Contabilidade e depois no Instituto Brasileiro de Auditoria Independente – IBRACON, tendo sido, o primeiro, inclusive reconhecido pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Banco Central do Brasil, em 1972 (SÁ, 2002).

Explorando a evolução histórica, Cruz (1997) indica que a auditoria já existia antes dos anos 1500, tendo possivelmente sido iniciada na Inglaterra, a partir da necessidade de fiscalização das receitas públicas e do tesouro, ressalvando que essa perspectiva não é aceita de forma unânime, pois vários a enxergam e a evidenciam com origens bem anteriores.

Além disso, as grandes expedições marítimas realizadas por volta dos séculos XV e XVI, especialmente por portugueses e espanhóis, eram financiadas com recursos originados de países diversos, motivo pelo qual os interesses desses grandes investidores quanto à regularidade da aplicação eram suportados por atividades de verificação e controle quanto ao uso dessas fontes financeiras.

De outra parte, Cruz (1997) menciona que diversos pesquisadores coletaram evidências de que atividades de auditoria eram realizadas desde a Antigüidade pelos babilônios e sumérios, bem como pelos povos indígenas que habitavam o Brasil antes do início de sua colonização.

Do ponto de vista formal e estrutural, todavia, o início da realização de atividades de auditoria no Brasil, sob um conceito identificado como convencional, ocorreu a partir de meados dos anos 1930, pela atuação das empresas estrangeiras aqui instaladas, as quais seguiam normas sobre controle interno originadas de seus países, embora haja evidências de que “o primeiro parecer de Auditoria (conhecido) em território nacional foi emitido há um século” e se refere ao balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período de junho de 1899 a dezembro de 1902, tendo sido emitido pela empresa de auditoria canadense Clarkson & Cross – atual Ernst & Young. (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p.24).

Além disso, alguns marcos estabelecidos no Brasil dizem respeito à legislação federal, de acordo com as indicações a seguir, evidenciadas por Álvaro Ricardino e L. N. Carvalho (2004):

- a) Lei nº 4.728, de julho de 1965, que disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento, bem como introduz a figura do auditor independente, em seu Art. 20, alínea b, ao definir que cabe ao Conselho Monetário Nacional baixar normas a serem seguidas pelas empresas que são objeto da Lei, inclusive as relativas à organização das demonstrações contábeis e seu correspondente padrão, relatórios e pareceres de auditores independentes, estes registrados no Banco Central;
- b) Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, especialmente no que diz respeito ao critério que define que somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados naquela Comissão, poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários; e
- c) Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (a denominada Lei das Sociedades Anônimas), que “estabelece a obrigatoriedade de auditoria independente para as Companhias abertas e para as demonstrações contábeis de grupos de sociedades que incluam companhia aberta.” (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p. 31).

Complementarmente, uma série de outros instrumentos legais e normativos foram estabelecidos, dando o contorno para a institucionalização e regulação dessa atividade, incluindo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC T 11, definidas pelo CFC, e a NPA nº 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, editado pelo IBRACON, mencionados na seção anterior.

4.4 Classificação das Atividades de Auditoria

A distinção das diferentes modalidades de auditoria é apresentada por Boynton et alii (2002) em função do conceito exposto pelo *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, v. 47)* e corresponde às denominadas auditorias i) de demonstrações contábeis, ii) de *compliance* e iii) operacional.

Nesse sentido, a definição para auditoria de demonstrações contábeis “envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com Princípios

Contábeis Geralmente Aceitos”, os quais normalmente correspondem aos critérios definidos (BOYNTON et al., 2002, p. 31).

Já a definição para auditoria de *compliance* “envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis”, sendo que os critérios são definidos pela própria organização ou por entidades a elas externas, como credores e financiadores (BOYNTON et al., 2002, p. 31).

Em terceiro lugar, Boynton et alii (2002, p. 31) apresentam a auditoria operacional como a que “envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos definidos”, lembrando que essa modalidade de auditoria é também conhecida como auditoria de desempenho ou auditoria gerencial.

Acrescentam que esse tipo de auditoria, quando aplicado em uma organização privada, diz respeito a i) um departamento, filial ou divisão ou ii) a uma função comum a várias unidades de negócios. Já no setor público, essa modalidade de auditoria pode alcançar i) as atividades desenvolvidas por uma agência reguladora ou ii) os produtos e resultados proporcionados por um programa específico de governo.

Arrematam assinalando que os critérios de eficiência e eficácia avaliados por uma auditoria operacional são definidos pela Administração pública correspondente ou pela legislação que se lhe aplica. Em certos casos, os próprios auditores podem ser co-responsáveis pela definição desses critérios de eficiência e eficácia.

No quadro 03 é apresentado resumo comparativo entre esses tipos de auditoria definidos por Boynton et alii (2002, p. 33), considerando as dimensões natureza das afirmações, critérios estabelecidos e natureza do parecer do auditor.

Além dessa tipologia, Boynton et al. (2002) apresentam uma classificação para as atividades de auditoria que leva em conta, dentre outros aspectos, o ambiente e os profissionais que a realizam, qual seja: i) auditoria interna e ii) auditoria pública.

A auditoria interna é apresentada por Boynton et alii como sendo “uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações” com a utilização de “uma abordagem

sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança”, colaborando para que a organização atinja seus objetivos (2002, p. 932).

Tipo de auditoria	Dimensões das Atividades de Auditoria		
	Natureza das afirmações	Crítérios estabelecidos	Natureza do parecer do auditor
De demonstrações contábeis	Dados das demonstrações contábeis	Princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis
De <i>compliance</i>	Direitos ou dados relacionados com obediência a políticas, leis, regulamentos etc.	Políticas da administração, leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas por terceiros	Resumo dos resultados ou segurança a respeito do grau de obediência
Operacional	Dados operacionais ou de desempenho	Objetivos estabelecidos pela administração ou pela legislação aplicável	Eficiência e eficácia observadas; recomendações para aperfeiçoamento

Quadro 03 – Resumo Comparativo entre os Tipos de Auditoria Definidos por Boynton et al.

Fonte: Boynton et al. (2002, p. 33).

Já a auditoria pública “abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais”, podendo envolver programas, atividades, funções e fundos específicos, e tendo como premissa “o conceito de que executivos e empregados que administram fundos públicos têm que prestar contas à sociedade.” (BOYNTON et al., 2002, p. 943).

Sobre a classificação das atividades de auditoria, Sá (2002, p. 37) apresenta uma série de abordagens, asseverando que elas “variam de acordo com o tratamento que se dá ao objeto de auditoria”.

Assim, segundo Sá (2002, p.37), a primeira classificação é a que diz respeito ao processo indagativo: i) auditoria geral, sintética ou de balanço ou ainda financeira, “porque se situa mais na análise das peças dos balanços e de suas conexões”; e ii) auditoria detalhada ou analítica, porque “não encontra limites na sua ação e basta, para conceituá-la, afirmar que abrange o exame de todas as transações, detendo-se, portanto, em todos os documentos, em todas as contas e em todos os valores fisicamente verificáveis ou em amplos universos destes”.

A segunda classificação das atividades de auditoria apresentada por Sá diz respeito à forma de intervenção: i) interna – “quando a verificação dos fatos é realizada por funcionários da própria empresa, constituindo um serviço, uma seção ou um departamento.”

(2002, p. 41); e (ii) externa ou independente – “quando a verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa.” (2002, p.41).

Quanto à classificação de auditoria interna, vinculada à forma de intervenção, Sá (2002, p. 42) menciona que

[...] internacionalmente, a Associação do Contadores IFAC, em sua norma 010, entende que a Auditoria Interna deve abranger:

1. Revisão do sistema contábil e dos pertinentes controles internos;
2. Revisão para fins gerenciais da informação financeira e operacional;
3. Avaliação da economicidade, eficácia e eficiência das operações.

E que “na realidade, entretanto, cada empresa adota tal serviço de acordo com a sua conveniência, para um melhor aproveitamento”. Demarca também entender que “na Auditoria Interna deve estar incluída a revisão prévia dos fatos, ou seja, deve conter também uma “pré-auditoria”, ajudando o sistema do orçamento integrado”. Arremata, assegurando que uma auditoria interna conduzida de forma a acompanhar os principais fatos verificados nas empresas e nas instituições é mais útil do que uma auditoria externa e que a alegada falta de independência da auditoria interna talvez não seja sustentável porque muitas vezes a auditoria externa é dependente do mercado e da empresa que a contrata, o que provoca fragilidades em seu desempenho.

Sá (2002) apresenta ainda classificação referente ao tempo: i) auditoria contínua ou de acompanhamento – executada ininterruptamente, em períodos preestabelecidos; ii) auditoria periódica – que observa isoladamente apenas determinados períodos, de forma não continuada.

Há também menção indicada por Sá (2002, p.43) à classificação de acordo com a natureza: i) auditoria normal – realizada “com objetivos regulares de comprovação, sem finalidades isoladas ou específicas, abrangendo a gestão administrativa sem particularização de fatos de qualquer natureza.”; ii) auditoria especial – realizada “para obtenção de resultados e conclusões sobre fatos particulares da gestão ou da atividade de um elemento certo, visando a um objeto específico (fraude, liquidação etc.).”.

E finalmente, quanto ao limite, apresenta a classificação como: i) total – quando alcança todo o patrimônio, não esquecendo um componente; e ii) parcial – quando diz respeito a apenas alguns pontos, a partir de critérios de amostragem.

Considerando as categorizações apresentadas por Boynton e et alii e por Sá, quanto às atividades de auditoria realizadas no ambiente da própria organização – auditoria interna, vale aqui registrar também a conceituação do AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil (1990, p. 33) para essa atividade:

Auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

O AUDIBRA (1990) indica ainda que as atividades de auditoria interna são realizadas sob as modalidades: i) contábil e tributária, ii) operacional, iii) de sistemas informatizados, iv) “gestional” e v) especiais.

A auditoria contábil, segundo o AUDIBRA (1990, p. 58), está voltada para o exame das demonstrações contábeis, em seus aspectos de “adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis, bem como a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade”.

Já a auditoria tributária “objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, tributos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incide nas operações, bens e documentos da empresa.” (AUDIBRA, 1990, p. 58).

A modalidade auditoria operacional, por sua vez, corresponde ao enfoque de auditoria que também é conhecida como dos três E’s – economia, eficiência e eficácia – e se destina a verificar se a organização realiza seus negócios ou suas operações adequadamente (AUDIBRA, 1990).

A auditoria “gestional” compreende a atividade que busca examinar e avaliar diversos aspectos relacionados às políticas, critérios e diretrizes do processo de planejamento estratégico, tático e operacional, bem como do processo decisório de uma organização, assim como o sistema de controles internos gerenciais em suas características qualitativas e cumprimento (AUDIBRA, 1990).

Por último o AUDIBRA (1990) indica as auditorias específicas – de sistemas informatizados e especiais ou de investigações especiais – cujas características básicas dizem respeito à gestão computadorizada das informações e aos exames de fraudes, irregularidades graves, desmobilização etc., respectivamente.

Já Cruz (1997) categoriza a evolução da atividade de auditoria em função das formas ou modalidades (fiscalizadora, da gestão ou operacional) pelas quais ela pode ser exercida e sob dimensões ou elementos de composição (responsáveis pelo exercício das atividades, objetivos preponderantes das atividades, principais resultados a alcançar e tipos de recursos técnicos utilizados).

Concluindo esta seção, indica-se no quadro 04 síntese da classificação de Araújo (2001, p. 19 a 22) sobre as atividades de auditoria, por formas e tipos de realização das atividades, chamando-se a atenção para o fato de que a discussão sobre esse tema ainda não está esgotada.

Classificação das Atividades de Auditoria	Formas e Tipos de Realização das Atividades de Auditoria
Quanto ao campo de atuação	<u>Governamental</u> – realizada com o objetivo de acompanhar as ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a Administração direta e indireta das três esferas de governo, sendo normalmente realizada por entidades superiores de fiscalização externa e por organismos de controle interno da Administração pública
	<u>Privada</u> – realizada no âmbito das organizações privadas, que objetivam resultados econômicos e financeiros em geral
Quanto à forma de realização	<u>Interna</u> – realizada por profissionais vinculados à entidade auditada, integrantes de uma estrutura organizacional que normalmente se reporta à Presidência da organização, com uma função de assessoria. Essas atividades utilizam informações contábeis e se preocupam com aspectos operacionais
	<u>Externa ou independente</u> – realizada por profissionais qualificados e especializados, não vinculados à organização auditada e não pertencentes ao seu corpo de empregados, tendo como objetivo principal a emissão de opinião independente sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis, de acordo com normas técnicas específicas
Quanto aos objetivos dos trabalhos	<u>Contábil ou financeira</u> – realizada com o uso de um conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente por profissionais habilitados, de acordo com normas preestabelecidas, objetivando a emissão de opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto
	<u>Operacional ou de otimização de recursos</u> – realizada com o objetivo de avaliar o desempenho e a eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização e os métodos da administração; a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas; e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas
	<u>Integrada ou <i>comprehensive audit</i> ou auditoria de amplo escopo</u> – realizada de forma a abranger os aspectos de exame: de demonstrações contábeis ou financeiras; de conformidade com as autorizações ou de legalidade; e da economia, eficiência e eficácia na gerência dos recursos públicos ou privados. Essas características são inter-relacionadas e distintas sob a óptica do conceito de <i>accountability</i> (obrigação de responder por uma responsabilidade conferida)

Quadro 04 – Síntese da Classificação das Atividades de Auditoria
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Araújo (2001, p. 19 a 22)

Após esta apresentação sobre as abordagens e formas de classificação das atividades de auditoria, referenciadas pelas cinco fontes pesquisadas, pode-se inferir que a sua categorização decorre de fatores diversos que possuem características e inter-relacionamentos dinâmicos, que vão desde o objeto a ser auditado até a forma de realização da própria atividade, passando pelo objetivo que se busca com a realização do trabalho, pelo escopo definido, pela relação mantida pelo profissional de auditoria com a organização auditada – empregado ou contratado, e pelo setor de atividade econômica em que ela se encontra – privado, público ou terceiro setor, dentre outras variáveis.

Assim, no próximo segmento serão abordadas as atividades de auditoria exercidas no ambiente das organizações públicas ou governamentais, especificamente em relação ao Poder Executivo, tendo em vista o objetivo e foco deste trabalho.

4.5 A Auditoria Governamental ou Pública

Considerando as diversas definições e formas de classificação para as atividades de auditoria, conforme apresentadas nas subseções precedentes, serão focadas a partir desta seção as que dizem respeito ao Poder Executivo da Administração pública, exercidas pelos órgãos de controle interno e externo desse Poder político, denominadas genericamente de auditoria governamental ou auditoria pública, cuja perspectiva faz parte do contexto que considera a necessidade de verificação do cumprimento, pelos governos, de suas responsabilidades quanto aos requisitos de *accountability*.

Inicialmente destacam-se a seguir as posições de algumas organizações e autores sobre a atividade de auditoria governamental, as quais permitirão a síntese de uma categorização das principais formas de atuação desse ramo da auditoria.

4.5.1 Auditoria Governamental na Definição e Classificação do GAO – *Government Accountability Office*, dos Estados Unidos da América

O controlador geral dos Estados Unidos – David M. Walker – ao apresentar as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas – NAGGAs (*Generally Accepted Government Auditing Standards*), garante que “os legisladores, os dirigentes do governo e o público em geral desejam saber se os serviços públicos estão sendo prestados de forma eficiente, efetiva e econômica e em conformidade com as leis e regulamentos oficiais”, além de estarem interessados em “saber se os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados propostos e a que custo.” (GAO, 2005, p. 11).

Nesse sentido, diz ainda o Controlador Geral dos Estados Unidos que “a auditoria governamental é um elemento chave para que o Governo cumpra seu dever de *accountability* perante o público” e sua prática “permite a todos os interessados (governo e *stakeholders*) confiar na informação apresentada sobre os resultados dos programas ou operações, assim como nos correspondentes sistemas de controle interno.” (GAO, 2005, p.11).

Desta forma, o GAO (2005, p. 25) definiu que suas NAGGAs “destinam-se aos auditores governamentais visando assegurar que eles mantenham sua competência, integridade, objetividade e independência para planejar, executar e apresentar seu trabalho, devendo ser observadas por auditores e organizações de auditoria”, de acordo com a legislação, regulamentos, contratos, convênios e normas, podendo ser utilizadas para a realização de atividades auditoriais classificadas como auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais.

Essas atividades classificadas pelo GAO são realizadas ou coordenadas por organizações de auditoria “em órgãos/entidades públicas, programas de governo, permissões ou concessões federais administradas por terceiros, organizações sem fins lucrativos e outras organizações não governamentais” (2005, p. 41) e podem ter seus objetivos combinados de forma a incluir mais de um tipo de atividade, ou restringir seus objetivos a alguns aspectos de um dos tipos de trabalho.

De acordo com o GAO (2005, p. 42), “as auditoria contábeis objetivam, principalmente, assegurar se as demonstrações contábeis estão apresentadas, razoavelmente, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os PCGA, ou conforme outro princípio geral de contabilidade que não seja os PCGA”. Essas atividades de auditoria podem ter também como objetivos

- a. apresentar relatórios especiais sobre elementos, contas ou lançamentos específicos de uma demonstração contábil;
- b. revisar as demonstrações contábeis interinas;
- c. emitir cartas a investidores ou a outras partes interessadas;
- d. apresentar relatórios sobre o desempenho de organizações prestadoras de serviços; e
- e. auditar o cumprimento de regulamentos relativos a gastos de concessões federais e outra assistência financeira governamental em conjunção com – ou como subproduto de – uma auditoria contábil.

As certificações, por sua vez, são definidas pelo GAO (2005, p. 44) como as atividades que “consistem em examinar, revisar ou realizar procedimentos acordados sobre

dada matéria ou afirmação objeto do trabalho pertinente ao assunto sob exame e relatar os resultados obtidos”, sendo que o objeto de certificação pode se constituir em várias formas, tais como “análise histórica ou prospectiva de desempenho ou de características físicas, eventos históricos, análises, sistemas e processos ou comportamentos”. O escopo das certificações pode abranger temas contábeis ou não, bem como podem ser inseridas em atividades de auditoria contábil ou operacional.

Por último, as auditorias operacionais são apresentadas pelo GAO (2005, p. 45 e 46) como sendo as atividades de auditoria que

[...] implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais. [...] proporcionam informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar as ações corretivas e melhorar a *accountability* perante o público. [...] abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa; à economia e eficiência; ao controle interno; ao cumprimento das exigências legais ou de outra índole; e os objetivos relativos a apresentar análises prospectivas, orientações ou informações sumárias. [...] podem ser de amplo escopo ou de escopo restrito de trabalho e são aplicadas mediante variadas metodologias; implicam distintos níveis de análise, investigação ou avaliação; e geralmente apresentam achados, conclusões e recomendações, gerando como resultado um relatório.

Pode-se concluir que as definições do GAO (2005) acerca da auditoria governamental abrangem tanto a verificação de como a gestão dos recursos públicos, pelos órgãos de governo, está se processando de acordo com as normas legais e os procedimentos regulamentares estabelecidos, bem como se está contribuindo para que os resultados governamentais sejam alcançados.

4.5.2 Auditoria Pública na Visão de Boynton, Johnson e Kell

Conforme mencionado por Boynton et al. (2002) e já registrado na seção 4.4, esses pesquisadores apresentam uma tipologia para a classificação das atividades de auditoria, levando em conta o ambiente e os profissionais que a realizam, dentre outros aspectos, que indica as seguintes modalidades: i) auditoria interna; e ii) auditoria pública.

Boynton et al. (2002, p. 943) mencionam que essa última modalidade “abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais”, podendo envolver programas, atividades, funções e fundos

específicos, e tendo como premissa “o conceito de que executivos e empregados que administram fundos públicos têm que prestar contas à sociedade”.

Boynton et al. (2002, p. 943 e 944) apresentam ainda uma classificação para as atividades de auditoria pública, com base nas *Government Auditing Standards*, qual seja: i) auditorias contábeis, podendo ser de tipo auditorias de demonstrações contábeis e auditorias contábeis correlatas, e ii) auditorias de desempenho, que podem ser de tipo auditorias de economia e eficiência e auditorias de programas.

4.5.3 Auditoria Governamental na Posição de Peter e Machado

Peter e Machado (2003, p. 38) apresentam a auditoria governamental como uma atividade que “contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público”. Nessa perspectiva, a auditoria governamental pode ser realizada sob a vertente i) tributária/fiscal, quando é praticada sobre o patrimônio privado, visando a identificar e retificar ações de organizações dessa natureza relativas a impostos, taxas e contribuições, e também sob a vertente da ii) gestão pública, quando é exercida com a finalidade de controlar a gestão do patrimônio público, levando em conta os princípios constitucionais da Administração pública: moralidade, publicidade, impessoalidade, economicidade e eficiência.

Ainda de acordo com Peter e Machado (2003, p. 40), o objetivo da auditoria governamental é “examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta”.

Dessa forma, como Peter e Machado (2003, p. 41) registram, o raio de alcance da auditoria governamental abrange as “atividades de gestão das unidades da Administração Direta, entidades da Administração Indireta, programas de trabalho, recursos e sistemas de controle administrativo, operacional e contábil”.

Essas atividades de revisão do exercício da Administração pública podem ser realizadas de forma direta, indireta ou terceirizada, compartilhada entre auditores de órgãos e

entidades diferentes, subsidiária e integrada, observando os seguintes tipos de abordagem, conforme preceituam Peter e Machado (2003, p. 43 a 49):

- a) auditoria da gestão, que “objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens”;
- b) auditoria de programas, que “objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados”;
- c) auditoria operacional, que “consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, dos Órgãos ou Entidades da Administração Pública, programas de governo, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir opinião sobre a gestão”, avaliando a economicidade e a eficiência na utilização de recursos e a eficácia e efetividade dos resultados alcançados;
- d) auditoria contábil, que “objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade” bem como se os demonstrativos gerados apresentam adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do exercício e outras informações pertinentes;
- e) auditoria de sistemas, que “objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados”;
- f) auditoria especial, que visa a examinar os “fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária”;
- g) auditoria de qualidade, que tem a finalidade de “permitir a formação de uma opinião mais concreta sobre o desempenho gerencial dos administradores públicos” contribuindo para a alavancagem de uma cultura gerencial focada na busca de resultados, sem descuido da necessária qualidade e ponderando os pontos fortes e fracos da organização;
- h) auditoria integral, que “envolve o exame dos controles, processos e sistemas utilizados para gerenciar os recursos da organização” em termos de dinheiro, pessoas, ativos físicos e informações, com base nos princípios de que i) a gestão deve ser exercida de forma econômica, eficiente e efetiva e ii) os

gestores são responsáveis pela correta gestão dos recursos que lhes foram confiados.

Como se pode observar, essas diferentes abordagens passíveis de utilização em atividades de auditoria governamental, na visão de Peter e Machado (2003), revelam que, mesmo no âmbito específico da Administração pública, a auditoria pode ser categorizada em função de fatores diversos, variáveis e interesses técnicos e da gestão.

4.5.4 Auditoria Governamental ou Pública na Opinião de Sá

Sá (2002, p. 44) apresenta a modalidade de auditoria denominada governamental ou pública, composta de uma série de aspectos próprios, a qual é afirmada como sendo “uma “especialização” dentro do campo de auditoria”, acrescentando que a “denominação Auditoria Financeira e Orçamentária equivale às de Auditoria Pública e Auditoria Governamental”.

Sá (2002) registra que os objetos da auditoria pública são i) a Lei Orçamentária Anual; ii) os orçamentos plurianuais de investimentos; iii) as aberturas de créditos adicionais; iv) os atos complementares de aberturas de crédito; v) os atos relativos à programação financeira de desembolso; vi) os balancetes de receita e despesa; vii) os relatórios dos órgãos administrativos encarregados do controle financeiro e orçamentário interno; viii) o rol dos responsáveis; ix) as informações sobre a administração de créditos; x) os balancetes e balanços; xi) os livros, documentos, demonstrações, comprovantes e todos os papéis que direta ou indiretamente sirvam de elemento de aferição sobre a sanidade das contas apresentadas, inclusive pareceres; e xii) os assuntos de interesse público.

Sá acrescenta ainda que “modernamente (em vários países, e até mesmo no nosso), por força de lei, a Auditoria Pública deve abranger os exames da Eficiência e da Eficácia.” (2002, p. 46).

Corroborando essa afirmação, Sá (2002) lembra que na Espanha o Tribunal de Contas posicionou cinco tipos de auditoria, conforme indicado por Andrés-Santiago Suárez: i) auditorias de regularidade legal, ou de legalidade ou de comprimento; ii) auditorias financeiras ou de regularidade contábil; iii) auditorias de economia e eficiência ou “operacionais”; iv) auditorias de eficácia ou de efetividade; e v) auditorias integrais ou completas, que abrangem as quatro anteriores.

A contribuição de Sá (2002) para a discussão sobre a auditoria governamental revela uma percepção de que esse tipo de auditoria se caracteriza por sua especialidade no espaço de atuação dos auditores e que os órgãos responsáveis por sua realização estão buscando novas abordagens para realização dos trabalhos, procurando focar os exames que dizem respeito a eficiência, economia, eficácia e efetividade da gestão.

4.5.5 Atividades de Revisão Governamental na Perspectiva de Barzelay

A quinta e diferenciada abordagem para a classificação das atividades de auditoria governamental é a apresentada por Barzelay (2002), analisando pesquisa realizada junto a países membros da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Nessa avaliação, Barzelay (2002) menciona que as atividades de revisão da gestão governamental exercidas pelo Poder Executivo, em função do conceito de *accountability*, implicam as seguintes formas de atividade:

- a) auditoria tradicional (de conformidade) – em que o papel do auditor é verificar as informações, encontrar discrepâncias entre os procedimentos observados e as normas gerais, inferir conseqüências e relatar achados;
- b) avaliação de programas – na qual a função do revisor é avaliar a efetividade das intervenções ou medir o impacto de interferências governamentais sobre problemas da sociedade; e
- c) auditoria de desempenho – em que o papel do auditor é avaliar os aspectos dos programas e das organizações envolvidas com a gestão pública e relatar achados, compreendendo sete modalidades, que são as de eficiência, efetividade de programa, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, risco, melhor política da gestão e revisão geral da gestão.

A contribuição de Barzelay (2002), conforme indicado, está associada a estudo técnico específico realizado pela OCDE e pressupõe o entendimento de que as atividades de auditoria fazem parte de uma atividade mais abrangente, denominada revisão governamental, que tem como escopo o conjunto das atividades realizadas pelos governos no cumprimento de suas funções de suprimento das necessidades demandadas pela sociedade, em observância a requisitos de *accountability*.

Concluída esta apresentação sobre as abordagens e formas de classificação das atividades de auditoria exercidas no ambiente das organizações públicas ou governamentais, especificamente em relação ao Poder Executivo, referenciadas pelas fontes pesquisadas, pode-se transportar à seção que cuidará de contextualizar as atividades de auditoria governamental praticadas sob a denominação de auditoria de desempenho ou auditoria operacional, as quais constituem uma especificidade de auditoria associada às práticas de Administração pública gerencial ou gestão pública por resultados, considerando os objetivos definidos para realização desta pesquisa.

4.6 Auditoria de Desempenho ou Auditoria Operacional

A evolução das tradicionais formas de verificação quanto à legalidade dos gastos públicos avançou juntamente com o progresso dos modelos da gestão pública – da Administração pública burocrática para a gerencial ou gestão pública por resultados, alcançando os níveis de exames que incluem os critérios de economicidade, eficiência e efetividade dos programas de governo, acarretando mudança de abordagem da conformidade com as leis e regulamentos para considerar o desempenho e o resultado dos serviços públicos.

Além disso, a natureza dos programas de governo quanto à importância e complexidade, visando a atender as necessidades de produtos e serviços públicos demandados pela sociedade, provocam os órgãos de controle externo e interno no sentido de adotar novas abordagens de exame e verificação quanto ao cumprimento, não só da legislação pertinente como também dos aspectos qualitativos e quantitativos dos correspondentes programas.

As atividades realizadas com essa perspectiva, por sua vez, são dotadas de características e escopo que possuem enfoques prospectivos, orientadores e de informações sobre melhores práticas da gestão, dentre outros, e realizados com sentido de análise, investigação e avaliação, acarretando conclusões e recomendações apresentadas em relatórios específicos.

Nesse sentido, a atividade de auditoria de desempenho, também conhecida como auditoria de gestão, auditoria operacional, auditoria de desempenho operacional ou auditoria de natureza operacional, é analisada pelos estudiosos sob as perspectivas da iniciativa privada e do setor público, sendo que aqui são tratadas as definições no âmbito da Administração pública, considerando o objetivo maior desta pesquisa, na perspectiva de vários pesquisadores e organizações de controle.

Vale registrar que, o fato de nas normas e regulamentos internacionais, a expressão comumente utilizada é *performance auditing*, mas a tradução para o português é feita sob a forma de auditoria operacional, em razão de que, no Brasil, os órgãos e entidades dos sistemas de controle interno e externo do setor público assim o fazem, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988.

4.6.1 Diretrizes da INTOSAI

A INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) congrega entidades fiscalizadoras superiores que exercem atividades de fiscalização e avaliação no plano de controle externo, no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo de seus correspondentes países.

De acordo com as Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (INTOSAI, 2005, p. 15), “as Normas de Auditoria da INTOSAI (NA 1.0.38 e 1.0.40)” indicam que “a auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar”:

- (a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com os princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- (b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e
- (c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos.

Além disso, a INTOSAI (2005, p. 16), acerca do caráter distinto da auditoria operacional, indica que ela não deve ser motivo de argumento que inviabilize a complementaridade necessária entre essa atividade e a auditoria de regularidade ou de conformidade, pois a

A auditoria operacional não tem suas raízes na forma da auditoria que é habitual no setor privado. Tem suas raízes na necessidade de análises independentes e de amplo escopo acerca da economia, da eficiência e da eficácia dos programas e organismos da Administração, efetuados em caráter não-periódico.

A INTOSAI (2005, p. 16 e 17) vislumbra a auditoria operacional como uma forma mediante a qual a “os contribuintes, financiadores, órgãos legislativos, administradores, cidadãos e meios de comunicação “efetivam um controle” e obtêm uma perspectiva acerca da execução e dos produtos das diferentes atividades da Administração

Pública”, por meio de busca de respostas à pergunta: “obtivemos resultado com a aplicação do dinheiro público, ou os gastos poderiam ser realizados de um modo mais adequado ou mais inteligente?”.

Nesse sentido, a auditoria operacional pode contribuir para que a Administração pública alcance níveis superiores dos valores de legitimidade e confiabilidade quanto às suas atividades, haja vista que as correspondentes atividades apresentarão informações sobre a economia, a eficiência e a eficácia dos programas e ações governamentais (INTOSAI, 2005).

Para tanto, as atividades de auditoria operacional, de acordo com a INTOSAI, serão exercidas com a finalidade de alcançar objetivos específicos por meio de resposta às perguntas: “as atividades estão sendo feito corretamente? e as atividades certas estão sendo feitas?” (2005, p. 18).

A primeira das perguntas há pouco mencionada diz respeito àqueles que executam as atividades públicas e trata de verificar se as decisões políticas estão sendo apropriadas e adequadamente executadas, observados os critérios legais e normativos que dão os contornos e limites para o exercício de procedimentos públicos, levando em conta especialmente os aspectos de economia e eficiência na aquisição dos recursos consumidos por essas atividades (INTOSAI, 2005).

Já a segunda pergunta tem como escopo verificar se “as políticas aprovadas têm sido implementadas adequadamente ou se os meios adequados têm sido empregados”, procurando observar a medida do impacto ou da eficácia causado sobre a sociedade em virtude da adoção dessa política (INTOSAI, 2005, p. 18).

Neste ponto, então, faz-se necessário mencionar os conceitos delineados pela INTOSAI quanto aos aspectos que caracterizam cada uma das modalidades de auditoria operacional ou da gestão – economia, eficiência e eficácia – o que será apresentado de forma resumida no quadro 05.

Adicionalmente aos conceitos de auditoria operacional nas modalidades de economia e de eficiência, a INTOSAI (2005, p. 21) registra, que em algumas oportunidades, “pode ser difícil separar por completo os dois conceitos” porque as duas atividades podem se referir a se o órgão:

- ajusta-se a práticas corretas de provisionamento;
- adquire o tipo, a qualidade e a quantidade apropriados de recursos, a um custo adequado;
- mantém adequadamente seus recursos;
- utiliza a quantidade ótima de recursos (pessoal, equipamento e instalações) na produção ou prestação da quantidade e qualidade adequadas de bens e serviços, com pontualidade;
- cumpre os requisitos das leis e regulamentos que regem ou afetam a compra, a manutenção e o uso dos recursos da entidade; e
- estabelece um sistema de controle gerencial.

Modalidades de Auditoria Operacional	Dimensões Caracterizadoras
Economia (reduzir custos)	<u>Significado</u> – reduzir ao mínimo o custo de aquisição dos recursos utilizados para realizar uma atividade, com a qualidade requerida
	<u>Perguntas a serem respondidas:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Os meios escolhidos ou o equipamento adquirido – os insumos – representam o uso mais econômico dos recursos públicos? ▪ Os recursos humanos, financeiros ou materiais têm sido utilizados de forma econômica? ▪ As atividades gerenciais são realizadas em conformidade com os adequados princípios de administração e as políticas adequadas de gestão?
Eficiência (aproveitar da melhor maneira possível os recursos disponíveis)	<u>Significado</u> – empregar os recursos disponíveis de maneira ótima ou satisfatória; verificar se os mesmos objetivos ou similares, em termos de qualidade e de prazo, são alcançados com menos recursos; analisar a relação entre a qualidade e a quantidade de serviços prestados, e entre as atividades e o custo dos recursos utilizados para produzi-los
	<u>Perguntas a serem respondidas:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Os recursos humanos, financeiros e materiais são empregados de modo eficiente? ▪ Os programas, entidades e atividades do setor público são geridos, regulados, organizados, executados, supervisionados e avaliados com eficiência? ▪ As atividades das entidades públicas são coerentes com os objetivos e requisitos estipulados? ▪ Os serviços públicos são de boa qualidade, estão orientados para o cliente (sociedade) e são prestados no momento oportuno? ▪ Os objetivos dos programas do setor público são realizados com observância de uma adequada relação custo-eficácia?
Eficácia (alcançar os propósitos ou objetivos estipulados)	<u>Significado</u> – verificar se os objetivos são alcançados, observando a relação existente entre os objetivos fixados, os produtos gerados e os objetivos alcançados; analisar se os objetivos estabelecidos foram alcançados, considerando os meios utilizados, os produtos obtidos e os efeitos esperados; verificar se os efeitos constatados são realmente decorrentes da execução da política estabelecida ou de outras circunstâncias
	<u>Perguntas a serem respondidas:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ São alcançados os objetivos da política estabelecida e em questão? ▪ Esse alcance pode ser atribuído à implementação dessa política?

Quadro 05 – Síntese das Modalidades de Auditoria Operacional e seus Conceitos, conforme a INTOSAI
 Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em INTOSAI (2005, p. 19 a 23)

As questões que devem ser respondidas na modalidade de auditoria de eficácia, de acordo com a INTOSAI (2005, p. 22), estão relacionadas à necessidade de que o alcance dos objetivos da política seja suportado por definições que permitam a especificação desses objetivos, evitando o estabelecimento de objetivos genéricos ou abstratos. Além disso, a avaliação da relação causa-efeito entre os objetivos alcançados e a implementação das

correspondentes políticas deve ser viabilizada pela medição prévia e posterior de fatores associados à aplicação da política, abrangendo dois tipos de grupos – um sob controle e outro sem submissão aos efeitos da política em medição.

Arrematando as informações iniciais sobre os conceitos e modalidades de auditoria operacional, a INTOSAI (2005, p. 24) indica que, “embora uma auditoria em particular não tenha necessariamente que chegar a conclusões acerca desses três aspectos [...] pode não ser muito vantajoso o exame dos aspectos da economia ou da eficiência de atividades isoladas, se não é levada também em consideração – ainda que brevemente – sua eficácia”, e que “em uma fiscalização da eficácia, é possível que o auditor também deseje levar em conta aspectos da economia e da eficiência”, pois “os produtos de uma entidade, atividade, programa ou operação que seja auditado, podem ter causado o impacto desejado”, mas os recursos utilizados para alcançá-los podem não ter sido utilizados de modo econômico e eficiente.

4.6.2 Definição do GAO

O *Government Accountability Office – GAO* (Escritório de *Accountability* Governamental) é um órgão de controle externo ligado ao Poder Legislativo dos Estados Unidos da América, a quem se reporta diretamente, assim como ao povo americano, o que é evidenciado pela resposta à pergunta “*What is GAO?*”, presente no sítio <http://www.gao.gov/about/what.html>:

Under recently passed legislation, we have changed our name from the General Accounting Office to the Government Accountability Office. The Government Accountability Office (GAO) is an agency that works for Congress and the American people. Congress asks GAO to study the programs and expenditures of the federal government. GAO, commonly called the investigative arm of Congress or the congressional watchdog, is independent and nonpartisan. It studies how the federal government spends taxpayer dollars. GAO advises Congress and the heads of executive agencies (such as Environmental Protection Agency, EPA, Department of Defense, DOD, and Health and Human Services, HHS) about ways to make government more effective and responsive. GAO evaluates federal programs, audits federal expenditures, and issues legal opinions. When GAO reports its findings to Congress, it recommends actions. Its work leads to laws and acts that improve government operations, and save billions of dollars.

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental do GAO, revisadas em 2003, e traduzidas para o português pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia em 2005 (2005, p. 32), a expressão auditoria operacional é usada de forma geral para designar as atividades que algumas organizações de auditoria realizam sob as formas de avaliação de

programas, auditorias de efetividade e de resultados de programas, auditorias de economia e de eficiência e auditorias de *value-for-money*.

As auditorias operacionais são favoráveis “para a *accountability* dos governantes pelo uso dos recursos públicos e o fornecimento de serviços”, na medida em que contribuem para a apresentação de “informações para a melhoria das operações dos programas, para facilitar o processo de decisão, melhorar o monitoramento da gestão ou iniciar ações corretivas”, proporcionando uma “avaliação independente do desempenho e da gestão dos programas de governo confrontados com critérios objetivos ou avaliações das melhores práticas e outras informações.” (GAO, 2005, p. 32).

Ainda na perspectiva do GAO (2005), as atividades de auditoria operacional podem ser classificadas como: i) auditorias de efetividade e resultados dos programas; ii) auditorias de economia e de eficiência; iii) auditorias de controle interno; iv) auditorias de conformidade; e v) análises prospectivas.

Enquanto as auditorias de efetividade e resultados de programas têm como finalidade “medir o grau em que o programa está alcançando seus objetivos e metas”, as auditorias de economia e eficiência “se direcionam a avaliar se a organização está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos de forma mais produtiva para alcançar os objetivos do programa.” (GAO, 2005, p. 46).

Nesse sentido, os objetivos dessas duas primeiras modalidades de auditoria operacional, segundo o GAO (2005, p. 46 e 47), estão inter-relacionados e podem ser buscados de forma concomitante, sendo categorizados em decorrência da emissão de opinião sobre:

- a. o grau em que as metas e objetivos legais e regulamentares das organizações está sendo atingido;
- b. a capacidade da organização para avaliar ações alternativas que proporcionem melhores rendimentos para o programa ou eliminem fatores que possam limitar sua efetividade;
- c. os custos e benefícios, ou a efetividade, relativos ao desempenho do programa;
- d. se um programa alcançou os resultados previstos ou se gerou efeitos não esperados, segundo os objetivos do programa;
- e. o grau em que os programas duplicam, sobrepõem ou entram em conflito com outros programas correlacionados;
- f. se o organismo auditado está seguindo sólidas práticas de aquisições;

g. a validade e a confiabilidade dos parâmetros de avaliação de desempenho relacionados à efetividade e resultado dos programas ou à sua economia e eficiência; e

h. a confiabilidade, validade ou relevância da informação contábil relacionada ao desempenho do programa.

A modalidade de auditoria operacional com foco nos controles internos possui objetivos relacionados “com os planos, métodos e procedimentos utilizados pela Administração para cumprir sua missão, seus objetivos e suas metas”, tendo como objetivos avaliar “o grau em que o controle interno do programa assegura, de forma razoável, que” (GAO, p. 48):

a. a missão, os objetivos e as metas de uma organização sejam cumpridos de forma eficiente e efetiva;

b. os recursos sejam utilizados em conformidade com as exigências legais, regulamentares e de outras naturezas;

c. os recursos sejam protegidos contra aquisições, utilizações ou distribuições não autorizadas;

d. a informação administrativa e os relatórios públicos produzidos, assim como as medições de desempenho, sejam completos, exatos e consistentes para respaldar o desempenho e o processo de tomada de decisões;

e. a segurança dos sistemas de informação computadorizada evite ou detecte, oportunamente, qualquer acesso não autorizado; e

f. o planejamento de contingências para que os sistemas de informação garantam respaldo essencial para evitar interrupções indesejáveis das suas atividades e funções.

As atividades de auditoria operacional na modalidade de verificação de conformidade, por sua vez, têm como objetivos verificar o cumprimento das “exigências estabelecidas por leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenções e de outra natureza que poderão afetar a aquisição, proteção e uso dos recursos da organização, a quantidade, qualidade, oportunidade e custo dos trabalhos que a organização produz ou fornece.” (GAO, 2005, p. 49).

Por último, as atividades de análise prospectiva realizadas sob a modalidade de auditoria operacional visam a apresentar recomendações e registros sobre “melhores práticas e sobre informações transversais ao programa ou às políticas da organização, ou sobre informações resumidas quanto a aspectos já estudados ou em estudo por parte da organização auditada”, tendo como objetivos (GAO, 2005, p. 49):

- a. avaliar alternativas de programas ou políticas, incluindo o prognóstico de resultados dos programas sob vários cenários;
- b. avaliar as vantagens e desvantagens das propostas legislativas;
- c. analisar as opiniões dos stakeholders sobre propostas de normas para os legisladores;
- d. analisar as propostas de orçamento ou de emendas do orçamento para assessorar os órgãos legislativos na elaboração das leis orçamentárias;
- e. identificar as melhores práticas para os usuários avaliarem o enfoque dos programas ou os sistemas de administração, incluindo sistemas de administração, incluindo sistemas contábeis e de processamento de informações; e
- f. produzir um resumo de alto nível ou um relatório que abranja vários programas ou organizações sobre os aspectos estudados ou em estudo pela organização auditada.

4.6.3 Definição do OAG

O *The Office of the Auditor General of Canada – OAG* (Escritório do Auditor Geral do Canadá) é um órgão de controle externo ligado ao Parlamento do Governo do Canadá, o que é evidenciado pela mensagem contida no sítio <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/oag-bvg.nsf/html/menue.html>:

The Office of the Auditor General (OAG) audits federal government operations and provides Parliament with independent information, advice and assurance to help hold the government to account for its stewardship of public funds. We are responsible for performance audits and studies of federal departments and agencies. We conduct financial audits of the government's financial statements (public accounts) and perform special examinations and annual financial audits of Crown Corporations.

Neste mesmo sítio está disponível o *Performance Audit Manual* (Manual de Auditoria de Desempenho), o qual indica a seguinte definição para a atividade de auditoria de desempenho (2005, p, 13):

1.1 A performance audit is a systematic, purposeful, organized and objective examination of government activities. It provides Parliament with an assessment on the performance of these activities; with information, observations and recommendations designed to promote accountable government, an ethical and effective public service, good governance, sustainable development and the protection of Canada's legacy and heritage.

1.2 Its scope includes the examination of economy, efficiency, costeffectiveness and environmental effects of government activities; procedures to measure effectiveness; accountability relationships; protection of public assets; and compliance with authorities. The subject of the audit can be a government entity or activity (business line), a sectoral activity, or a government-wide functional area.

Como se pode perceber, a definição do OAG inclui em seu escopo o exame da economia, da eficiência, do custo-efetividade e dos efeitos ambientais das atividades do

Governo, bem como indica que o objeto de auditoria pode ser uma entidade governamental ou uma atividade, ou um setor de atividade ou uma área ou função de governo.

4.6.4 Perspectiva do AUDIBRA

O AUDIBRA (1990, p. 59 e 60), por sua vez, na perspectiva das atividades de auditoria interna, registra que “modernamente, a Auditoria Operacional é considerada, essencialmente, um enfoque” e que é também conhecida como auditoria dos 3E’s (economia, eficiência e eficácia), destinando-se a “determinar se a organização, submetida a exame e avaliação, opera adequadamente”, exigindo do auditor a observância a um amplo escopo de objetivos ao avaliar as operações de uma organização.

Nada obstante, esse Instituto apresenta, como objetivo geral da auditoria operacional,

[...] assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, atividades, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com eficiência, eficácia e economia na obtenção e utilização dos recursos (financeiros, materiais, humanos e tecnológicos) bem como em observância às leis e regulamentos aplicáveis e com a devida segurança.

E como objetivos específicos da auditoria operacional, o AUDIBRA (1990, p. 61) inventaria, dentre outros, os seguintes desdobramentos:

- [...]
- (c) avaliação da adequação e qualidade da organização, administração e pessoal;
- (d) avaliação do desempenho do setor auditado e do seu ciclo operacional;
- (e) adequação dos procedimentos operacionais;
- [...]
- (g) integração dos órgãos e setores envolvidos na operação;
- (h) avaliação dos registros e dos sistemas de informações gerenciais;
- [...]
- (j) aderência das ações operacionais administrativas às políticas, planos e diretrizes;
- (k) exame das alternativas quanto ao seu potencial para atingir os objetivos com maior economia e eficiência;
- (l) verificação das causas de ineficiência ou desperdícios;
- (m) avaliação das operações e programas quanto aos custos/benefícios, aos padrões de custo originalmente previstos e aos resultados esperados;
- (n) fidedignidade e integridade das informações operacionais, gerenciais e meios utilizados para identificar, aferir, classificar e comunicar essas informações;
- (o) economicidade, eficácia e eficiência da utilização dos recursos;
- [...]
- (q) cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos para os serviços, operações e programas;
- (r) adequação e grau de compreensão das normas operacionais; e
- (s) adequação, fidedignidade e eficácia dos relatórios e informações adotados em relação às operações e programas.

4.6.5 Definições e Conceitos do Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo da Administração pública brasileira no plano federal, editou o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000), que apresenta i) as definições e conceitos e ii) as etapas de realização de uma atividade dessa modalidade de auditoria, iii) as ferramentas utilizadas na análise preliminar do objeto da auditoria, v) os componentes do relatório de levantamento de auditoria, vi) a matriz de planejamento e vi) os componentes do relatório de auditoria.

As definições e conceitos apresentados no Manual estabelecem que a auditoria de natureza operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, bem como órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal, abrangendo duas modalidades: Auditoria de Desempenho Operacional e Avaliação de Programa. A primeira examina a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia e a segunda examina a efetividade dos programas e projetos governamentais.

A Auditoria de Desempenho Operacional tem como foco principal os aspectos relativos: i) a como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos; ii) às causas de práticas antieconômicas e ineficientes; iii) ao cumprimento das metas previstas; iv) à obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

Outro foco da Auditoria de Desempenho Operacional do TCU é o processo da gestão nos aspectos de planejamento, organização, procedimentos operacionais e acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos resultados em termos de metas alcançadas.

Essa modalidade de auditoria do TCU pode adotar três abordagens: análises da estratégia organizacional, da gestão e dos procedimentos operacionais, a depender do problema e das questões a serem examinadas.

A Avaliação de Programas busca apurar em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pela Administração. Normalmente é mais ambiciosa em relação à análise dos objetivos e dos resultados da intervenção governamental e utiliza estratégias metodológicas raramente empregadas em Auditoria de Desempenho Operacional, como pesquisa, delineamento experimental e delineamentos quase-experimentais.

A diferença entre a Auditoria de Desempenho Operacional e a Avaliação de Programas pode ser dada a partir da seguinte situação (TCU, 2000, p. 18):

[...] uma auditoria de desempenho operacional em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correções diminuirão a desnutrição. Por outro lado, a avaliação de programa procurará estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da população-alvo – se houve mudanças, a magnitude das mesmas e que segmentos da população-alvo foram afetados.

Ainda sobre a Avaliação de Programas, o manual do TCU (2000) indica que serão objeto de exame: i) a sua concepção lógica; ii) a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas; iii) a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos; iv) as conseqüências globais para a sociedade; v) os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos; vi) a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta; vii) os fatores inibidores do seu desempenho; viii) a qualidade dos efeitos alcançados; ix) a existência de outras opções de ação, consideradas ou não pela Administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo/efetividade); x) o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à sua natureza, aos seus objetivos e à população-alvo.

Registra ainda o TCU (2000) a noção de que a Avaliação de Programas pode não tratar todos os aspectos inventariados ao mesmo tempo, dando ênfase a um ou a outro, dependendo das questões específicas que se pretende abordar, observando a preservação do rigor metodológico.

Concluindo, o manual do TCU (2000) comenta sobre o alcance da auditoria de desempenho operacional e da avaliação de programa, a primeira focalizando o processo de gestão, enquanto a avaliação de programa prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental, numa combinação de atividades não excludentes. Nas duas situações, busca-se identificar as relações de causa e efeito inerentes aos fenômenos observados. Conquanto a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa possam ser realizadas separadamente, as informações produzidas em cada uma delas permitem uma análise completa da atuação governamental, tanto em relação aos aspectos operacionais, quanto no que concerne ao impacto das ações implementadas, caracterizando-se em abordagens complementares.

4.6.6 Sugestão de Conceito e Objetivos da SFC

A Secretaria Federal de Controle (SFC), órgão de controle interno da Administração pública brasileira federal, vinculada à Controladoria Geral da União (CGU), emitiu o Memorando-Circular N°066 - SFC/SEAUD/CPLAR/GAB, de 18 de junho de 1996, constituindo o Grupo de Trabalho que elaborou, dentre outros, documento com sugestões sobre auditoria operacional, incluindo conceito e objetivos, o qual está disponível no sítio <http://www.cgu.gov.br/sfc.html> .

De acordo com SFC-Grupo de Trabalho (2005, p. 1), auditoria operacional

[...] consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, dos Órgãos ou Entidades da Administração Pública Federal, programas de governo, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

Além disso, o Grupo de Trabalho-SFC (2005) apresenta os seguintes pontos como objetivos de uma atividade de auditoria operacional:

1. Comprovar a conformidade às diretrizes, políticas, estratégias e ao universo normativo;
2. Avaliar os controles internos;
3. Identificar procedimentos desnecessários ou em duplicidade e recomendar sua correção;
4. Identificar as áreas críticas e riscos potenciais e proporcionar as bases para sua solução;
5. Melhorar o desempenho e aumentar o êxito das organizações por meio de recomendações oportunas e factíveis;
6. Avaliar as medidas adotadas para a preservação dos ativos e do patrimônio e para evitar o desperdício de recursos;
7. Aferir a confiabilidade, segurança, fidedignidade e a consistência dos sistemas administrativos, gerenciais e de informações;
8. Avaliar o alcance dos objetivos e metas identificando as causas de desvio do seu atingimento, quando houver;
9. Identificar áreas que concorrem para aumento e/ou diminuição de custos e/ou receitas;
10. Recomendar e assessorar a implantação de mudanças.

4.6.7 Reflexões e Entendimentos de Gomes sobre Auditoria de Desempenho

Em ensaio intitulado Auditoria de Desempenho Governamental e o Papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), Gomes (2002) apresenta uma série de reflexões e entendimentos sobre os modelos e estratégias adotados por organizações de controle externo em todo o mundo para a realização de auditorias de desempenho. Nesta seção abordam-se alguns desses temas.

Na busca de uma definição quanto à natureza e objeto da auditoria de desempenho, Gomes (2002) menciona que não existe definição única, que diversos autores e instituições de auditoria se utilizam de conceitos próprios e que, de forma genérica, ela pode ser considerada como uma modalidade de revisão e avaliação da atividade governamental com enfoque no resultado da gestão pública.

Do ponto de vista instrumental, Gomes (2002) indica que a auditoria de desempenho pode ser apresentada como um conjunto de procedimentos, técnicas e métodos de investigação para obtenção, processamento e disseminação de informações importantes de revisão e avaliação de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais em relação a aspectos de economia, eficiência, eficácia, equidade, boas práticas da gestão, alcance de metas, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho e outros critérios associados ao resultado da atuação pública.

Gomes (2002) menciona ainda que o critério é a base de todos os julgamentos e registra que os critérios mais tradicionais da auditoria de desempenho são os 3Es (economia, eficiência e eficácia).

Além disso, segundo Gomes (2002), a auditoria de desempenho pode ser entendida como uma cadeia de insumo-produto, e as habilidades requeridas do auditor de desempenho nesse contexto indicam que esses profissionais são “obrigados” a idealizar cada trabalho de auditoria de desempenho como se fosse um produto único e não um elemento numa linha de montagem, definindo os objetos do estudo, estabelecendo os critérios apropriados, escolhendo as ferramentas adequadas para investigação e adotando atitudes para participação em trabalho em equipe, ampliando os papéis possíveis a um auditor governamental.

Quanto aos métodos utilizados pelas EFS em auditorias de desempenho, Gomes (2002) menciona que Pollitt constatou serem mais variados do que os da auditoria tradicional, abrangendo: aumento do número de métodos, conclusões baseadas em evidências decorrentes de exames documentais e entrevistas, consultas a usuários e fornecedores de serviços públicos, uso de material secundário, métodos mais voltados para as ciências sociais, limitação a comparação internacionais e transparências de abordagens, embora distante das utilizadas nas avaliações acadêmicas.

Quanto aos produtos, o trabalho de Pollitt, conforme Gomes (2002), indica que são: o próprio relatório, sumários, extratos, livros, artigos, brochuras informativas, *memoranda*, notas técnicas, ensaios de seminários e relatórios periódicos, sendo requeridas as seguintes características de um relatório de auditoria de desempenho: equanimidade, neutralidade, objetividade, credibilidade, utilidade, interatividade e abertura.

Encerrando a reflexão sobre auditoria de desempenho, Gomes (2002) menciona que a distância no relacionamento entre os agentes formuladores de políticas públicas e os agentes implementadores também é motivo para a adoção de auditorias de desempenho, pois os primeiros definem e os segundos executam, com base em contratos da gestão, nos objetivos das políticas, nos mandatos dos órgãos públicos ou nos acordos de desempenho (*performance agreements*), de acordo com a teoria do agente principal.

No tópico relativo à constituição de uma base de conhecimento em auditoria de desempenho, Gomes (2002) comenta os seguintes aspectos, a partir da leitura de Power (1996 e 1997):

- a. falta uma base de conhecimento e um ambiente negociado entre auditores e auditados sobre os critérios utilizados para auditorias de desempenho no setor público e no privado;
- b. outras entidades, não de auditoria, buscam verificar quesitos de qualidade e 3Es, minimizando os trabalhos de auditoria, embora deparando-se com as mesmas dificuldades;
- c. os programas de alavancagem de governança e controle expandem-se em razão da nova gestão pública, da regulação das atividades de serviços públicos e do aumento de iniciativas no gerenciamento da qualidade, provocando maior demanda da atividade de auditoria; e
- d. necessidade de transformação da tecnologia da atividade de auditoria para fazer os objetos de auditoria auditáveis, por meio de adaptação do ambiente de auditoria, a partir da criação de medidas de desempenho auditáveis, e pela construção da credibilidade institucional do próprio conhecimento operacional dos órgãos de auditoria (base de conhecimento).

Concluindo, Gomes (2002) destaca que a auditoria de desempenho pertence ao campo de estudos do gerenciamento público, área de métodos e objetos difusos, de acordo

com Nelson (1996), motivo pelo qual se torna muito improvável que sejam criados mecanismos de acumulação sistemática de conhecimento e de uma teoria geral. Nada obstante,

[...] a idéia de conhecer e transformar o mundo ao mesmo tempo se constitui no maior desafio dos auditores de desempenho da gestão governamental, pois além do conhecimento de seus objetos de estudo, os auditores devem propor mudanças significativas em práticas de gestão do órgão público, projeto, programa, ou atividade governamental auditadas, com vistas ao aumento da accountability democrática, bem como da qualidade do serviço público (GOMES, 2002, p. 69).

4.6.8 Reflexões de Pollit e Outros sobre Auditoria de Desempenho

Pollit e outros (2005), abordando as principais tendências no desenvolvimento da auditoria de desempenho desde os anos 1980, a partir de pesquisa realizada em cinco países – França, Finlândia, Holanda, Reino Unido e Suécia – cujas entidades de fiscalização superior (EFS) adotam práticas de auditoria de desempenho, registram que essa modalidade de auditoria é definida e praticada de forma diferente em cada uma das cinco EFS pesquisadas, que “o ponto principal é que a auditoria de desempenho não é um produto padronizado” e que “não existe uma metodologia única e atemporal ou um conjunto de práticas que “realmente seja” auditoria de desempenho.” (POLLIT et al., 2005, p.1).

Ao contrário disso, os autores registram que estão examinando “um conjunto ainda indefinido de práticas em desenvolvimento e discursos e retóricas a ele associados”. Isso implica que a “*identidade* da auditoria de desempenho não é precisa e tampouco completamente estável”, mas sem significar que isso gere um caos indecifrável, pois “existem padrões-chave e elementos de definição.” (POLLIT et al., 2005, p. 1).

Além disso, os *valores* que orientam a auditoria de desempenho não são os mesmos que se relacionam à auditoria de conformidade. Para os primeiros há o relacionamento estreito com as práticas adotadas pelas reformas administrativas, em que o controle e o monitoramento estão associados à eficiência, eficácia e efetividade das ações empreendidas, e para os segundos estão associados a verificar de se as ações estão cumprindo as normas e procedimentos pré-estabelecidos.

Acrescentam que não se sugere que a auditoria de desempenho substitua a auditoria tradicional ou de conformidade, mas a complementar, da mesma forma que a nova gestão pública acrescenta eficácia e efetividade administrativa aos valores burocráticos de prudência e precisão processual. As características comuns entre o desenvolvimento da nova

gestão pública e da auditoria de desempenho dizem respeito à origem no mesmo conjunto de valores, vinculados à mesma reforma ética, manifestados nas décadas de '60 e '70 e consolidados na década de '80, quando se configurou a crise fiscal.

Adicionalmente, registram que a auditoria de desempenho é efetuada *quase inteiramente no âmbito do setor público*, mas não praticada exclusivamente no contexto das EFS, pois há exemplos de práticas nas superintendências francesas, na comissão de auditoria (*Audit Commission*) do Reino Unido, nas organizações de auditoria parlamentar na Finlândia e na Suécia e na corte de auditores da União Européia, em Luxemburgo.

4.6.9 Relação da Auditoria de Desempenho e a Nova Gestão Pública

A partir dos conceitos sobre as atividades de auditoria de desempenho apresentados na seção 4.6, e dos novos procedimentos de Administração pública por resultados, comentados na subseção 2.3.3, é possível estabelecer relacionamento entre essas duas variáveis, considerando as evidências de que há uma associação direta e correspondente aos requisitos de competência adotados nas duas atividades, de modo a caracterizar maior nível de aproximação das técnicas e procedimentos de auditoria de desempenho, na medida em que se avança no sentido de um modelo mais aprimorado da gestão pública por resultados.

Assim, “os países que têm adotado a gestão por objetivos e resultados costumam concentrar-se mais no desempenho do que antes. A forma de gestão pública utilizada influenciará o interesse pela auditoria operacional.” (INTOSAI, 2005, p. 26).

Nesse sentido, a INTOSAI (2005, p. 25) indica em suas considerações sobre como a forma de gestão pública utilizada impacta a auditoria operacional, registrando, que

Em países onde a gestão pública está relacionada primordialmente com os meios e está menos envolvida com os fins, as auditorias também tendem a centrar-se em estabelecer se as regras estão sendo cumpridas e aplicadas, e não se as regras servem – ou parecem servir – ao objetivo que se propõe. Naqueles países que têm adotado a administração por objetivos e resultados, aparentemente se tem optado pela posição contrária. Na maioria dos casos, a gestão do setor público manifesta uma combinação dessas abordagens.

Além disso, as perguntas que costumam ser formuladas pelos auditores operacionais, ou de desempenho, de acordo com a INTOSAI (2005, p. 25 e 26), revelam maior atenção à definição de metas de desempenho, ao estabelecimento de responsabilidades, aos custos, à produção e ao atendimento do cliente cidadão e aos controles gerenciais e à

consistência das informações utilizadas, conforme evidenciado pelas questões a seguir indicadas:

- Existe uma estrutura clara de metas de desempenho, e são selecionadas as prioridades e os instrumentos adequados na utilização dos recursos públicos?
- Existe uma distribuição clara de responsabilidades entre os distintos níveis de autoridade, estando presente também o princípio da subsidiariedade?
- Existe uma consciência generalizada acerca dos custos, e uma orientação para a produção de serviços, centrando a atenção nas necessidades dos cidadãos?
- É dada a devida importância aos controles de gestão e aos requisitos de informação?

Adicionalmente, os aspectos relativos a medidas adequadas de controle interno adotadas pelos órgãos públicos passam a ser mais observados nas atividades de auditoria de desempenho, especificamente no que diz respeito à correção do exercício desses controles, assim como a qualidade dos serviços públicos disponibilizados à sociedade são objeto de atenção especial nos relatórios produzidos por essas auditorias (INTOSAI, 2005).

Por outro lado, Pollit e outros (2005) registram que essas auditorias ocorreram de forma diferente em vários países europeus pesquisados e estariam associadas a novas formas da gestão pública, ocorrendo de forma mais intensa onde esse novo modelo de gestão foi mais rapidamente implantado. Segundo Politt e outros (2005, p. 2), a auditoria de desempenho “tem sido mais vigorosamente implementada em países cujo paradigma do setor público é administrativo (proveniente do estudo da administração pública) do que naqueles que predomina a tradição do direito administrativo”.

Nada obstante, do ponto de vista dos esforços empreendidos, Politt e outros (2005, p.2) indicam que

[...] o que restou demonstrado [...] é que, em meados dos anos 90, os recursos empregados em auditoria de desempenho (em todas as suas possíveis variações) eram bastante substanciais em todas as EFS estudadas. Porém, dada a precariedade dos indicadores disponíveis, não se pôde comparar o volume de recursos empregados em auditoria de desempenho comparativamente a outras atividades desenvolvidas pelas EFS estudadas.

Pollit e outros (2005) concluem pela “inexistência de evidências aceitáveis da correlação entre desenvolvimento da auditoria de desempenho e abrangência e intensidade das reformas gerenciais do setor público.” (2005, p.3). Além disso, indicam que as ferramentas metodológicas empregadas evoluíram de forma relevante nas EFS de países que mais fortemente implementaram as reformas administrativas, caracterizando uma correlação desse desenvolvimento com os estádios de reforma gerencial desses países. Consideram que outras variáveis devem ser levadas em conta, como, por exemplo, o fato de que se a EFS se

sentem dotadas de grandes poderes, provavelmente não sentirão necessidade de adotar novos “modismos administrativos”; e que a definição das ferramentas metodológicas (entrevistas, questionários etc.) da auditoria de desempenho está vinculada à escolha dos temas dos trabalhos a serem realizados.

Assinalam que, de modo geral, há fortes indícios de que em quatro EFS pesquisadas o interesse nas reformas administrativas as transforma em objetos de auditoria, as quais são exercidas de formas diferentes, especialmente quanto ao escopo dos trabalhos, quantidade de ferramentas metodológicas e nível de esclarecimentos sobre a metodologia do trabalho contido nos correspondentes relatórios divulgados.

Nada obstante, analisando as relações entre a auditoria de desempenho e as reformas administrativas, Pollit e outros (2005) mencionam que o inter-relacionamento da primeira com as segundas é próximo e complexo, que o crescimento da importância da gestão por resultados, nos mais diversos setores públicos, aumenta o ambiente para a atuação da auditoria de desempenho e que o aumento da disponibilidade de dados e indicadores de desempenho propiciam às EFS importantes oportunidades de atuação, para as quais são necessárias novas habilidades e “uma reconsideração do que é mais apropriado à gestão interna e à auditoria externa.” (POLLIT et al., 2005, p. 4).

Concluem os autores, registrando a noção de que a ética fundamental da auditoria de desempenho está solidamente ligada à ética da reforma da gestão de desempenho, que as duas atividades são sistematicamente definidas como “sendo sobre um mesmo assunto”, que elas utilizam constantemente o modelo insumo-produto e “adotam a mesma linha de discurso, que considera a eficiência, a efetividade e a produtividade como valores essenciais.” (2005, p. 5). Finalizam mencionando a relação estabelecida pela OCDE no trabalho “À Procura de Resultados: práticas de gerenciamento de desempenho”: “o elemento chave para a sustentabilidade de reformas é a coerência das iniciativas internas e externas do gerenciamento do desempenho, incluindo a auditoria de desempenho”.

Ao analisar o relacionamento entre a auditoria de desempenho e o gerenciamento público, Gomes (2002) registra que há uma associação aos conceitos de *accountability* de conformidade e de desempenho. O primeiro refere-se a modelos que traduzem idéias da Administração Pública Progressista (APP) – formas tradicionais de auditoria de conformidade baseadas em demonstrativos financeiros, processos de certificação, busca de legalidade e

cumprimento do devido processo legal. O segundo se refere a idéias inerentes ao campo da nova gestão pública – NGP, tais como: tipos de auditoria de desempenho baseadas em critérios dos 3Es, boas práticas da gestão, boa governança, qualidade de serviço e alcance de metas.

A auditoria de conformidade está relacionada com o modelo mental de funcionamento do governo como uma máquina burocrática orientada por meio de regras e normas rígidas, enquanto a auditoria de desempenho está mais relacionada à burocracia profissional, baseada em mais imparcialidade, capacidade técnica e profissionalização. A APP e a NGP, juntamente com o cameralismo, são exemplos de filosofias administrativas, e o estudo da auditoria de desempenho pode ser relacionado com as doutrinas pertencentes ao conjunto das idéias da NGP, as quais são parte integrante da agenda de discussão para os processos de tomada de decisão governamental.

A NGP pode ser apresentada como uma filosofia administrativa exercida pela Administração pública das nações a partir do final dos anos '70, visando a melhor organização para provimento de bens e serviços públicos e o termo NGP pode ser analisado como um campo de argumentação e pesquisa conduzidos internacionalmente sobre o processo de intervenção de políticas de gerenciamento público no âmbito governamental.

Além disso, Gomes (2002) acrescenta comentários sobre:

- a) o argumento político e organizacional da auditoria de desempenho, registrando que a capacidade de condução de auditoria de desempenho está mais associada ao ambiente político e organizacional onde a entidade de fiscalização superior – EFS está inserida do que em razão da especialização, independência e profissionalização, podendo desenvolver diferentes tipos de controle por resultados e melhores práticas sob o mesmo rótulo de auditoria de desempenho; e
- b) o argumento gerencial da auditoria de desempenho, relacionando-o com dimensões de reformas administrativas e impacto nos trabalhos das EFS (privatização, “marketização”, descentralização, governo por resultados, construção de indicadores de desempenho, sistemas de qualidade total, controle social, transparência governamental, reforma regulatória, responsabilização pelos resultados, gerencialismo e teorias de escolhas públicas), com os mecanismos de alteração nas estratégias de atuação e nos

modelos de controle das EFS e as maneiras de indução realizadas pelas EFS nos processos de reforma administrativa.

4.6.10 Conceitos e Modalidades da Auditoria de Desempenho, de acordo com Barzelay

Para fins desta pesquisa, considerando as diversas formas de se realizar uma atividade de auditoria de desempenho, será utilizada como referência e parâmetro de comparação a classificação elaborada por Barzelay (2002) a partir de análise de resultado de pesquisa aplicada pelo Serviço de Administração Pública da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, junto às entidades de fiscalização superior (EFS) da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, Finlândia, França, Holanda, Irlanda, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Reino Unido e Suécia.

Barzelay (2002, p. 25 e 26), analisando essa pesquisa, indica inicialmente que “a Nova Gestão Pública oferece um arcabouço teórico para ampliar a competência legal das instituições de auditoria governamental de forma a incluir a auditoria de desempenho” e que, sob o ponto de vista administrativo, “os órgãos de auditoria cujos mandatos legais incluem a auditoria de desempenho” deparam-se com a necessidade de decidir entre realizar essas atividades de maneira tradicional ou dirigir o trabalho para provocar a melhoria do desempenho dos órgãos auditados.

Além disso, Barzelay (2002) registra que o surgimento dessa nova atividade profissional de revisão governamental indica que mudanças no processo da gestão da atividade burocrática estão em andamento e que, de acordo com a teoria sociológica neo-institucionalista, de Meyer e Rowan, o crescimento dessa atividade implicará o aumento das suas correspondentes variações.

Acrescenta que a forma pela qual esse tipo de auditoria for institucionalizado e executado definirá o volume e a distribuição dessas atividades no governo e dará o contorno dos sistemas governamentais de responsabilização e prestação de contas (*accountability*), bem como propõe examinar o assunto sob as perspectivas conceituais, empíricas e administrativas.

Pela primeira visão, “a auditoria de desempenho é um termo dúbio para uma classe de atividades de revisão predominantemente avaliativas”; para a segunda abordagem, registra que os “países membros da OCDE pesquisados apresentam variações quanto aos

tipos específicos de auditorias de desempenho realizadas”; e sob o ponto de vista administrativo “os órgãos de auditoria cujos mandatos legais incluem a auditoria de desempenho” deparam-se com a necessidade de decidir entre realizar essas atividades de maneira tradicional ou dirigir o trabalho para provocar a melhoria do desempenho dos órgãos auditados.

Na seqüência da análise, Barzelay (2002) discorre sobre i) o conceito de auditoria de desempenho, ii) a fonte e qualidade dos dados relativos à pesquisa realizada pelo Serviço de Administração Pública da OCDE, iii) sobre as variações encontradas na classificação das auditorias de desempenho, iv) a explicação das frequências observadas na pesquisa estudada, v) a explicação das variações, vi) questões estratégicas de implementação e (vi) *accountability* e melhoria de desempenho.

Sobre o conceito, Barzelay (2002) registra que a expressão auditoria de desempenho normalmente é utilizada para demarcar a distinção entre esse tipo de atividade e a auditoria tradicional, de um lado, e a avaliação de programas, de outro, acarretando implicações sobre argumentos que destacam semelhanças e diferenças, efetuados pelos profissionais que atuam em cada uma dessas áreas.

Barzelay (2002) menciona ainda que um esforço para se obter essa distinção requer análise conceitual detalhada; que as auditorias de desempenho são, de fato, avaliações diferentes das tradicionais porque realizadas de forma similar a uma auditoria; que não há consenso quanto ao significado preciso do conceito de auditoria de desempenho; e registra que os estudiosos tendem a defini-la de modo a refletir as realidades institucionais de seus países. No quadro 06, a seguir, é apresentada síntese dessas distinções em função de cinco dimensões.

Após discorrer sobre as características das distinções em cada uma das dimensões há pouco referidas, inclusive aludindo a teorias e pesquisadores como Senge, Porter, Mintzberger, Moore, Gray, Jenkins, Segsworth, Light, Hellstern e Chemlinsky, Barzelay (2002) menciona que a expressão auditoria de desempenho é um título impreciso para o conceito nela embutido, que a reflexão sobre essa atividade não deve ser conduzida por significados da palavra auditoria mas pelo eixo central do “conceito como caracterizado por modelos cognitivos mentais interrelacionados” indicados no quadro 06 – que a auditoria de

desempenho não é, junto com a auditoria tradicional, uma subordinação ou categorização de auditoria em sentido amplo.

Tipo	Dimensões				
	Imagem de Funcionamento do Governo	Imagem de Bom Funcionamento do Governo	Objetivo Principal da Revisão	Modalidade Predominante	Papel do Revisor / Auditor
Auditoria Tradicional	Máquina Burocrática	Execução das transações e tarefas efetivamente reguladas por sistemas	<i>Accountability</i> de conformidade	Auditoria	Verificar as informações; encontrar discrepâncias entre os procedimentos observados e as normas gerais; inferir conseqüências; relatar achados
Auditoria de Desempenho	Cadeia de Produção: insumos processos produtos impactos	Procedimentos e produção organizacionais funcionam de forma otimizada	<i>Accountability</i> de desempenho	Inspeção	Avaliar os aspectos dos programas e das organizações envolvidas; relatar achados
Avaliação de Programas	Intervenções orientadas ao Governo com a intenção de resolver problemas coletivos	Programas públicos atingem os objetivos; políticas públicas promovem o bem-estar coletivo	Fornecer informações verdadeiras e úteis sobre a efetividade de políticas públicas e programas públicos	Pesquisa	Avaliar a efetividade das intervenções ou medir o impacto de interferências diversas sobre problemas coletivos

Quadro 06 – Síntese da Comparação entre Auditoria Tradicional, Auditoria de Desempenho e Avaliação de Programas, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 32)

Vale, porém, ressaltar os principais comentários elaborados por Barzelay (2002, p. 32 a 38) quanto à auditoria de desempenho, em cada uma das dimensões indicadas no quadro 06:

a) Dimensão imagem de funcionamento do governo

Nesse esquema, os insumos são transformados em produtos que, por sua vez, geram os impactos. Mais especificamente, o funcionamento do governo é caracterizado como um processo produtivo de transformação de insumos e relações causais pelos quais os produtos influenciam o estado das coisas cuja melhoria é normalmente considerada o principal objetivo das políticas públicas. Os processos de produção transformam insumos em produtos e os produtos exercem influência sobre os resultados. As ligações entre os insumos e os produtos, em particular, são vistas como passíveis de manipulação pelos gerentes dos processos de produção, ao menos no médio e longo prazos.

b) Dimensão de bom funcionamento do governo

A imagem escolhida para o funcionamento do governo tem implicações óbvias sobre o que se considera o modelo ideal de operação. [...] as principais medidas de mérito embutidas no conceito de auditoria de desempenho são a economia, a eficiência e a efetividade. Economia geralmente significa a eliminação de desperdícios de insumos; eficiência refere-se à otimização dos processos de transformação de insumos em produtos; e efetividade significa influenciar positivamente o impacto por meio da geração de produtos (Gray, Jenkins, e Segsworth, 1993). A imagem de uma organização eficiente está associada, nesse caso, àquela na qual a atenção da administração está voltada para a otimização de processos produtivos flexíveis bem como para a adaptação dos desenhos programas em função de feedback recebido e das mudanças nas prioridades e nos objetivos das políticas públicas.

c) Dimensão objetivo principal da revisão

Os principais objetivos de um trabalho de revisão governamental normalmente consistem em assegurar um nível satisfatório de funcionamento das organizações governamentais. [...] o principal objetivo das auditorias de desempenho pode ser expresso como “*accountability* de desempenho”. A idéia simples por trás desse argumento é que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento. A idéia mais complexa é que, para alguns propósitos, é melhor focalizar a atenção da administração para a otimização de processos produtivos e do desenho dos programas. Uma estratégia apropriada para esse enfoque seria a de responsabilizar indivíduos e organizações pelo atendimento de padrões razoáveis de economia, eficiência e efetividade [...]. O objetivo da auditoria de desempenho, nesse sentido, é contribuir para a operacionalização de processos político-administrativos pelos quais a *accountability* de desempenho é estruturada, incentivada e controlada.

d) Dimensão modalidade predominante

A modalidade de revisão governamental predominante difere entre os três tipos [...] analisados. A auditoria envolve a coleta de informações sobre as transações ou processos para determinar se eles estão em conformidade com as normas aplicáveis. A avaliação de programas convencionalmente envolve a execução e o desenho de estratégias de pesquisa para a realização de inferências descritivas válidas, confiáveis e isentas sobre os impactos dos programas. A auditoria de desempenho algumas vezes envolve auditoria ou pesquisa, mas normalmente pode ser caracterizada como um processo de inspeção. A inspeção consiste no questionamento de qualquer tipo de procedimento, não apenas aqueles relativos à administração financeira. Uma inspeção pode tanto envolver a verificação da observância dos critérios aplicáveis como também o exercício direto de julgamento instrumental.

e) Dimensão papel do revisor / auditor

[...] o papel do auditor de desempenho é, em grande medida, o de avaliar aspectos selecionados dos programas e das organizações. Esses auditores normalmente avaliam esses aspectos com um enfoque mais pontual do que os revisores ao realizar uma típica avaliação de programas. Diferentemente dos auditores tradicionais, os auditores de desempenho podem julgar se os meios empregados nos processos produtivos estão alinhados com as metas estabelecidas ou se foram otimizados de forma a reduzir as limitações do programa.

Quanto à fonte e qualidade dos dados relativos à pesquisa realizada pela OCDE, Barzelay (2002) informa que, além do relatório dessa pesquisa, tomou também como base de informações artigos produzidos para simpósio organizado por aquela organização em 1996,

tece alguns comentários sobre as respostas apresentadas e registra que doutrinas de Administração pública voltadas para o desempenho conquistam espaço significativo nos países onde os órgãos de auditoria procuram realizar trabalhos de auditoria de desempenho.

A variação encontrada na classificação das auditorias de desempenho permitiu a Barzelay (2002) identificar sete tipos dessa atividade, categorizadas sob quatro dimensões, conforme sintetizado no quadro 07.

Em seguida Barzelay (2002) tece comentários sobre as frequências com que cada tipo de auditoria foi classificado para cada um dos países que respondeu a pesquisa (síntese no quadro 08), destacando as associações com os correspondentes modelos da gestão governamental vigentes, procurando explicar as variações entre os principais tipos de auditoria praticados pelos países e introduzindo questão sobre a possibilidade de os países que apresentam a maior variabilidade de atividades partilharem de propriedades comuns que possam justificar esse resultado.

Tipo	Unidade de Análise	Modalidade de Revisão	Abrangência da Avaliação	Foco do Trabalho
Auditoria de Eficiência	Função organizacional, processo ou elemento de programa	Inspeção	Aspectos de operações governamentais ou de terceiros	Identificar oportunidades de reduzir o custo para a produção dos resultados
Auditoria de Efetividade de Programa	Política, programa ou elemento significativo de programa	Inspeção	Aspectos selecionados do desenho e da operação do programa	Avaliar o impacto das políticas públicas, avaliar a efetividade do programa
Auditoria de Capacidade de Gerenciamento de Desempenho	Organização	Inspeção	Aquela que afeta o desempenho das funções administrativas	Avaliar a capacidade de atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia
Auditoria de Informações de Desempenho	Organização	Auditoria	Informação gerada pela medida do desempenho/ sistemas de relatório	Validar/atestar a precisão da informação oferecida pela organização
Avaliação de Risco	Programa	Inspeção	Todos os aspectos do desenho e da operação do programa	Identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes
Revisão da Melhor Prática de Gestão	Um setor inteiro, processo genérico ou função comum	Pesquisa	Aspectos da organização e operação programa	Formular normas específicas para a melhor prática da gestão; revelar o desempenho relativo dos setores participantes
Revisão Geral da Gestão	Organização	Inspeção	Aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas	Avaliar a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais

Quadro 07 – Síntese dos Tipos de Auditoria de Desempenho, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 46)

Países	Auditoria de Eficiência	Auditoria de Efetividade de Programa	Auditoria de Capacidade de Gerenciamento do Desempenho	Auditoria de Informações de Desempenho
Austrália	X	X	X	
Canadá	X		X	
Finlândia	X		X	X
França	X	X		
Alemanha	X	X	X	
Irlanda	X		X	
Holanda	X	X	X	
Nova Zelândia	X			X
Noruega	X		X	
Portugal				
Suécia	X	X	X	X
Reino Unido	X	X		
Estados Unidos	X	X	X	

Quadro 08 – Síntese das Variações dos Tipos de Auditoria de Desempenho Praticados pelos Países Membros da OCDE, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 51)

Prosseguindo na análise das variações, Barzelay (2002) comenta que a teoria do gerenciamento estratégico é adequada para explicar as variações encontradas, já que lida com a forma pela qual a organização se posiciona em seu ramo de atividade industrial e do mercado de seu produto, sendo a variante para o setor público associada à forma pela qual as competências de uma entidade são criadas e modificadas.

Barzelay (2002) acrescenta, quanto à teoria do gerenciamento estratégico, que as variáveis estruturais levadas em conta e fortemente definidoras das decisões estratégicas da Administração pública são:

[...] padrões de relacionamento entre executivo e legislativo, o regime político, o *status* constitucional da organização em análise, as relações com clientes e eleitores, as preferências políticas e doutrinárias de grupos de interesse externos e internos, o posicionamento mercado/indústria e atuação de outras entidades na mesma área organizacional.

Já as questões estratégicas de implementação das auditorias de desempenho são abordadas por Barzelay (2002) sob as seguintes visões:

- a) o importante não é definir se as auditorias devem ser realizadas, mas como o serão;
- b) as auditorias de desempenho são processos “consecutivos da organização” classificados como de definição de critérios (estabelecimento de regras de ouro que se aplicam a várias categorias de organizações, funções ou programas) e de aplicação de critérios (comparação de aspectos de

- organizações, funções ou programas específicos com as normas geralmente aceitas);
- c) níveis de flexibilidade das características relativas à modalidade de auditoria (limites da abrangência dos critérios, critérios como regras específicas e não como regras de ouro e também responsáveis pela aplicação dos critérios com poder discricionário para decidir sobre a definição de como aplicá-los);
 - d) doutrinas de Administração pública pós-burocrática ou nova gestão pública;
 - e) atendimento a demanda de “cliente poderoso” no Poder Legislativo ou no Poder Executivo; e
 - f) legitimidade da instituição de auditoria em termos de valores técnicos, profissionais e de imparcialidade.

Barzelay (2002) finaliza, registrando que “a escolha depende das preferências dos clientes das unidades de auditoria, da tolerância dos que conduzem os trabalhos de auditoria para com o envolvimento institucional em controvérsias políticas e da habilidade para se adotar estratégias compensatórias para ocupar vácuos de legitimidade”.

Barzelay (2002) cuida em seu último tópico de comentar sobre a segunda visão estratégica – a conveniência de se administrar o “processo de auditoria de desempenho de forma a contribuir diretamente para a melhoria do desempenho da unidade auditada” ou restringir-se a solidificar os “laços de *accountability* entre os dirigentes governamentais e seus agentes burocráticos”, ressaltando os resultados e não os insumos e procedimentos.

Acrescenta Barzelay (2002) que, para se alcançar o objetivo de elevar o desempenho, é necessária a aproximação do relacionamento entre auditores e auditados, diferentemente da forma tradicional, e o compromisso com a melhoria do desempenho está relacionado à localização da unidade de auditoria junto ao Poder Executivo e à adesão aos princípios da gestão pela qualidade.

Concluindo esta subseção, a seguir são comentados aspectos específicos de cada uma das modalidades ou tipos de auditoria de desempenho caracterizados por Barzelay (2002).

A auditoria de desempenho na modalidade de eficiência, segundo Barzelay (2002, p. 43),

[...] examina as funções organizacionais, os processos e os elementos de programa para avaliar se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos. Essas auditorias usualmente envolvem múltiplos auditados já que os processos normalmente perpassam toda a organização, devido à centralização funcional na esfera do governo (e.g., em áreas administrativas como finanças, pessoal, compras, estoques, e tecnologia da informação), a descentralização administrativa e à contratação direta do setor privado.

Já a modalidade auditoria de efetividade de programa, de acordo com Barzelay (2002, p. 43),

[...] examina o impacto provocado pelos programas sobre os resultados finais. As conclusões às quais se chega são portanto semelhantes àquelas da avaliação de programas, mas a utilização de métodos de pesquisa de ciências sociais para se alcançar conclusões é mais limitada. [...] preocupam-se mais com a avaliação de elementos pontuais do programa do que a avaliação de programa, na qual o objeto da avaliação consiste no programa como um todo.

A auditoria de desempenho na modalidade capacidade de gerenciamento de desempenho, ainda conforme menciona Barzelay (2002, p. 44),

[...] busca avaliar se o auditado tem capacidade para gerenciar processos e programas de forma eficiente e efetiva. [...] Essa modalidade de auditoria pode avaliar se um auditado implementou um processo orçamentário orientado para resultados conforme determinação dos órgãos centrais; ou pode ainda examinar se um auditado realizou avaliações rotineiras da efetividade de seus próprios programas ou se desenvolveu um sistema de gerenciamento de desempenho adequado, contemplando os objetivos organizacionais, os objetivos em nível de unidade, indicadores de desempenho específicos, rotinas de mensuração de indicadores de desempenho, sistemas de informação gerencial bem como procedimentos para a avaliação do desempenho setorial e individual.

Quanto às atividades de auditoria de informações de desempenho, Barzelay (2002, p. 47) indica que elas

[...] verificam a precisão de informações não-financeiras geradas pelas próprias entidades examinadas. O órgão revisor não avalia a economia, eficiência ou efetividade de uma organização ou programa, mas sim formula um parecer sobre a veracidade das informações de desempenho fornecidas às instâncias superiores.

A quinta categoria de auditoria de desempenho registrada por Barzelay (2002, p. 48) é a avaliação de risco, cujas atividades

[...] indicam aos formuladores de políticas públicas e gerentes do alto escalão os graves problemas que podem advir caso um programa seja mantido na mesma linha da operação. [...] O papel desse tipo de auditoria é o de identificar formas pelas quais os programas existentes podem sofrer interrupção no futuro e alertar os políticos e os gerentes quanto a essa possibilidade.

Segundo Barzelay (2002, p. 47), as revisões da melhor prática da gestão

[...] identificam onde um dado tipo de função está sendo desempenhada de forma excepcional e procuram discernir as razões daquele sucesso relativo. O objeto típico dessa avaliação é uma função desenvolvida em um grande número de organizações como, por exemplo, radiologia no setor hospitalar, ou um processo genérico como a aquisição de tecnologia da informação.

Por último Barzelay (2002, p. 49) indica que “as revisões gerais de gestão avaliam organizações em vez de programas”. Gomes (2002, p. 45), interpretando Barzelay, anota que, “quando essas revisões vão além das auditorias de desempenho da capacidade gerencial, elas geralmente buscam as causas significativas para problemas ou sucessos persistentes na esfera do desempenho dentro de uma gama de atividades de um programa”.

4.7 Diferenças entre Auditoria de Conformidade, Auditoria de Desempenho e Avaliação de Programas

Nesta seção apresentam-se alguns aspectos que diferenciam as atividades de auditoria de desempenho, auditoria de conformidade e de avaliação de programas, na perspectiva de Gomes (2002), a partir de síntese das principais características dessas atividades de revisão governamental, excluindo aqueles que se referem especificamente às entidades de fiscalização superior, as quais correspondem aos órgãos de controle externo do Poder Executivo.

Assim, enquanto o foco da auditoria de desempenho são os processos, produtos e impactos, na auditoria de conformidade, os focos são os insumos e os processo e na avaliação de programas os produtos e impactos.

Quanto aos critérios utilizados, na auditoria de desempenho prevalecem os chamados 3 Es (eficiência, eficácia e efetividade) e outros vinculados ao desempenho de um objeto de auditoria, enquanto que, na auditoria de conformidade, se destacam os critérios da legalidade, conformidade e economicidade, e, na avaliação de programas, são fundamentais a avaliação da efetividade, da equidade e da eficiência.

Já os métodos de trabalho utilizados nas auditorias de desempenho são básica e predominantemente os mesmos da avaliação de programas: o monitoramento, a avaliação e a pesquisa. Por outro lado, nas auditorias de conformidade, sobressaem-se: a investigação de denúncias, as consultas públicas e as audiências.

Os produtos disponibilizados em uma auditoria de desempenho são apresentados sob a forma de relatórios em que são indicadas oportunidades de melhoria identificadas e registro das informações de resultados alcançados, enquanto que, na auditoria de conformidade, são apresentadas irregularidades, desconformidades e informações de cometimento de ilegalidades e na avaliação de programas são apresentadas as relações de causa e efeito (impacto) da ação governamental.

Quanto aos possíveis impactos gerados pela realização do trabalho, na auditoria de desempenho, há a expectativa de que o Governo passe a funcionar melhor e de maneira mais democrática, enquanto que, na auditoria de conformidade, espera-se que isso ocorra em observância aos limites legais e regulamentos administrativos e, na avaliação de programas, a expectativa gravita ao redor de melhores serviços prestados à população, com maior equidade e justiça social.

Quanto às áreas de atuação das auditorias de desempenho, são indicadas como sendo os órgãos, programas, projetos e atividades do Governo, enquanto que, na auditoria de conformidade, são quaisquer objetos passíveis de auditoria e nas avaliações de programas são os próprios programas e projetos de interesse público.

4.8 Conclusão

Conforme se pode depreender do roteiro de conceitos e definições apresentado ao longo deste capítulo, a atividade de auditoria de desempenho está em decurso de crescimento e amadurecimento, tanto em termos de conhecimento acadêmico quanto em razão de práticas institucionais por órgãos de controle.

Outra constatação se refere ao fato de que a auditoria de desempenho está associada à implementação de modelos da gestão pública por resultados, em maior ou menor nível de relacionamento, pois utiliza em suas abordagens critérios de avaliação também apropriados por esses modelos da gestão, basicamente os que se referem à economicidade e eficiência na aquisição e uso de recursos e à eficácia e efetividade na geração de produtos e alcance de resultados por parte dos órgãos, processos e programas públicos, dentre outros.

Além disso, as diversas definições, conceitos e posicionamentos recobrados evidenciam que não há modelos previamente concebidos e passíveis de utilização por parte de órgãos de controle externo e interno. A realidade institucional e o ambiente social, político e organizacional dos órgãos que compõem a estrutura objeto de uma administração pública,

além da própria competência legal e normativa atribuída ao órgão que exercerá essas atividades, é que definirão o modelo a ser concebido e implementado por organismo.

Nesse contexto, e considerando que o gerenciamento público como parte do campo de estudo das políticas públicas é uma área de objetos e métodos difusos, de acordo com Gomes (2002), citando Nelson (1996), é pouco provável que conhecimentos e teorias gerais sejam fácil e sistematicamente acumulados, o que conduz a um desafio maior relacionado à busca de estruturação das práticas desenvolvidas por órgãos de controle como caminho para consolidação conceitual de uma nova modalidade de auditoria.

Nesse sentido, situam-se como relevantes a identificação e a sistematização das características das práticas de atividades de auditoria concebidas e realizadas por órgãos de controle interno sob o manto de modelos da gestão pública por resultados, ou mesmo fora deles, mas em observância a critérios geralmente utilizados para essas abordagens de auditoria, com a finalidade de contribuir para a evolução desse campo de estudo e do próprio modelo.

Adicionalmente, o desafio para os profissionais de auditoria no âmbito da Administração pública por resultados está relacionado à elevação de competências para desenvolvimento de atividades que requerem conhecimentos mais abrangentes e ao mesmo tempo mais especializados sobre as diversas áreas de atuação dos órgãos, programas, projetos e atividades passíveis de auditoria, com a finalidade de contribuir para a melhoria dos níveis de *accountability* e de qualidade dos produtos e serviços públicos oferecidos e prestados.

No próximo capítulo, será descrito o procedimento metodológico adotado para esta pesquisa, considerando os conceitos sobre modelos de auditoria de desempenho concebidos por Barzelay (2002), a partir de estudo sobre pesquisa realizada pela OCDE junto a órgãos de controle externo de alguns de seus países-membros.

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

Ao analisar a natureza da ciência e da pesquisa científica, Kerlinger (1980) trata da compreensão da abordagem, do pensamento e dos métodos da ciência e da pesquisa, partindo da premissa de que a ciência é necessária para permitir mais credibilidade ao processo de busca do conhecimento sobre os fenômenos, dadas as restrições relativas i) à aceitação de verdades postas e ii) aos métodos de observação, especialmente os que se referem ao comportamento humano.

Thiollent (2000) aborda alguns dos aspectos mais gerais relativos aos problemas de investigação científica que devem ser objeto de atenção dos pesquisadores, classificando-os sob as ópticas: i) da definição do que é metodologia; ii) dos aspectos descritivos e normativos; iii) do questionamento do embasamento teórico; iv) das orientações metodológicas; e v) da produção de dados e técnicas de pesquisa.

Segundo Fachin (2001), em pesquisa científica o método é considerado como sendo “um instrumento do conhecimento” que permite aos cientistas de qualquer área de estudo um sentido geral de orientação que auxilia a elaboração do planejamento da pesquisa, a definição das hipóteses, a execução do processo de investigação e a análise e interpretação de resultados. O caráter científico inerente a um trabalho, por sua vez, está associado às ações de conhecer, agir e fazer algo concreto na busca da compreensão de um fenômeno.

Fachin (2001) acrescenta que a escolha de um método ou de um conjunto de métodos está associada às peculiaridades dos problemas a serem investigados, sendo essencial que essa escolha não seja casual, mas fundamentada em princípios que a validem quanto ao propósito (natureza do objeto e objetivos) do trabalho a ser realizado. Faz ainda uma distinção entre método e técnicas, pois o primeiro, como expresso, é um plano, um roteiro de ação, e as segundas são definições de forma de execução de um trabalho eficiente e eficaz. O método é estratégico e as técnicas são táticas.

Diante do exposto, e considerando os aspectos ressaltados pelos pesquisadores há pouco referenciados, registra-se que a finalidade deste capítulo é descrever e apresentar as principais informações e características acerca do processo metodológico utilizado para a realização da pesquisa que dá o substrato desta dissertação, com o cuidado para que sua execução permita o alcance dos objetivos definidos.

Nesse sentido, nas seções que se seguem são apresentados: i) os principais elementos que caracterizam a pesquisa, em termos de natureza e tipologia, ii) o universo da pesquisa, incluindo a amostra e a descrição dos sujeitos, iii) a descrição do instrumento de coleta de dados e a forma de sua aplicação, iv) o tratamento dos dados levantados e v) as limitações inerentes ao tipo de pesquisa realizada.

5.1 Caracterização da Pesquisa

Beuren (2004) registra que a metodologia da pesquisa aplicável à Contabilidade pode ser segmentada quanto à abordagem do problema, aos objetivos e aos procedimentos. Quanto à abordagem do problema, as pesquisas podem ser de natureza qualitativa ou quantitativa. As tipologias apresentadas quanto aos objetivos da pesquisa são as referentes às pesquisas exploratória, descritiva e explicativa. Por último, com relação aos procedimentos (forma de condução da pesquisa e obtenção dos dados) a serem utilizados, as tipologias são classificadas como estudo de caso, levantamento ou *survey*, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental e pesquisa participante.

Quanto à natureza qualitativa de uma pesquisa, é importante registrar que outros pesquisadores têm estudado as características básicas (GODOY, 1995) e essenciais desse tipo de pesquisa, e seu relacionamento com o método fenomenológico (MOREIRA, 2002), e a validade e a crítica de uma pesquisa qualitativa (RICHARDSON, 1999).

Na compreensão de Godoy (1995), as características básicas da pesquisa qualitativa indicam que há diferentes formas de serem visualizadas e que, enquanto as pesquisas quantitativas definem previamente um plano de trabalho, apresentam hipóteses e conceituam as variáveis operacionais, as pesquisas qualitativas não utilizam técnicas estatísticas nem se preocupam em medir os eventos estudados, os quais, inclusive, vão sendo enfocados a partir de uma visão mais abrangente para uma mais específica, em função do andamento do trabalho.

Além disso, as características principais dos trabalhos intitulados qualitativos, segundo Godoy (1995), dizem respeito aos seguintes aspectos: i) o ambiente natural é fonte direta de dados e o pesquisador é instrumento fundamental, o que eleva a importância do relacionamento direto do cientista com o ambiente e o fenômeno que se está estudando; ii) a pesquisa qualitativa é descritiva, pois o relato escrito é essencial na coleta dos dados e apresentação dos resultados; iii) o significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida são

preocupações essenciais do investigador, pois ele procura entender os fenômenos sob estudo a partir da visão dos agentes em estudo; e iv) os pesquisadores utilizam o enfoque indutivo na análise de seus dados, iniciando os trabalhos numa visão mais abrangente e especificando detalhes à medida que avançam no estudo.

De outra parte, sumariando as características da pesquisa qualitativa, Moreira (2002) menciona os seguintes pontos: foco na interpretação em vez de na quantificação; ênfase na subjetividade no lugar de na objetividade; flexibilidade na condução da pesquisa; orientação para o processo e não para o resultado; atenção ao contexto; e percepção do impacto do processo de pesquisa sobre a situação de pesquisa.

Richardson (1999), por sua vez, ressalta que a respeitabilidade adquirida pela pesquisa qualitativa nos últimos anos pode ter sido alcançada a elevados custos e indica que a pesquisa qualitativa corresponde a uma busca de tentativa de entendimento dos detalhes dos significados e características relacionados às situações e relações dos pesquisados, em vez de apresentação das dimensões quantitativas aos aspectos e comportamentos observados junto aos mesmos pesquisados.

Richardson (1999) lembra que a possibilidade de generalização está mais presente nas pesquisas quantitativas do que nas qualitativas, pois, para os pesquisadores qualitativos, é mais relevante compreender atitudes, crenças e comportamentos das pessoas, o que acarreta análises de situações e fenômenos numa perspectiva em que as relações dizem respeito ao contexto e à realidade onde ocorrem.

Retornando à taxonomia sugerida por BEUREN (2002), a pesquisa quantitativa, como a própria denominação sugere, é trabalhada por meio de levantamentos e procedimentos estatísticos para análise e interpretação dos dados e informações objeto do estudo.

A pesquisa exploratória é regularmente utilizada quando há pouco conhecimento sobre o assunto a ser pesquisado e suas principais finalidades estão associadas a oferecer maiores informações sobre a temática que se vai estudar, facilitar a delimitação do tema de pesquisa, auxiliar a definição dos objetivos e a das hipóteses e identificar nova abordagem sobre o assunto.

A pesquisa descritiva, por sua vez, objetiva essencialmente descrever, identificar, relatar, comparar os aspectos caracterizadores do objeto da pesquisa, suas variáveis, e o inter-relacionamento delas, sem manipulação dos fenômenos e com o uso intensivo de instrumentos estatísticos.

A pesquisa explicativa, como o próprio título indica, busca explicar os fenômenos estudados, suas causas e origens e o efeito de suas ocorrências, constituindo-se no tipo de pesquisa que mais aprofunda uma investigação, elevando o nível de maturidade do correspondente trabalho.

Quanto ao estudo de caso, torna-se importante mencionar alguns aspectos estudados por Yin (2005), que afirma ser esta uma das diversas formas de se realizar pesquisa em ciências sociais, segmentando-o em três partes: i) o estudo de caso como estratégia de pesquisa; ii) comparando estudos de casos com outras estratégias de pesquisa; e iii) indicando tipos diferentes de estudos de caso, com base numa definição comum.

Na primeira parte, o estudo de caso como estratégia de pesquisa, Yin (1005) lembra que essa técnica é utilizada em diversas situações de estudos de fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos. Registra ainda que os estudos de caso com finalidade científica não podem ser confundidos com os dirigidos para situações de ensino-aprendizagem que ocorrem na vida acadêmica e profissional.

Na parte em que se comparam os estudos de casos com outras estratégias de pesquisa, inicialmente Yin (2005) relata que não há uma hierarquia entre as diversas formas de se realizar uma pesquisa científica, motivo pelo qual essas estratégias poderão ser utilizadas complementarmente, dependendo do objetivo especificado para o estudo. Além disso, o propósito da investigação, seja ele de natureza exploratória, descritiva ou explanatória, também será determinante da escolha da estratégia.

O que fundamentalmente diferencia as estratégias, porém, é o atendimento a três condições: i) qual o tipo de questão proposta; ii) qual a extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos; e iii) qual o grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição a acontecimentos contemporâneos.

Cada uma dessas condições, por sua vez, é relacionada a cada uma das principais estratégias de pesquisa em ciências sociais: i) experimento; ii) levantamento; iii) análise de arquivos; iv) pesquisa histórica; e v) estudo de caso.

Nessa matriz de relacionamentos são encontradas as diversas combinações possíveis para escolha de determinada estratégia pesquisa, o que ocorrerá em função de certa vantagem distinta. No estudo de caso, essa escolha ocorrerá quando “faz-se uma questão do tipo “como” ou “por que” sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco ou nenhum controle.” (YIN, 2005, p. 28).

Nada obstante, a estratégia de estudo de caso é objeto de preconceitos tradicionais, dentre os quais se destacam: i) falta de rigor da pesquisa de estudo de caso, o que pode ser função da atitude do pesquisador ou de confusão com estudo de caso associado ao processo ensino-aprendizagem; ii) fornecimento de pouca base para se fazer uma generalização científica, mas na verdade eles se destinam a oferecer generalizações a proposições teóricas; iii) excesso de demora e produção de muitos documentos ilegíveis, o que pode até ser verdade, mas não é isso que se projeta.

Na parte em que trata de diferentes tipos de estudos de caso, com base numa definição comum, Yin (2005, p. 32) indica estudo de caso como uma “investigação científica empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Além disso, registra conceito técnico sobre a investigação de estudo de caso sob a óptica da coleta e análise de dados.

Por outro lado, Yin (2005) indica que as diversas formas pelas quais os estudos de casos são utilizados como estratégia de pesquisa estão relacionadas a: i) execução de estudos de casos únicos ou múltiplos; ii) inclusão de evidências quantitativas; iii) relevância quanto à associação com pesquisas de avaliação; e iv) qualificação de determinados trabalhos jornalísticos como tipos de estudos de casos.

De volta à taxonomia levantada em Beuren (2002), o estudo de caso representa elevado nível de aprofundamento no estudo de um problema, de natureza estritamente particular, o que permite duas importantes conclusões: primeiro, ao final do trabalho, o pesquisador disporá de um rico conjunto de informações sobre o problema, o que lhe propiciará oferecer um nível de solução muito apropriado. Nada obstante, em segundo lugar,

isso não lhe concederá a condição de generalizar os resultados, dada a natureza particular de que se reveste o estudo de caso.

O levantamento ou *survey* se caracteriza pelo questionamento direto das pessoas cujas ações e procedimentos precisam ser conhecidos. Esse tipo de pesquisa é efetuado em conjunto com a pesquisa descritiva e é essencial para a formulação de propostas de mudanças ou de correção de encaminhamentos inicialmente estabelecidos.

A pesquisa bibliográfica é parte integrante de qualquer pesquisa, haja vista que é absolutamente necessário conhecer-se o que já foi produzido em termos teóricos e conceituais sobre o objeto do estudo que se está a realizar, e que tenha sido publicado sob a forma de livros, artigos, dissertações, teses ou quaisquer outros meios de registro de conhecimentos.

A pesquisa experimental é executada quando um estudo cuida de uma ou mais variáveis independentes, manipulando-as, de forma criteriosa e controlada, na busca de entendimento sobre o objeto de pesquisa.

A pesquisa documental, às vezes, é confundida com a pesquisa bibliográfica. A diferença marcante está no fato de que a pesquisa documental utiliza documentos que ainda não foram objeto de estudos ou análises e que podem ser objeto de reelaboração com o resultado da pesquisa.

Na pesquisa participante, ocorre uma interação do pesquisador com as pessoas que são parte integrante do objeto e ambiente de pesquisa, num nível de envolvimento mútuo que requer cuidados por parte do pesquisador, pela possibilidade disso produzir distanciamento dos critérios científicos estabelecidos.

Assim, considerando a definição do problema, objetivos e justificativas da pesquisa, conforme apresentados no capítulo 1, considera-se que a natureza do trabalho quanto à abordagem do problema se classifica como qualitativa, pois a questão principal para a qual se busca uma resposta está associada a um fenômeno social, cujo significado, definições, relações entre variáveis envolvidas e características essenciais precisam ser conhecidas, dependem de percepções e circunstâncias intangíveis e não são facilmente apreensíveis quantitativamente (BEUREN, 2004).

Além disso, quanto aos objetivos, entende-se que a tipologia da pesquisa se classifica como:

- a) exploratória, por abordar problema ainda não muito tratado pela literatura referente à temática da qual faz parte – auditoria de desempenho (BEUREN, 2004); e
- b) descritiva, por buscar descrever, identificar, relatar, comparar os aspectos que caracterizam o objeto da pesquisa – auditoria de desempenho, suas variáveis, e o seu inter-relacionamento, sem manipulação dos fenômenos (BEUREN, 2004).

De acordo com as definições tomadas de Beuren (2004), quanto à forma de condução e obtenção dos dados, a pesquisa é entendida como bibliográfica, porque se buscou conhecer as produções teóricas, a legislação, as normas técnicas, os estudos e outros meios documentais de transmissão de conhecimentos sobre a auditoria de desempenho, publicados sob a forma de livros, artigos, manuais e informações disponíveis em sítios da internet.

Ainda quanto ao meio de obtenção dos dados, a pesquisa realizada é entendida como de campo, porque abrange levantamento de dados sobre modalidades de auditoria de desempenho praticadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno (VERGARA, 1997).

Nesse sentido, a pesquisa também pode ser entendida como um estudo de caso, de acordo com Yin (2005), porque a pressupõe como estratégia utilizada em situações de estudos de fenômenos organizacionais, sociais e políticos, portanto com finalidade científica, não sendo confundida com os estudos de casos dirigidos para situações de ensino-aprendizagem que ocorrem na vida acadêmica e profissional.

Por outro lado, de acordo com a taxonomia de Vergara (1997), quanto aos fins, a tipologia da pesquisa é apresentada como metodológica, por pretender definir elementos para elaboração de um modelo de auditoria de desempenho para órgãos estaduais brasileiros de controle interno, e, quanto aos meios ou procedimentos, a pesquisa é classificada como de campo, porque abrange levantamento de dados sobre modalidades de auditoria de desempenho praticadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno (VERGARA, 1997).

Por último, registre-se o fato de que a pesquisa empreendida está associada à linha definida como Contabilidade Gerencial e Estratégia de Custos e o enquadramento se justifica em razão de que a problemática do projeto está relacionada ao campo de pesquisa

referente à mensuração e avaliação de desempenho e tomada de decisões e cuida de explorar aspectos relacionados ao tema da *accountability* e da auditoria.

5.2 Universo da Pesquisa

O Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – FNCI é uma organização criada durante o I Encontro Nacional dos Dirigentes de Controle Interno das Unidades Federadas, ocorrido em Belém – PA, nos dias 03 e 04 de junho de 2004, que “tem por objetivo promover a integração dos Órgãos de Controle Interno dos Estados e do DF, com vista ao desenvolvimento de uma atuação uniforme, eficiente e eficaz no controle da gestão pública.” (FNCI, 2006, p. 4).

Nesse sentido, o FNCI atualizou, em fevereiro de 2006, estudo realizado em 2005 sobre a organização da função controle interno nos estados brasileiros e no Distrito Federal, abordando questões sobre: identificação dos órgãos – localização na estrutura organizacional dos correspondentes governos estaduais, nível hierárquico, denominação do órgão e do dirigente; áreas de atuação (competências básicas); pessoal (quadro técnico); e dados complementares acerca de competências específicas (auditorias regulares, auditorias de prestação de contas da gestão anual e exames sobre o relatório anual das contas do governador).

O relatório produzido por este estudo revela que (FNCI, 2006, p. 22)

Os tipos de auditorias realizadas pelos órgãos de controle pesquisados estão apresentadas (sic) no Gráfico 17, utilizando-se como referência para a classificação adotada pelo Tribunal de Contas da União: de regularidade/conformidade, de natureza operacional e de programas. Pode-se observar que apenas nove dos Estados que se manifestaram realizam auditoria de regularidade/conformidade, de natureza operacional e de programas; três Estados realizam apenas auditorias de regularidade/conformidade e de natureza operacional; e três Estados apenas auditoria de regularidade/conformidade.

Analiticamente, isso significa que 12 órgãos estaduais brasileiros de controle interno, referentes aos Estados da Bahia, do Ceará, do Espírito Santo, de Minas Gerais, do Mato Grosso do Sul, do Paraná, de Pernambuco, do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Sul, de Roraima, de São Paulo e do Tocantins, responderam que exercem práticas de Auditoria de Natureza Operacional ou de Programas, as quais correspondem à definição para a auditoria de natureza operacional ou avaliação de programas definida pelo TCU, conforme comentado na subseção 4.6.5.

Considerando os objetivos desta pesquisa, foi estabelecido que, dentre esses 12 órgãos estaduais brasileiros de controle interno, somente os três que exercessem essas práticas de auditoria há mais tempo seriam objeto de amostra.

Por essa razão, foram mantidos contatos telefônicos com representantes desses 12 órgãos para obter mais informações sobre essas atividades, especificamente quanto à identificação dos três que as exercem há mais tempo e ao escopo de realização das auditorias, bem como quanto à possibilidade de fornecimento de informações detalhadas sobre os tópicos a seguir indicados, sob a forma de realização de entrevistas:

- a) motivações para o exercício de práticas de auditoria de desempenho;
- b) elementos facilitadores e dificultadores para a implementação de práticas de auditoria de desempenho;
- c) tipos de auditorias de desempenho praticadas e correspondentes dimensões-chave adotadas;
- d) principais resultados alcançados em razão da adoção de práticas de auditoria de desempenho; e
- e) oportunidades de melhoria.

Como resultado desses contatos, os três órgãos estaduais brasileiros de controle interno que exercem essas práticas há mais tempo confirmaram que correspondem ao conceito definido na pesquisa do FNCCI (2006) para as denominadas auditorias de natureza operacional ou avaliação de programas, bem como manifestaram a disponibilidade para pronunciamento mais detalhado sobre elas, inclusive com a realização de entrevista, motivo pelo qual foram definidos como elementos de amostra da pesquisa.

A amostra estabelecida a partir do universo citado, para a qual foi aplicada a pesquisa referente a esta dissertação, é decorrente de processo de amostragem intencional por julgamento (COOPER E SCHINDLER, 2003), em função da qual foram entrevistados representantes dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno que praticam a modalidade de auditoria natureza operacional ou avaliação de programas, de acordo com o conceito do FNCCI (2006).

5.3 Instrumento de Coleta de Dados

Para a elaboração deste trabalho, foi inicialmente efetuado levantamento bibliográfico com o objetivo de identificar informações sobre os conceitos e definições acerca

de práticas de auditoria de desempenho, tanto no plano acadêmico quanto de outras instituições, a partir de análise da documentação referente às fontes primárias que definem e regulamentam as modalidades de auditoria exercidas pelos órgãos de controle externo e interno, no âmbito nacional e internacional.

Posteriormente, foram levantadas informações específicas sobre as práticas de auditoria de natureza operacional ou avaliação de programas exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, de acordo com os critérios de definição de amostra apresentados na seção anterior.

Para tanto, foi elaborado e aplicado roteiro de entrevista semidiretiva, conforme formulário constante do apêndice desta dissertação, o qual tomou como referência, para fins de comparação com as práticas exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados, os conceitos e modalidades de auditoria de desempenho estabelecidas por Barzelay (2002), os quais estão indicados na subseção 4.6.10, dada a multiplicidade e diversidade de tipologias e dimensões previstas por esse pesquisador.

O roteiro de entrevista semidiretiva foi estruturado em função dos seguintes pontos:

- a) identificação do aluno, do orientador e do título da pesquisa;
- b) indicação dos objetivos geral e específicos;
- c) instruções para a atividade de pesquisa;
- d) registro de dados iniciais sobre o órgão de controle interno e acerca dos entrevistados; e
- e) lista de 11 questões segmentadas pelos seguintes tópicos
 - i - motivações para o exercício de práticas de auditoria de desempenho;
 - ii - elementos facilitadores e dificultadores para a implementação de práticas de auditoria de desempenho;
 - iii - tipos de auditorias de desempenho praticadas e correspondentes dimensões-chave adotadas;
 - iv - principais resultados alcançados em virtude da adoção de práticas de auditoria de desempenho; e
 - v - oportunidades de melhoria.

Além disso, foi utilizado glossário de termos relativos aos principais conceitos e definições inerentes às práticas de auditoria de desempenho, o qual subsidiou e orientou a preparação e execução da entrevista, bem como serviu de arrimo para estruturação da análise dos dados e informações.

Os roteiros de entrevistas foram aplicados junto aos agentes que atuam nos entes definidos na amostra, tendo participado de cada uma dessas atividades pelo menos um auditor e um responsável técnico designado pela gestão superior dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno objeto da amostra.

O acesso formal aos dirigentes dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno foi efetivado a partir de carta de apresentação encaminhada pela Universidade Federal do Ceará – UFC, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado – FEAAC, Programa de Mestrado Profissional em Controladoria – MPC, assinada pelo Professor Doutor Serafim Firmo de Souza Ferraz, orientador deste trabalho.

A execução das três entrevistas realizadas contou também com suporte de sistema de gravação digital, tendo sido realizadas cerca de seis horas de gravação.

5.4 Tratamento dos Dados

A pesquisa bibliográfica revelou informações utilizadas para a estruturação deste trabalho, abrangendo os temas da Administração pública, dos controles internos e da própria auditoria de desempenho, distribuídas ao longo dos três capítulos anteriores.

Os dados e informações colhidos por meio da observação sistemática e da aplicação dos roteiros nas entrevistas foram analisados qualitativamente quanto ao conteúdo das respostas apresentadas pelos agentes que atuam nos entes definidos na amostra.

Os resultados da análise dos dados bibliográficos e das entrevistas realizadas contribuíram de forma valiosa para o conteúdo deste trabalho e para o alcance dos objetivos estabelecidos.

Com a finalidade de manter o sigilo das informações e indicadores obtidos junto aos órgãos estaduais brasileiros de controle interno visitados, foi estabelecida identificação codificada pela qual as entidades estão designadas como Órgão A, Órgão B e Órgão C.

5.5 Limitações da Pesquisa

As principais limitações para realização desta pesquisa dizem respeito aos aspectos bibliográficos de natureza normativa, pois os órgãos estaduais brasileiros de controle interno que manifestaram resposta positiva à pesquisa do FNCI (2006), quanto à prática de auditorias que correspondem ao conceito de auditoria de desempenho, ainda não definiram normativamente suas principais características, escopo, objetivos, formas de atuação, metodologias de execução e perfis profissionais necessários.

Do ponto de vista do material teórico existente, as limitações estão relacionadas à carência de livros editados no idioma português, mesmo que traduzidos de outros idiomas. Além disso, a visão de boa parte dos trabalhos acadêmicos até aqui produzidos diz respeito a experiências de práticas de auditoria de desempenho por parte dos órgãos de controle externo, seja o Tribunal de Contas da União, sejam os tribunais de contas estaduais.

Outras limitações são de ordem institucional e se referem a aspectos como a continuidade e temporalidade das práticas, haja vista que foram identificados dois órgãos estaduais brasileiros de controle interno que iniciaram há mais de três anos o exercício de atividades de auditoria de desempenho e as suspenderam, assim como foram observados vários casos de estados em que essas atividades foram iniciadas há menos de três anos.

Do ponto de vista do processo da gestão pública, entende-se que a forte presença de traços não profissionais no processo da gestão pública brasileira, caracterizada por vieses patrimonialistas, associada à não-disseminação em todos os estados da Federação de modelos da gestão por resultados, também contribuem para a limitação do estudo dessas novas atividades de auditoria.

Nada obstante, espera-se que este trabalho possa contribuir para elevação do nível de produção acadêmica sobre o tema da auditoria de desempenho, na perspectiva dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

6.1 Introdução

Neste capítulo são apresentados relatos sobre as práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, de acordo com as respostas obtidas dos agentes entrevistados, observada a seqüência de questões dispostas no instrumento de pesquisa caracterizado no capítulo 5 e utilizado nas entrevistas realizadas.

Além disso, os objetivos específicos e os pressupostos desta pesquisa são recuperados no início de cada uma das seções a eles relacionadas, assim como são objeto de validação ao final.

De outra parte, são também apresentadas neste capítulo categorização e síntese das práticas de auditoria de desempenho pesquisadas, vis-à-vis o modelo e o conceito dessa modalidade de auditoria definido por Barzelay (2002), apresentado na subseção 4.6.10, e adotado como referência para esta pesquisa.

São também identificados em seção específica os elementos que foram entendidos como aspectos que poderão ser observados para configuração de um modelo – conceitual e prático – de auditoria de desempenho, adaptado ao contexto brasileiro, o que corresponde ao objetivo geral deste trabalho.

Ao final são apresentadas as principais oportunidades de melhoria registradas pelos agentes entrevistados, com vistas a tornar mais qualitativas as práticas de auditoria de desempenho praticadas.

Para fins de preservação da identidade de cada entidade cujos agentes foram entrevistados, os órgãos estaduais brasileiros de controle interno visitados serão identificados como Órgão A, Órgão B e Órgão C. Nada obstante, inicialmente são apresentadas as características principais de cada uma dessas entidades.

6.2 A Caracterização dos Órgãos Pesquisados

Neste segmento são apresentadas informações referentes a constituição legal, localização organizacional no Estado e regional no Brasil, denominação, áreas de atuação, finalidade, competências, objetivos, estrutura organizacional, recursos humanos e tempo de

exercício de práticas de auditoria de desempenho por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados.

6.2.1 O Órgão A

O Órgão A se caracteriza como uma entidade de controle interno localizada na estrutura da Secretaria da Fazenda de um estado integrante da região Nordeste do Brasil, subordinada diretamente ao correspondente Secretário. O Órgão A possui a denominação de Auditoria Geral do Estado e atua junto a todos os órgãos e entidades subordinados ao Poder Executivo Estadual, em número de 65, bem como junto a quaisquer entidades que recebam recursos repassados pelo Poder Executivo.

De acordo com a Lei Estadual que o criou, em 1966, o Órgão A tem a finalidade de proceder à análise dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos de Administração centralizada e das entidades da Administração descentralizada, adicionada de uma série de competências, onde se destaca a de executar serviços de auditoria em base contínua, com o objetivo de verificar o cumprimento das normas administrativas e financeiras estabelecidas.

Além disso, em decreto do Governador do Estado, baixado no ano de 2005, o Órgão A passou a ter como competência específica o exame e a avaliação dos controles internos exercidos por órgãos da Administração direta, fundos especiais, fundações, autarquias e entidades regidas pela Lei das Sociedades por Ações, vinculadas ao Poder Executivo Estadual, verificando a eficiência, economicidade e eficácia da gestão operacional, administrativa, orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. Para tanto a estrutura organizacional do Órgão A passou a ser constituída de duas coordenações de auditoria e de uma unidade de apoio administrativo, além de que cada uma das coordenações é composta por duas subcoordenações.

O quadro de recursos humanos alocados ao Órgão A é composto de 66 profissionais, sendo que sete são ocupantes de cargos de chefia, 50 ocupam o cargo de auditor fiscal e atuam diretamente nas atividades de auditoria, e nove servidores são responsáveis pelo apoio administrativo.

As práticas de auditoria de desempenho do Órgão A tiveram início em 1998, quando do ingresso de equipe de 30 novos auditores, estando desde então em *continuum* de

amadurecimento pela formação e capacitação do quadro profissional, revisão da estrutura organizacional e adoção de procedimentos para uniformização dos trabalhos de auditoria.

Destaque-se o fato de que no Órgão A as atividades de auditoria que realiza são denominadas como auditoria operacional e que seu significado não se confunde com o que é atribuído às atividades de auditoria de desempenho, porque as que são realizadas são consideradas mais abrangentes do que esta e decorrentes de amadurecimento do trabalho de auditoria.

Ademais, os entrevistados do Órgão A registram que essas práticas não correspondem a um tipo de auditoria específico porque podem ser aplicadas em quaisquer atividades de auditoria. Por exemplo: entendem que é possível realizar uma auditoria patrimonial com uma visão operacional; uma auditoria financeira, com uma visão operacional; uma auditoria contábil, com uma visão operacional.

Segundo relato dos agentes do Órgão A, a auditoria operacional verifica o funcionamento de todos os processos ligados a um objeto de análise de auditoria, desde seu início e até sua conclusão, inclusive considerando as contribuições internas e externas que esse processo proporciona, caso haja indicadores de medição apropriados.

Nas palavras de um dos agentes entrevistados no Órgão A: “Então a idéia é que a auditoria operacional corresponde a um processo de amadurecimento do trabalho de auditoria”.

Além disso, de acordo com o documento Modelo de Planejamento de Auditoria, disponibilizado para conhecimento do autor desta pesquisa, o conceito de auditoria operacional corresponde aos “levantamentos, exames e análises realizados pela AGE com a finalidade de avaliar a gestão dos órgãos do Poder Executivo Estadual, no que se refere aos seus controles internos, economicidade, eficiência, eficácia, qualidade e legalidade das ações de governo.” (2005, p.6).

Diante do exposto, e considerando o conceito estabelecido por Barzelay (2002) para auditoria de desempenho, o qual se constitui parâmetro de comparação ao resultado desta pesquisa, conclui-se que as práticas de auditoria exercidas pelo Órgão A, denominadas de auditoria operacional, se revestem de características semelhantes às aquelas.

6.2.2 O Órgão B

O Órgão B é uma entidade de controle interno localizada na estrutura da Secretaria da Fazenda de um estado localizado na região Sudeste do Brasil, à qual se vincula diretamente em terceiro nível de subordinação, porque está ligado à Chefia de Gabinete da Secretaria. Possui a denominação de Departamento de Controle e Avaliação e atua junto a todos os órgãos da Administração Direta, Indireta e Autarquias Especiais do Poder Executivo Estadual.

Um decreto estadual baixado pelo Governador do Estado em 1968 criou, em caráter temporário, a estrutura de auditoria interna que tinha como campo funcional, dentre outros, o exame: dos programas e das atividades desenvolvidas pela Administração pública estadual, verificando se sua execução atende às normas estabelecidas e se são executadas eficiente e economicamente; das despesas, verificando se são destinadas às necessidades de programa ou atividades devidamente autorizadas e se sua realização atende às normas legais e regulamentares; o exame e análise: dos controles, registros, demonstrações, apurações e relatórios contábeis ou extracontábeis, verificando se evidenciam de forma inequívoca as atividades e os resultados dos programas desenvolvidos; e de sistemas e métodos, dos resultados relativos à gestão econômico-financeira e da administração de pessoal, material, patrimonial e de serviços.

Com o tempo, essa legislação foi sendo alterada por meio de decretos estaduais, sendo que atualmente o Órgão B possui atribuições, dentre as quais se destaca a referente à comprovação da legalidade e da legitimidade, bem como a avaliação dos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, de pessoal e patrimonial, nas unidades da Administração Direta e Indireta do Estado.

Visando a dar cumprimento às suas atribuições, o Órgão B conta com estrutura organizacional composta de 17 centros, sendo sete na Capital, denominados centros de controle e avaliação, e 10 no restante do Estado, denominados centros regionais de controle e avaliação. O quadro de recursos humanos alocados ao Órgão B é composto de 180 profissionais, sendo que 18 ocupam cargos de chefia e 162 atuam nas atividades de auditoria inerentes às atribuições do órgão.

Desde 2003 o Órgão B exerce práticas de auditoria de desempenho, as quais são denominadas de avaliação de programas e serão detalhadas nas subseções seguintes.

Acrescente-se que não há normatização interna conceituando e definindo as características dessas atividades.

6.2.3 O Órgão C

Por último, o Órgão C é uma entidade de controle interno localizada na estrutura da Secretaria de Finanças de um estado localizado na região Sudeste do Brasil, subordinada diretamente ao Secretário. Possui a denominação de Auditoria Geral do Estado e sua atuação abrange todos os órgãos da Administração Direta e Indireta, bem como os fundos especiais do Poder Executivo estadual.

De acordo com decreto estadual de 1980, a Auditoria Geral do Estado é o órgão central de controle interno e possui competências para desempenho dessa função no âmbito do Poder Executivo, sendo sua atividade realizada sob a forma de fiscalização e assessoramento. Constituindo etapa superior e final do controle interno, o Órgão C deve acompanhar a execução dos programas de trabalho e a dos orçamentos, avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos, dentre outras finalidades.

Além disso, o controle interno possui como um de seus princípios a verificação dos programas de trabalho e sua execução pela fiel observância da programação anual e plurianual do Governo. Dentre as competências que o Órgão C possui como órgão central de controle interno e executor das atividades de auditoria, estabelecidas em Resolução de 2003 do Secretário de Estado ao qual se vincula, destacam-se: realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e demais sistemas administrativos e operacionais no âmbito do Poder Executivo do Estado; examinar a legitimidade do ato administrativo, a autenticidade documental, a correção e normalidade contábil, a oportunidade e economicidade do custo ou da despesa; avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias; e auditar e avaliar a execução dos programas de Governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do Estado, quanto a alcançar as metas e os objetivos estabelecidos.

Para cumprimento dessas atribuições, o Órgão C conta com estrutura organizacional composta de quatro coordenadorias de auditoria, um departamento de auditorias especiais e tributária, um departamento de revisão de relatórios e de normas e

procedimentos de auditoria, um departamento de análise de contas e uma divisão de apoio administrativo. O quadro de pessoal alocado ao Órgão C é composto de 93 profissionais, sendo que 57 são servidores públicos e 36 são terceirizados. Dos servidores, 55 atuam na área-fim e dois na área de apoio, enquanto que, dos não-servidores, 31 realizam atividades de auditoria e 5 dão suporte administrativo.

As práticas de auditoria de desempenho do Órgão C tiveram início em meados de 2003, não estão definidas em suas normas internas e serão apresentadas nas subseções seguintes.

6.3 As Motivações

As motivações para o exercício de práticas de auditoria de desempenho por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados são apresentadas nesta seção, estando relacionadas ao primeiro objetivo específico desta pesquisa – identificar as motivações que levaram os órgãos estaduais brasileiros de controle interno a exercer práticas de auditoria de desempenho, cujo pressuposto diz respeito ao fato de que as práticas de auditoria de desempenho exercidas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram motivadas pela adoção de novos modelos da gestão pública por parte dos correspondentes governos.

6.3.1 O Órgão A

Uma das principais motivações relatadas pelos entrevistados do Órgão A para o exercício das práticas de auditoria de desempenho diz respeito à necessidade de cumprimento de mandato legal, constitucionalmente estabelecido, referente à observância dos princípios da economia, da eficiência, da eficácia, da impessoalidade, da moralidade e da probidade administrativa, dentre outros.

Outra motivação apresentada pelos entrevistados do Órgão A diz respeito à equipe de auditoria. O grupo de auditores sentiu-se profissionalmente mais realizado porque percebeu que seu trabalho passou a ter uma visão e abrangência mais integrada e não fragmentada e que o resultado do trabalho realizado passou a apresentar relatos coerentes com essa visão e abrangência. O auditor passou a perceber maior relevância no trabalho realizado e a considerá-lo mais desafiante, além de estar cumprindo uma atribuição prevista legalmente.

O terceiro fator motivador indicado pelos entrevistados do Órgão A para a implementação de práticas de auditoria de desempenho diz respeito ao fato de que o Governo do Estado passou a administrar o orçamento com base em Planos Plurianuais – PPAs, a exemplo do Governo Federal. Isso acarretou a definição de objetivos e metas por programas de Governo, associados a cronogramas de execução física e financeira e a toda uma estrutura de gerenciamento informatizado, que facilita a obtenção de informações a serem utilizadas nas atividades de auditoria.

6.3.2 O Órgão B

No Estado onde atua o Órgão B, as práticas de auditoria de desempenho foram deflagradas a partir da percepção de relevância dessa nova modalidade de auditoria, considerando a experiência da esfera federal como parâmetro definidor e onde se buscaram conhecimentos e experiências, especialmente junto ao TCU (órgão de controle externo).

Além disso, no Órgão B entende-se que a atividade decorre da adoção de modelo de nova gestão pública, onde a gestão por programas, exercida pelo Estado, é parte integrante e fundamental e constitui espaço apropriado para a realização de auditorias de desempenho.

Nesse sentido, os entrevistados do Órgão B registraram que a execução de projetos de modernização organizacional no âmbito da Secretaria da Fazenda, em 2003, inclusive em relação à atividade de controle interno, viabilizou a realização de uma atividade de auditoria de desempenho de forma experimental, tendo como escopo avaliar metas e resultados de um programa de governo vinculado à função saúde e levando em conta a realidade do Estado e a perspectiva de controle interno, diferente da do TCU.

A partir de 2004, essas práticas foram gradativamente aprimoradas e implementadas de modo mais estruturado, considerando o aprendizado da atividade-piloto realizada em 2003, ao ponto de presentemente envolver toda a equipe de auditores do Órgão B.

Adicionalmente, também contribuiu para as práticas de auditoria de desempenho por parte do Órgão B o início do envolvimento da Secretaria do Planejamento e do órgão de capacitação dos servidores do Estado no processo de disseminação de conhecimentos sobre a gestão por programas, primeiramente focando aspectos relativos a questões orçamentárias e metas físicas, e depois abordando aspectos de ordem qualitativa.

Outro fator de motivação para essas práticas foi a definição legal das atribuições do Órgão B, dada a partir de decreto estadual que modificou a estrutura organizacional da área, embora não indique como fazer e em que objetos ou unidades de análise atuar. Para suprir esta carência, foi produzido e está em tramitação nova regulamentação da função de controle interno, onde se respondem a essas questões e se definem as relações com a auditoria de desempenho.

6.3.3 O Órgão C

O primeiro aspecto motivador lembrado pelos entrevistados do Órgão C foi a participação da Secretaria de Finanças no Programa Nacional de Apoio à Reestruturação Fiscal dos Estados – PENAF, liderado pelo Ministério da Fazenda, em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, com a finalidade de avaliar e sanear a estrutura de arrecadação dos estados brasileiros, que possibilitou um processo de mudanças internas na estrutura da Secretaria, incluindo a Auditoria Geral do Estado.

Naquela ocasião, o tema da auditoria de desempenho passou a ser estudado e pesquisado, inclusive com o apoio informal de um dos consultores contratados no âmbito do PENAF, que apresentou diversas sugestões a partir das regras de avaliação e modernização do controle interno originadas do Canadá e do Reino Unido.

Assim, no Órgão C é entendido que esse contexto técnico e comportamental, provocou a sugestão e implementação de reestruturação organizacional da Auditoria Geral do Estado, a partir das indicações apresentadas pela consultoria, relativas às práticas de auditoria de desempenho.

Além disso, o Tribunal de Contas do Estado, como órgão de controle externo, passou a exigir do Órgão C a realização de auditorias no sentido de verificar a eficiência de algumas ações do Governo, de acordo com a legislação correspondente ao sistema de controle interno do Estado, a qual prevê auditoria nos programas de Governo.

Por último foi lembrado que a participação do órgão nas discussões temáticas e encontros realizados no âmbito do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno – FNCI também motivou a discussão e as práticas de auditoria de desempenho atualmente realizadas.

6.3.4 Síntese e Validação das Motivações

As principais motivações que levaram os órgãos estaduais brasileiros de controle interno a exercer práticas de auditoria de desempenho foram as seguintes, de forma resumida:

- a) entendimento de que a atividade decorre da adoção de modelo de nova gestão pública, onde a gestão por programas é parte integrante e fundamental;
- b) gestão orçamentária com base em planos plurianuais, acarretando definição de objetivos e metas por programas de Governo, associados a cronogramas de execução e sistema de gerenciamento informatizado, permitindo a comparação entre metas previstas e executadas, conforme as regiões, programas, ações e níveis de gastos;
- c) mandato legal decorrente dos princípios constitucionais da economia, eficiência e eficácia, dentre outros, que leva o controle interno a evoluir suas práticas de auditoria de conformidade para auditoria de desempenho;
- d) definição legal de atribuições para exercício de atividades que caracterizam o conceito de auditoria de desempenho, por parte do órgão de controle interno;
- e) determinações expedidas pelo órgão de controle externo – Tribunal de Contas do Estado, no sentido de que o controle interno passe a realizar atividades que se enquadram no conceito de auditoria de desempenho;
- f) satisfação profissional experimentada pelos profissionais de auditoria pelo fato de realizarem um tipo de trabalho com abrangência mais integrada, não fragmentada, de maior relevância e mais desafiante;
- g) percepção de relevância dessa prática de auditoria, inclusive pelo reconhecimento da importância e validade das experiências da esfera federal; e
- h) execução de projetos de modernização organizacional no âmbito da secretaria à qual se vincula o órgão de controle.

Essas motivações confirmam parcialmente o pressuposto de que as práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram motivadas pela adoção de novos modelos da gestão pública por parte dos correspondentes governos, haja vista que em apenas em um dos órgãos essa premissa foi claramente reconhecida.

Além disso, a menção que foi efetuada à implantação de gestão orçamentária baseada em planos plurianuais (PPAs), e conseqüente definição de objetivos e metas por

programas de Governo, também pode ser associada à premissa da gestão pública por resultados, mas não necessariamente significa que esta foi implantada, pois os PPAs podem ser implantados independentemente da modernização da gestão pública.

Na verdade, todavia, ficou patente foi que a adoção efetiva de modelos da gestão por resultados é ainda algo incipiente nos estados pesquisados, considerando que as correspondentes fases de planejamento, implementação, monitoramento e avaliação carecem de definição e acompanhamento de instrumentos (indicadores de desempenho) que permitam a avaliação do impacto de uma política pública executada por meio de ações e programas de Governo.

Esta conclusão é coerente com os comentários de síntese e validação expostos em relação ao objetivo de pesquisa referente aos elementos dificultadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho, relatados na subseção 6.5.4, especificamente com relação à falta de estrutura de indicadores de resultados que permita a avaliação histórica de mudanças de uma realidade econômica e social no âmbito do modelo da gestão adotado pelo Estado.

6.4 Os Elementos Facilitadores

Nesta seção registram-se os elementos facilitadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados

Ademais, destaca-se que esses elementos facilitadores se referem ao segundo objetivo específico desta pesquisa – indicar os elementos que facilitaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, o qual pressupõe que as práticas de auditoria de desempenho implementadas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram facilitadas pela presença ou estabelecimento de fatores relativos à ambiência institucional e também legal nas e pelas correspondentes administrações públicas.

6.4.1 O Órgão A

Dentre os elementos facilitadores para implementação de auditoria de desempenho, os representantes do Órgão A relataram que o Estado possui sistemas computadorizados corporativos consolidados que lhe fornecem dados e informações

necessárias para o desenvolvimento do trabalho de auditoria, o que é considerado fundamental.

Nesse sentido, todas as secretarias e demais órgãos públicos utilizam esses sistemas para registrar e processar os dados de suas transações, assim como recuperar e analisar as informações utilizadas na gestão, inclusive quanto à tomada de decisões.

Além disso, todas as entidades estão interligadas a esses sistemas e observam procedimentos institucionais padronizados de acesso e uso, o que facilita o processo da gestão do Estado, permitindo que o planejamento estratégico seja realizado em função dessa gama de informações disponíveis.

Esses sistemas dizem respeito às funções de planejamento das ações de Governo, de Contabilidade, da gestão dos recursos humanos, de gerenciamento de contratos e convênios, de aquisição de materiais e gestão do patrimônio.

Foi também citado como elemento facilitador o fato de toda a legislação aplicável à gestão pública do Estado estar disponível na *internet*, possibilitando o melhor conhecimento institucional das unidades ou objetos de análise durante a fase de planejamento das atividades de auditoria.

Outro elemento facilitador mencionado é a subordinação do Órgão A à Secretaria da Fazenda, sem prejuízo da autonomia da gestão orçamentária e financeira e do exercício da liderança por parte do auditor geral perante sua equipe de auditores. Foi registrado por um dos agentes entrevistados que “não se imagina como seria o órgão se não fosse vinculado como o é” e que possui autonomia para elaborar os planos anuais de auditoria, definir atividades e escopos, programar e realizar as atividades.

Segundo os entrevistados do Órgão A, o nível de remuneração salarial praticado também representa um elemento facilitador, haja vista que a carreira de auditor fiscal é, na estrutura do Estado, representativa de vantagem em relação a muitas outras, só perdendo para a carreira de procuradores.

A observância aos limites legais e fiscais previstos na legislação, no âmbito da gestão administrativa, de planejamento e financeira do Estado, aspecto associado ao conceito de governança, também é entendida como um elemento facilitador para as práticas de

auditoria de desempenho, inclusive pela estrutura organizacional e institucional definida, com atribuições bem delimitadas para as funções de administração, planejamento e fazenda.

O último elemento que os entrevistados do Órgão A mencionaram como facilitador é o da aceitação dos trabalhos de auditoria de desempenho por parte dos órgãos auditados, o que é evidenciado, por exemplo, pelo recebimento de solicitações de auditoria, indicando que o resultado desse trabalho está atendendo a algumas necessidades. Os entrevistados entendem que o estabelecimento de uma relação de confiança com o auditado é fundamental e isso também proporciona a aceitação do trabalho da auditoria.

6.4.2 O Órgão B

Os representantes do Órgão B mencionaram como primeiro elemento facilitador para implementação das práticas de auditoria de desempenho a disponibilidade da equipe do TCU para compartilhar conhecimentos e experiências. Sempre que foram solicitados, os servidores federais daquele órgão de controle externo se dispuseram a atender as demandas do Órgão B, motivo pelo qual a experiência e o conhecimento compartilhados representaram um divisor do processo de implementação dessas práticas de auditoria.

Além disso, as unidades auditadas foram receptivas desde o primeiro trabalho de auditoria de desempenho realizado, porque perceberam que poderiam ter a auditoria como parceira, na medida em que não estava procurando apenas o erro e orientava o que fazer para evitá-lo.

Foi mencionado que houve secretarias que, passados alguns meses da realização da auditoria, procuraram o Órgão B solicitando ajuda e parceria no encaminhamento de alguns problemas, validando a premissa de que a auditoria de conformidade prioriza questões e soluções relativas ao erro, enquanto a auditoria de desempenho é reconhecida como fruto de parceria e com foco em orientação.

Comentaram ainda que a atuação da auditoria ajuda também no trato de algumas pressões de ordem política que ocorrem junto aos órgãos auditados, na medida em que as demandas são respondidas pelos gestores desses órgãos com a indicação de que a auditoria prestou orientação a respeito do tema solicitado, com o objetivo de ampliar e melhorar a solução de problemas econômicos e sociais.

Considerando o conceito de governabilidade, foi registrado que a decisão estratégica de realização de auditorias de desempenho foi tomada com a definição de que não se questiona a validade ou legitimidade de um programa de Governo, pois isso decorre de decisão política, a partir de Plano de Governo apresentado no período pré e pós-eleitoral e sequenciado com o encaminhamento e a elaboração do PPA ao Poder Legislativo.

Assim, para os entrevistados do Órgão B, a definição da auditoria de desempenho está associada à procura de sugestões ou de medidas que auxiliem a melhoria ou correção de falhas de condução ou execução do Programa, e não ao questionamento de sua validade como instrumento de política pública definida em decorrência de mandato outorgado pela sociedade. Esse contexto foi considerado como elemento facilitador para implementação de auditoria de desempenho.

6.4.3 O Órgão C

Segundo os técnicos e gestores do Órgão C, o elemento que mais facilitou a implementação dessa nova forma de atuação em auditoria foi a motivação proporcionada pelo fato de que o TCU a vem praticando em nível de controle externo na esfera federal. Além disso, as orientações prestadas pela consultoria ligada ao PENAF, relativamente ao que e como são essas modernas práticas de auditoria, focadas nos resultados, também contribuiu para esse estado de ânimo.

Outro elemento facilitador associado à motivação decorreu das determinações apresentadas pelo Tribunal de Contas do Estado, ao cobrar uma nova abordagem, mostrando que inclusive o controle interno já estava num nível mais avançado, buscando o desempenho e o resultado como fatores de avaliação, o que “mexeu internamente com a vontade dos gestores e dos técnicos para fazer algo novo e mudar”, conforme relatado por um dos agentes entrevistados do Órgão C.

O grau de competência técnica instalada no Órgão C também constituiu elemento facilitador, embora haja limitações de conhecimentos que ainda não foram mensuradas. Nada obstante, essas limitações não restringiram ou diminuíram a vontade de fazer, até porque algumas habilidades utilizadas em atividades de auditoria de conformidade são requeridas nas práticas de auditoria de desempenho.

Também foi considerado um elemento facilitador o fato de o Governo do Estado buscar, ainda que incipientemente, exercer a gestão por resultados com o uso de instrumentos de planejamento institucionalizados, sobretudo o PPA, que se encontra em sua segunda edição. Isso permite, no contexto da avaliação de resultados, a mensuração de metas, especialmente físicas, e a comparação entre o previsto e executado, conforme as regiões, programas, ações e níveis de gastos.

Nada obstante, os entrevistados do Órgão C reconhecem que as metas físicas somente foram mais bem estabelecidas na segunda edição do PPA, em decorrência de avanço no nível de aprendizagem.

6.4.4 Síntese e Validação dos Elementos Facilitadores

Os elementos facilitadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho mencionados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno são resumidamente recuperados a seguir:

- a) determinações institucionais apresentadas pelo Tribunal de Contas do Estado para realização de auditorias de desempenho;
- b) institucionalização de instrumentos de planejamento da Administração pública, especialmente os planos pluri-anuais;
- c) autonomia institucional para planejar os trabalhos, definir os escopos, programar e realizar as atividades de auditoria de desempenho;
- d) aceitação institucional dos trabalhos de auditoria de desempenho por parte dos órgãos auditados;
- e) apoio institucional da parte de outros órgãos de controle para a implementação das práticas de auditoria de desempenho, inclusive pela disponibilização de técnicos para compartilhar conhecimentos e experiências;
- f) observância dos limites legais e fiscais previstos na legislação federal, por parte da Administração do Estado;
- g) delimitação do escopo das auditorias de desempenho à busca de sugestões ou medidas que auxiliem a melhoria ou correção de falhas de condução ou execução dos programas de Governo, não questionando a validade desse instrumento de política pública, decorre da governabilidade institucional;

- h) disponibilidade de sistemas computadorizados corporativos consolidados que fornecem dados e informações necessárias para a realização das auditorias de desempenho;
- i) facilidade de acesso às informações legais e institucionais sobre os objetos ou unidades de análise das atividades de auditoria de desempenho;
- j) disponibilidade de quadro de profissionais integrado por auditores fiscais, com nível de remuneração salarial compatível com a complexidade e responsabilidade inerentes às atividades exercidas;
- k) nível de competência técnica dos profissionais que exercem as atividades;
- l) percepção do êxito alcançado pelo TCU na realização de atividades de auditoria de desempenho; e
- m) orientações recebidas da parte de consultoria externa.

Registre-se que as práticas exercidas pelo TCU em relação à modalidade de auditoria de desempenho foram citadas como fonte de motivação por dois dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados.

No mais, dos aspectos mencionados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno como elementos facilitadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho, os seis primeiros revelam-se compatíveis com o pressuposto estabelecido para esse objetivo da pesquisa, especialmente considerando a ambiência institucional, e também em relação ao contexto legal necessário, o qual inclusive foi levantado inicialmente como fator de motivação para as práticas.

Os demais aspectos mencionados dizem respeito a fatores de ordem não institucional e não legal, alusivos a artefatos organizacionais (processos, pessoas e estratégias) presentes na gestão das organizações públicas.

6.5 Os Elementos Dificultadores

São apresentados nesta seção os elementos dificultadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno pesquisados

Essas restrições se referem ao terceiro objetivo específico deste trabalho: indicar os elementos que dificultaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos

órgãos estaduais brasileiros de controle interno, pressupondo que as práticas de auditoria de desempenho implementadas por órgãos estaduais brasileiros de controle interno foram dificultadas pela presença ou estabelecimento de fatores relativos à configuração interna nas e pelas correspondentes administrações públicas.

6.5.1 O Órgão A

Os gestores e técnicos representantes do Órgão A registraram que o modelo da gestão adotado pelo Estado considera premissas compatíveis com a gestão pública por resultados, como, por exemplo, a gestão por programas, e utiliza instrumentos sintonizados com as modernas práticas de Administração pública, tais como o PPA.

Nada obstante, esse modelo da gestão ainda não possui estrutura de indicadores de resultados que permita a avaliação histórica de mudanças de uma realidade econômica e social, o que é visto pelos entrevistados como elemento dificultador para implementação de práticas de auditoria de desempenho.

A carência desse histórico de indicadores, segundo os entrevistados, constitui restrição para uma avaliação de impacto e inviabiliza a comparação de uma situação anterior com uma atual porque não se pode avaliar o que não se conhece, o que não possui retrospectiva, motivo pelo qual as atividades de auditoria de desempenho realizadas não incluem a avaliação de impactos.

Além disso, os servidores nomeados para atuar como gerentes de programas não alcançavam êxito em suas atividades da gestão porque são subordinadas a uma determinada secretaria, enquanto a execução dos programas perpassa outras secretarias, de forma transversal. Na verdade, os gestores de programas atuavam de forma limitada no exercício dessa função e tinham dificuldades para conduzi-la dinamicamente.

Uma das evidências desse elemento dificultador, conforme relatado pelos técnicos e gestores do Órgão A, refere-se ao fato de que não se consegue associar um programa ao seu respectivo gerente – um profissional que deveria responder e atender a todas as demandas de informação sobre a execução e os resultados alcançados por um programa.

O quadro próprio de pessoal também apresenta elementos dificultadores porque os profissionais não são vinculados especificamente ao Órgão A. Como auditores fiscais, podem ser convocados a atuar em outras áreas da Secretaria da Fazenda, ou mesmo em outras

áreas do Governo do Estado, possibilitando uma movimentação interna muito intensa, segundo relato dos entrevistados, o que impacta restritivamente a atuação da auditoria.

Outro elemento dificultador mencionado pelos representantes do Órgão A está relacionado à insegurança provocada no exercício das atividades profissionais por parte do auditor, em virtude da migração de auditorias de conformidade para as de desempenho. A mudança de foco dos exames – do pontual para o processo – tem sido difícil, porque o primeiro significa, por exemplo, identificar um fato errado e recomendar sua correção, enquanto o segundo significa identificar um ou mais fatos errados, analisar a possibilidade de sua repetição e em que condições e estabelecer uma recomendação para abranger a maior gama de possibilidades de ocorrências.

Na verdade, segundo os entrevistados, quanto mais abstratos forem o objeto auditado e a abordagem de auditoria, mais qualificado e possuidor de competências profissionais deve ser o auditor, inclusive quanto à flexibilidade para admitir mudanças na forma de trabalhar, na extrapolação de abordagens e no modelo mental adotado. Essa configuração de competências profissionais, por sua vez, não se encontra pronta; precisa ser construída.

6.5.2 O Órgão B

Os gestores e técnicos entrevistados no Órgão B expressaram que uma das dificuldades para implementação de práticas de auditoria de desempenho está relacionada à não-compreensão inicial por parte do quadro de auditores quanto à importância e necessidade de se adotar essa nova modalidade de atividade de auditoria. Nada obstante, à medida que as práticas foram avançando, as resistências foram reduzidas.

Os representantes do Órgão B entendem que essa dificuldade tem relação direta com o fato de que o ser humano tem resistência ao novo mas afirmaram que “sempre existirá um grupo que vai na frente e que encara as mudanças como desafio, como oportunidade”.

Essas dificuldades iniciais estavam também relacionadas à formação e qualificação da equipe, que precisou ser aprimorada ao longo do tempo, o que foi facilitado pelo aprendizado do primeiro trabalho, realizado sob forma experimental, ainda no ano de 2003, conforme relatado pelos entrevistados.

Na verdade, os representantes do Órgão B entendem que o aprendizado do projeto-piloto facilitou a continuidade da atividade e, a partir dos resultados apresentados, os demais técnicos, inicialmente resistentes, foram “baixando a guarda”. Os entrevistados registraram que os auditores perceberam que a auditoria de desempenho é uma nova modalidade de auditoria que permite um retorno mais “válido” do que a auditoria de conformidade oferece, no que se refere à efetividade de sua prática.

Outra dificuldade relatada pelos técnicos e gestores do Órgão B está associada ao aprendizado relativo à implementação do PPA, deflagrada no primeiro momento a partir da conversão de despesas orçamentárias para programas de Governo.

Nessa conversão, alguns programas foram concebidos adequadamente, de modo a buscar solucionar um problema econômico ou social previamente identificado, enquanto outros programas não seguiram essa lógica. Os que não foram bem concebidos constituíram dificuldade à realização de auditorias de desempenho. A expectativa dos entrevistados é de que a continuidade na elaboração de PPAs aumente o aprendizado e diminua as restrições ainda existentes.

Outra dificuldade relatada é a que se refere à falta de consistência dos dados quantitativos disponíveis nos diversos sistemas informatizados que suportam a execução e monitoramento dos programas de Governo. Exemplo dessa inconsistência são as distorções ou equívocos na definição de dados referentes às metas dos programas, quando da elaboração do primeiro PPA, o que implicou restrição ao trabalho de auditoria de desempenho porque os auditores utilizavam muito tempo checando esses dados com os números contábeis.

Considerando que o processo de elaboração de PPAs é alvo de constante aprendizado e evolução, os entrevistados relataram que a consistência dos dados tem melhorado, mas que ainda há muito espaço para aprendizado. Como exemplo dessa melhoria, os representantes do Órgão B mencionaram o fato de que, a partir da segunda elaboração do PPA, as metas passaram a ser definidas para as ações, facilitando as auditorias de desempenho.

Segundo os entrevistados do Órgão B, há também dificuldades contingenciais de reação negativa e de defensividade em relação às práticas de auditoria de desempenho, localizadas em áreas delimitadas da atividade governamental, onde a ação da auditoria é entendida como de natureza ameaçadora.

Outra dificuldade verificada na implantação das práticas de auditoria de desempenho refere-se à reação dos beneficiários de programas de Governo quando são demandados a oferecer informações sobre os resultados da execução dos programas. A metodologia para obtenção desses dados qualitativos utiliza técnicas de entrevistas e questionários, e o público-alvo, as famílias beneficiadas, resiste em fornecer informações com receio de perder os benefícios.

Segundo relatado pelos representantes do Órgão B, os auditores devem tomar bastante cuidado e atuar de forma muito habilidosa na condução das entrevistas e aplicação dos questionários, porque os beneficiários são normalmente pessoas muito simples, humildes e desconfiadas.

6.5.3 O Órgão C

Dentre os elementos dificultadores para a implementação das práticas de auditoria de desempenho, os entrevistados do Órgão C mencionam o fato de a Auditoria Geral do Estado estar vinculada à Secretaria de Finanças, não possuindo autonomia orçamentária e financeira, diferentemente de uma unidade gestora, que dispõe de orçamento próprio, o que viabiliza sua autonomia.

Essa situação acarreta limitações, por exemplo, de natureza de suporte ao trabalho de auditoria (suprimento de equipamentos – gravador, *notebook*, máquina fotográfica – realização de despesas com deslocamento e alimentação), que são vitais para a execução normal das atividades, pois todas dependem da gestão orçamentária e financeira da Secretaria como um todo.

Há também a limitação referente ao requisito de qualificação para ingresso de recursos humanos no Órgão C. Os servidores que atuam na Auditoria Geral do Estado devem ser originalmente de formação em Ciências Contábeis, pois essa graduação está prevista como requisito de entrada no plano de carreiras, o que inviabiliza a composição de equipes com características multidisciplinares para a realização dos trabalhos. Essa limitação é diminuída pelo fato de que alguns técnicos são graduados e especializados em outras áreas de conhecimento, e pela possibilidade de se contar com os profissionais terceirizados.

Os níveis de remuneração salarial praticados também são vistos pelos entrevistados como fator limitador, pois manifestaram o entendimento de que os valores

atualmente pagos não são atrativos, acarretando diminuição no quantitativo do quadro, tanto que em 1996 havia cerca de 160 servidores e hoje essa quantidade não passa de 60. Além disso, o Governo Estadual adotou a opção da terceirização, em detrimento de realização de novos concursos públicos, impedindo a reposição dos auditores que pediram exoneração.

Além disso, apesar das melhorias possibilitadas pela implementação de modelo da gestão que utiliza sistemas e ferramentas próprios do PPA, segundo os entrevistados, há uma limitação relativa ao fato de que não houve integração entre as áreas responsáveis pelo planejamento e acompanhamento das ações governamentais e pelo controle interno, representada pelo Órgão C.

Essa disfunção não permite ao Órgão C inserir-se adequadamente no processo de avaliação integrada das contas de Governo, como a que é normalmente relatada pela Controladoria Geral da União, quando realiza as atividades de revisão do controle interno no plano da esfera federal de Governo.

Além dessas limitações, os representantes do Órgão C afirmaram que há ainda carência da institucionalização do gerente de programa, embora seja reconhecido que a responsabilidade pela gestão dos programas seja dos órgãos onde eles são preponderantemente executados.

Os entrevistados reconhecem que existem atos administrativos internos dos órgãos nomeando servidores para cumprir as atribuições de gerência de programas, tendo citado o exemplo de um programa de Governo na área ambiental que possui inclusive toda uma estrutura organizacional e de equipe que se assemelha a uma unidade administrativa. É fato, porém, que a nomeação específica de responsáveis não está prevista no PPA.

Segundo registrado pelos entrevistados do Órgão C, os traços culturais referentes ao modo de se realizar trabalhos de auditoria também constituíram dificultadores para implementação dessas novas práticas de auditoria. A transposição da linha divisória entre a conformidade e a avaliação de resultados é complexa quando o órgão tradicionalmente realiza um tipo de atividade e precisa alterar o modo de realizá-la.

Os agentes entrevistados exprimiram que “o hiato existente entre essas duas modalidades de auditoria ainda vai demorar a ser completamente afastado, mas as

experiências realizadas já vêm contribuindo para diminuição dessas diferenças”, pois as equipes vão se amoldando a essas novas práticas e a cultura interna se altera gradualmente.

Por último foi mencionada a limitação relativa à falta de vontade política que ocorre no Estado para fazer a auditoria de desempenho. Foi reconhecido que, se isso não ocorresse, o corpo técnico estaria mais motivado, melhorando as condições para realização de qualquer trabalho de auditoria.

6.5.4 Síntese e Validação dos Elementos Dificultadores

Os elementos dificultadores para implementação das práticas de auditoria de desempenho por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno caracterizam-se por ampla diversidade e estão elencados a seguir:

- a) falta de estrutura de indicadores de resultados que permita a avaliação histórica de mudanças de uma realidade econômica e social no âmbito do modelo da gestão adotado pelo Estado, apesar de o modelo ser baseado em premissas e contar com instrumentos que revelam sintonia com as modernas práticas de Administração pública;
- b) limitação ao exercício da função de gerente de programa por parte dos profissionais nomeados, em função da transversalidade da execução dos programas em várias secretarias, enquanto os gestores, geralmente, são subordinados hierarquicamente a uma daquelas unidades;
- c) falta de vinculação específica dos profissionais que atuam em auditoria ao respectivo órgão de controle interno, implicando possibilidade de realocação para atuar em outras áreas da secretaria em que estão lotados, ou em outras áreas do Governo do Estado;
- d) carência de certas habilidades e atitudes que compõem o perfil de competências do profissional de auditoria de desempenho, como as relativas a visão sistêmica, flexibilidade e capacidade de mudança de modelos mentais;
- e) não-compreensão inicial por parte do quadro de profissionais quanto à importância e necessidade de se adotar essa nova modalidade de atividade de auditoria;
- f) baixo nível de qualidade na concepção inicial dos programas de Governo, em razão da mera conversão da visão de despesas orçamentárias para uma visão de programas;

- g) falta de consistência entre os dados quantitativos disponíveis nos diversos sistemas informatizados que suportam a execução e monitoramento dos programas;
- h) resistências contingentes e defensividade quanto às práticas de auditoria de desempenho em determinadas áreas de Governo, onde a auditoria é vista como ameaça;
- i) resistência inicial da parte dos beneficiários de programas de Governo à metodologia de obtenção de dados qualitativos (entrevistas) sobre os resultados da execução desses programas, em função de receio de perderem o benefício;
- j) vinculação do órgão de controle interno a uma secretaria de Estado, impedindo autonomia orçamentária e financeira, inviabilizando o estabelecimento autônomo de suas ações e acarretando limitações de natureza de suporte de execução das auditorias;
- k) estrutura de qualificação monodisciplinar dos recursos humanos do órgão de controle, inviabilizando a composição de equipes com características de multidisciplinaridade de conhecimentos;
- l) níveis de remuneração salarial praticados considerados inferiores ao adequado, causando relevante diminuição (62%) no quantitativo do quadro de auditores de um dos órgãos;
- m) falta de integração entre as áreas responsáveis pelo planejamento e acompanhamento das ações governamentais e a área centralizada de controle interno;
- n) carência da institucionalização da figura do gerente do programa;
- o) resistências de ordem cultural para transposição da barreira entre a legalidade ou conformidade e a avaliação de resultados;
- p) inexistência de vontade política de realizar a auditoria de desempenho.

A variedade de aspectos mencionados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno como elementos dificultadores para implementação de práticas de auditoria de desempenho permite basicamente as conclusões a seguir:

- a) as realidades locais onde cada órgão de controle interno está inserido, em termos de configuração interna (processos, pessoas e estratégias organizacionais), são determinantes para identificação dessas dificuldades;

- b) em um dos órgãos de controle interno visitados foi indicado como elemento dificultador a inexistência de vontade política de realizar a auditoria de desempenho, o qual não se caracteriza como integrante da configuração interna da Administração pública;
- c) no geral essas dificuldades confirmam o pressuposto definido de que fatores relativos à configuração interna (processos, pessoas e estratégias organizacionais) estabelecidos nas e pelas administrações públicas restringem a implementação de práticas de auditoria de desempenho; e
- d) a conclusão precedente mantém estreita associação com a parcial validade observada entre o objetivo específico e o pressuposto de motivação para implementação das práticas de auditoria de desempenho, relativamente à falta de estrutura de indicadores de resultados que permita a avaliação histórica de mudanças de uma realidade econômica e social no âmbito do modelo da gestão adotado pelo Estado, conforme mencionado na subseção 6.3.4.

6.6 Tipos de Auditoria de Desempenho e Correspondentes Dimensões-Chaves

Nesta seção mostram-se as características das atividades de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, conforme relatado pelos agentes entrevistados, as quais dizem respeito ao quarto objetivo específico deste trabalho: identificar os tipos de auditoria de desempenho praticados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

Esse objetivo está associado ao pressuposto de que as atividades de auditoria de desempenho praticadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno são dos tipos de: eficiência, efetividade de programa, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, risco, melhor prática da gestão e revisão geral da gestão, conforme definição de tipologia apresentada por Barzelay (2002), e indicada na subseção 4.6.10.

Além disso, esses tipos de auditorias são categorizados por quatro dimensões-chave: unidade de análise, modalidade de revisão, abrangência da avaliação e foco do trabalho, também de acordo com os conceitos estabelecidos por Barzelay (2002). Cada uma dessas dimensões-chave, e para cada tipo de auditoria de desempenho, é caracterizada por aspectos que lhes são próprios.

Os tipos de auditoria, suas dimensões-chave e correspondentes aspectos foram estabelecidos por Barzelay (2002) com o intuito de permitir um esquema de classificação para as variações entre as diversas formas de realização de auditorias de desempenho, e estão apresentados no quadro 07.

Assim, as informações obtidas junto aos agentes entrevistados estão dispostas em subseções sequenciais por: dimensão-chave, órgãos visitados e indicação dos principais aspectos de cada dimensão-chave, para cada tipo de auditoria.

São apresentadas ainda informações sobre o referencial bibliográfico que deu suporte à concepção e implementação dessas práticas por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, bem como proposta de categorização e síntese para as atividades de auditoria relatadas e correspondentes dimensões-chave, tomando como parâmetro de comparação o modelo de classificação proposto por Barzelay (2002).

6.6.1 Dimensão Foco das Atividades

A dimensão foco das atividades é caracterizada pela presença dos seguintes principais aspectos, em cada um dos tipos de auditoria de desempenho propostos Barzelay (2002):

Tipos de Auditoria de Desempenho	Dimensão Foco das Atividades - Principais Aspectos Presentes
Auditoria de Eficiência	Identificar oportunidades de reduzir o custo para a produção dos resultados
Auditoria de Efetividade de Programa	Avaliar o impacto das políticas públicas, avaliar a efetividade do programa
Auditoria de Capacidade de Gerenciamento de Desempenho	Avaliar a capacidade de atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia
Auditoria de Informações de Desempenho	Validar/atestar a precisão da informação oferecida pela organização
Avaliação de Risco	Identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes
Revisão da Melhor Prática da Gestão	Formular normas específicas para a melhor prática da gestão; revelar o desempenho relativo dos setores participantes
Revisão Geral da Gestão	Avaliar a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais

Quadro 09 – Principais Aspectos da Dimensão Foco do Trabalho, Por Tipo de Auditoria de Desempenho, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 46)

A seguir são indicados os principais aspectos relatados pelos agentes entrevistados de cada um dos órgãos visitados, em relação à dimensão foco das atividades.

6.6.1.1 O Órgão A

6.6.1.1.1 Oportunidades de Redução de Custos para Produção dos Resultados, Melhorando a Eficiência da Gestão

As práticas de auditoria de desempenho relatadas pelos representantes do Órgão A procuram tratar do impacto no custo financeiro pela resposta à pergunta: será que está se pagando mais quando se poderia estar pagando menos? Foi citado o caso de uma auditoria no plano de saúde dos servidores públicos estaduais, na qual foi constatado que o Estado estava arcando com ônus superior ao devido quanto à sua participação contributiva para a manutenção dos benefícios.

A partir do relato desse ponto, foi apresentada recomendação que levou à redução do nível de participação da contribuição do Estado, provocando uma economia financeira que permitiu melhor utilização dos correspondentes recursos em outra destinação orçamentária.

Outros exemplos de constatações relativas ao tratamento do impacto no custo financeiro mencionadas pelos representantes do Órgão A foram:

- a) não-consideração do valor relativo ao pagamento das diárias na base de cálculo do fundo de previdência dos servidores públicos estaduais, cuja natureza financeira permitiu uma reprogramação orçamentária;
- b) análise do custo de insumos e de serviços efetivos quanto à possibilidade de eles serem de menor valor; e
- c) análise das planilhas de custo elaboradas pela Secretaria de Administração para a terceirização de serviços utilizados em toda a estrutura do Estado, buscando identificar se os encargos sociais e trabalhistas e o nível de tributação estão corretos, permitindo diminuição dos custos do Estado, considerando que essas planilhas são utilizadas por todos os órgãos como referência para realização de licitações de terceirização de serviços.

Por outro lado, essas abordagens não permitem identificar quais os destinos dados a essas economias, haja vista que as secretarias já trabalham com orçamentos comprimidos pela capacidade de execução financeira do Tesouro e as eventuais economias (ou eficiências) são automaticamente consumidas em outros itens de despesas. Assim, a mensuração dessas economias de despesas (“ganhos”) fica “encoberta” pelos outros gastos realizados com esses mesmos recursos. Além disso, há dificuldade de se chegar a esse segundo momento também

porque não se dispõe de informações detalhadas que permitam enxergar esses ganhos nem o que foi feito com eles.

6.6.1.1.2 Impacto das Políticas Públicas e Efetividade dos Programas de Governo

Por outro lado, os entrevistados do Órgão A registraram que não são avaliados o impacto das políticas públicas e a efetividade dos programas de Governo em suas atividades de auditoria de desempenho, porque esse foco de trabalho envolve elementos que precisam ser vistos de forma integrada e não há condições organizacionais e operacionais que o viabilizem.

6.6.1.1.3 Capacidade de uma Unidade de Análise Atingir Objetivos Genéricos de Economia, Eficiência e Eficácia

Foi citado pelos entrevistados como exemplo de presença desse aspecto o caso de uma auditoria em um contrato de empréstimo tomado pelo Estado junto ao Banco Mundial. Nesse contrato (objeto de análise de auditoria) estão definidos objetivos genérico e específicos a serem alcançados pelo Estado. O objetivo genérico diz respeito à mudança de uma realidade econômica e social – diminuir o nível de pobreza do Estado, por exemplo. Os objetivos específicos definem metas a serem alcançadas com base em determinados critérios.

A auditoria realiza então um trabalho de avaliação do objetivo genérico em relação à capacidade de cumprimento e do cumprimento, pelo Estado, daquelas metas definidas, em função dos critérios estabelecidos, mas não questionando ou discutindo a validade desses critérios. Os critérios são dados previstos em contratos previamente negociados e celebrados, não constituindo objeto de questionamento.

Já os objetivos gerais não são avaliados porque estão associados à necessária existência de indicadores históricos que permitiriam avaliar o resultado das ações implementadas, ao longo do tempo. Como os indicadores não existem, isso produz uma dificuldade para a realização das auditorias de desempenho, pois dependem da existência desses indicadores históricos.

Desta forma, não são avaliados os objetivos gerais e nem realizadas auditorias de desempenho com essa perspectiva – da avaliação da efetividade ou dos impactos proporcionados pelos programas.

Além disso, não há uma estrutura corporativa de avaliação de programas que possa contribuir para a realização de auditoria de desempenho, motivo pelo qual o Órgão A atua preponderantemente na avaliação da economia e eficiência da unidade de análise objeto de auditoria.

A eventual falta de critérios, por sua vez, é questionada, mas não a política definida. Por exemplo: se certa política prevê o atendimento geográfico abrangente do Estado e se constata que somente dois municípios estão sendo atendidos, questiona-se a falta de critério, em função da política definida.

6.6.1.1.4 Precisão da Informação Oferecida ou Fornecida pela Organização

Os representantes do Órgão A consideram também a validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado, especialmente quando as práticas de auditoria ocorrem sob a modalidade de inspeções, via procedimentos de certificações físicas do que foi informado.

6.6.1.1.5 Principais Riscos de Interrupção do Programa de Governo e de suas Fontes de Recursos

Segundo os entrevistados do Órgão A, são verificados os principais riscos de interrupção de um contrato ou de um convênio, no âmbito de uma ação, de um programa, de uma gestão de um órgão ou de uma área, assim como os fluxos das correspondentes fontes de recursos, tomando como ponto de referência a análise do cronograma físico-financeiro de execução de um projeto ou atividade.

Essa análise leva em conta a oportunidade, tempestividade e qualidade da execução desse cronograma, como, por exemplo, nas seguintes hipotéticas constatações mencionadas: se uma casa de farinha está sendo construída, é questionado por que os gestores públicos deflagram a aquisição das máquinas antes da própria construção do galpão onde serão instaladas; se a licitação para construção de um conjunto residencial para comunidades carentes foi realizada, é verificado se antes o terreno foi adquirido.

Noutras circunstâncias, os órgãos auditados apresentam explicações para certas “incoerências”, como, por exemplo, a aquisição de máquinas frigoríficas antes de se construírem os frigoríficos porque a verba orçamentária foi liberada e se não fosse utilizada tempestivamente seria “devolvida” à entidade repassadora ao final do exercício orçamentário.

6.6.1.1.6 Normas Específicas para a Melhor Prática de Gestão e Tornar Visível o Desempenho Relativo das Áreas Auditadas

As práticas da gestão avaliadas pelo Órgão A são objeto de apresentação de sugestões para melhorias, como no exemplo relativo à auditoria realizada no plano de saúde dos servidores do Estado, cuja modificação normativa sugerida pelo Órgão A permitiu redução de custos.

Outro exemplo citado diz respeito às normas de registro de demanda, aquisição e tombamento de bens, que não previam a inclusão dos dados na fase inicial do processo com a utilização de recursos que não do Tesouro estadual. Nesse caso, o ponto de auditoria foi levantado em entrevista com os responsáveis pela gestão do sistema e, antes de o assunto vir a constar de relatório de auditoria, a modificação, por consenso, foi providenciada.

Essa medida permitiu o alcance de dois objetivos: a implantação de um controle que não estava sendo exercido e a recuperação de informações em toda a extensão do correspondente processo.

Foi reconhecido, todavia, pelos entrevistados, que essas abordagens de sugestões de normas para melhoria das práticas da gestão não alcançam nível de visibilidade que permita identificar o desempenho relativo entre as áreas auditadas.

Uma das razões apresentadas para essa dificuldade diz respeito ao incompleto conhecimento das condições de estruturação (financeira, por exemplo) das unidades de análise. Exemplificando, foi mencionado o caso de creches que recebem recursos do Estado e da União para manutenção de suas atividades. As que recebem somente recursos do Estado, aparentemente, estão tendo um pior desempenho do que as demais. É possível, no entanto, que as primeiras estejam fazendo enorme esforço para prestar o melhor serviço possível, mesmo contando apenas com uma fonte de recursos, e que as demais estejam fazendo menos do que poderiam com os recursos disponíveis de duas fontes. Situações como essa, em que as condições das unidades de análise são diferenciadas de tal forma e por não se dispor de informações completas, oportunas e consistentes sobre essas condições de diferenciação, inviabilizam a comparação de desempenho de unidades auditadas.

6.6.1.1.7 Capacidade da Organização para Cumprir com sua Missão no Exercício de suas Competências Previstas Legalmente

Por último, com relação à capacidade da organização para cumprir com sua missão em razão do exercício de suas competências, conforme previsto institucionalmente, os entrevistados do Órgão A comentaram que desde a fase de planejamento das auditorias é efetuado um levantamento de todas as informações sobre atribuições, competências e funções previstas para a unidade de análise a ser auditada.

Levando em conta o próprio âmbito de sua atuação, é realizada uma apreciação das condições para realização dessas atribuições, competências e funções. Como exemplo, foi mencionado que não se examina como o usuário de um serviço público foi atendido, mas indica-se ser provável que a função não seja adequadamente exercida em razão da baixa relação entre o perfil de recursos disponíveis e o do que precisa ser feito para atendimento da necessidade pública.

O atendimento da necessidade do cliente externo não é avaliado porque há fatores outros, de ordem externa, sobre os quais o Órgão A não tem domínio e que inviabilizam a análise. Outro dificultador para essa análise é que não se dispõe de bases técnicas (análises técnicas) que indiquem a razão pela qual se torna necessário tal ou qual quantitativo para realizar certa função.

Portanto, partindo-se apenas do que foi definido em termos de quantidade de servidores e de cargos comissionados, por exemplo, verifica-se, primeiro, se essas quantidades foram supridas e, segundo, se é possível que o serviço esteja ou não sendo realizado com aquela condição estabelecida. Não é possível analisar se a quantidade foi definida de forma correta ou incorreta. Por outro lado, questiona-se, por exemplo, se são necessários dois coordenadores para gerenciar, cada um, um servidor, em uma outra situação hipotética – será que um não seria suficiente para gerenciar os 3?

6.6.1.2 O Órgão B

6.6.1.2.1 Oportunidades de Redução de Custos para Produção dos Resultados Melhorando a Eficiência da Gestão

Os entrevistados do Órgão B manifestaram que a identificação das oportunidades para redução de custos financeiros para a produção dos resultados é buscada e citaram como

exemplo a análise do processo de aquisição de leite junto a cooperativas de produção que fornecem esse produto no âmbito de um programa de Governo associado à melhoria do nível de nutrição de pessoas carentes, considerando aspectos econômicos e mercadológicos decorrentes da flutuação sazonal de preços.

6.6.1.2.2 Impacto das Políticas Públicas e Efetividade dos Programas de Governo

Quanto à avaliação do impacto das políticas públicas e à avaliação da efetividade de um programa de Governo, foi mencionado, pelos entrevistados do Órgão B, que essa é uma dimensão ainda não alcançada, que ainda não se chegou a esse estágio, considerando que essas abordagens estão relacionadas à mudança de uma realidade inicial e ao resultado decorrente de uma intervenção pública, num certo tempo e lugar, que requerem indicadores que permitam as necessárias comparações entre as situações anterior e posterior à implementação daquela política ou Programa.

Para tanto seria necessário, conforme registrado pelos representantes do Órgão B, que houvesse um acompanhamento estreito das realidades econômicas e sociais, que dependem de condições estruturais e também de certa mudança cultural ou de atitude por parte dos gestores públicos no sentido de perceber e agir quanto à utilização de indicadores de desempenho que permitam essas avaliações. Se uma situação não foi medida antes, como será possível compará-la com uma situação posterior?

6.6.1.2.3 Capacidade de uma Unidade de Análise Atingir Objetivos Genéricos de Economia, Eficiência e Eficácia

Segundo os representantes do Órgão B, a avaliação da capacidade de a organização atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia decorre da própria capacidade técnica multidisciplinar da equipe disponível no órgão de controle interno. Cada vez mais são necessários quadros de profissionais, além de contadores, advogados, administradores. É necessário dispor-se de profissionais que conheçam outras disciplinas porque isso facilita o trabalho junto a áreas organizacionais especializadas (saúde, educação, segurança pública etc.).

Normalmente as equipes dos programas dispõem de profissionais que facilitam o alcance desses objetivos, e a orientação prestada pelos coordenadores de auditoria do Órgão B é no sentido de que o auditor esteja mais aberto ao entendimento do que se passa na área,

que seja sensível em seu julgamento, que seja mais observador e registre o ponto de auditoria para discussão internamente, procurando perceber as dificuldades e as circunstâncias relacionadas ao problema constatado.

6.6.1.2.4 Precisão da Informação Oferecida ou Fornecida pela Organização

Os entrevistados do Órgão B registraram que a validação ou atestado quanto à precisão da informação oferecida pela organização é também abordada na avaliação de programas, mesmo considerando que se conhecem, previamente, determinadas inconsistências inter e intra-sistemas computadorizados que auxiliam o gerenciamento dos programas, em razão de que se considera que uma das matérias-primas do trabalho de auditoria é a informação.

6.6.1.2.5 Principais Riscos de Interrupção do Programa de Governo e de suas Fontes de Recursos

A identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes é examinada pelo Órgão B, especialmente quanto a recursos financeiros de origem nacional que, quando não utilizados a tempo, retornam à origem. Às vezes, pensa-se que a própria competência técnica das equipes dos programas pode constituir causa para a ocorrência de interrupções decorrentes de problemas nos fluxos financeiros. Há ainda questões de ordem climática, que podem interromper a execução de uma atividade de um programa e que são analisadas nos trabalhos de auditoria. Examinam-se, ainda, aspectos relacionados à estruturação de ordem logística que eventualmente podem não ter sido adequadamente desenhados.

6.6.1.2.6 Normas Específicas para a Melhor Prática de Gestão e Tornar Visível o Desempenho Relativo das Áreas Auditadas

A formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão é abordada nos trabalhos de avaliação de programas, inclusive quanto a aspectos administrativos, como o perfil profissional do gerente designado e em atuação na gestão do programa. As boas práticas da gestão resultam examinadas e suas disseminações são objeto de atenção nos trabalhos de auditoria de desempenho do Órgão B.

Quanto à visibilidade do desempenho relativo das áreas auditadas, os entrevistados do Órgão B mencionaram que pelo fato de a questão dos indicadores permear a

elaboração e avaliação dos PPAs, a grande dificuldade é a definição ou formulação desses indicadores. Eles indicaram, ainda, que é percebida certa confusão no entendimento do conceito e correspondente aplicação para a definição de indicadores e de produtos, tendo sido também constatada a utilização de “indicadores prontos”, sobre os quais não se conhece claramente a composição.

Segundo os entrevistados do Órgão B, a partir das cobranças das auditorias quanto ao uso correto de indicadores, os gerentes dos programas, que também não são especialistas nesse tema, passaram a demandar orientações específicas sobre ele, e o órgão de capacitação dos servidores públicos do Estado foi acionado para auxiliar na melhoria do nível de conhecimento sobre o tema. Foi reconhecido, ainda, pelos especialistas dessa entidade interna de qualificação profissional, que há dificuldades para se trabalhar esse tema, inclusive para os não leigos.

6.6.1.2.7 Capacidade da Organização para Cumprir com sua Missão no Exercício de suas Competências Previstas Legalmente

Enfim, quanto à avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais, os entrevistados do Órgão B registraram que essa é uma dimensão observada nas atividades de auditoria de desempenho, mas ressaltando que ela está mais associada às atividades que são exercidas pelos órgãos onde o programa é executado.

6.6.1.3 O Órgão C

6.6.1.3.1 Oportunidades de Redução de Custos para Produção dos Resultados, Melhorando a Eficiência da Gestão

Os agentes entrevistados do Órgão C manifestaram que a identificação das oportunidades para diminuição de custos financeiros para a produção dos resultados não é definida como um dos objetivos da ordem de serviços de uma auditoria de desempenho. Por outro lado, quando processos, convênios e contratos são analisados, por vezes são identificadas essas oportunidades e, assim, são apresentadas em relatório as correspondentes recomendações para que o menor custo seja alcançado. Os entrevistados mencionaram ainda que esse foco não é parte integrante e rotineira das auditorias de desempenho, mas vem em conseqüência.

6.6.1.3.2 Impacto das Políticas Públicas e Efetividade dos Programas de Governo

A avaliação do impacto das políticas públicas e a avaliação da efetividade de um Programa de Governo, de acordo com as práticas de auditoria de desempenho exercidas pelo Órgão C, é uma dimensão que falta muito para acontecer, apesar de a vontade até existir. Há carências relacionadas à inexistência de histórico dos problemas que dão origem aos programas e ações, cuja execução padece de instrumentos adequados de monitoramento e avaliação dos resultados.

Assim, com essas lacunas, torna-se difícil avaliar a efetividade de programas e ações, motivo pelo qual a abordagem das auditorias de desempenho nesse particular se limita à verificação do cumprimento das metas – foram alcançadas? Não foram? Por que não foram alcançadas? O que faltou para que as metas fossem alcançadas? Essa forma de atuação está mais próxima do conceito de eficácia.

6.6.1.3.3 Capacidade de uma Unidade de Análise Atingir Objetivos Genéricos de Economia, Eficiência e Eficácia

Complementarmente às duas primeiras dimensões há pouco indicadas, ficou evidente também que no Órgão C é considerada, em suas práticas de auditoria de desempenho, a avaliação da capacidade de a organização atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia, esta última em decorrência inclusive dos aspectos relativos ao conceito de eficácia, há instantes mencionados.

6.6.1.3.4 Precisão da Informação Oferecida ou Fornecida pela Organização

De acordo com os entrevistados do Órgão C, a validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado é tratada a partir da verificação da consistência entre os principais sistemas computadorizados utilizados para registro dos dados orçamentários e financeiros de execução dos programas. A capacidade interna do sistema, a consistência interna do sistema não é avaliada, mas os auditores realizam cruzamentos de informações logo no início dos trabalhos, na fase de planejamento, coletando-as diretamente dos sistemas computadorizados disponíveis.

Além disso, o órgão central de planejamento do Estado tenta fazer avaliação dos programas a partir das informações colhidas diretamente junto aos órgãos gestores responsáveis pela sua execução. Essas informações dizem respeito às metas alcançadas e o

Órgão C mantém-se atento para validar essas informações quando das atividades de auditoria de desempenho.

6.6.1.3.5 Principais Riscos de Interrupção do Programa de Governo e de suas Fontes de Recursos

Segundo os entrevistados do Órgão C, procuram-se identificar em suas atividades de auditoria de desempenho os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes, a partir da análise dos quadros de execução orçamentária dos programas. Os auditores analisam e relatam algumas informações sobre os programas e ações não executados, evidenciando as despesas que não foram autorizadas, inclusive, quando for o caso, em decorrência de contingenciamentos orçamentários estabelecidos pelo Governo. São efetuadas abordagens qualitativas e quantitativas para tratar dos riscos decorrentes da interrupção do fluxo de recursos financeiros e não financeiros, procurando indicar quais as metas que poderão não ser alcançadas se essas interrupções ocorrerem.

6.6.1.3.6 Normas Específicas para a Melhor Prática de Gestão e Tornar Visível o Desempenho Relativo das Áreas Auditadas

Os entrevistados do Órgão C registraram que a dimensão relativa à formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão, assim como a avaliação do desempenho relativo às áreas auditadas, não é abordada nos trabalhos de auditoria de desempenho.

6.6.1.3.7 Capacidade da Organização para Cumprir com sua Missão no Exercício de suas Competências Previstas Legalmente

Por último, relativamente à avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais, os entrevistados do Órgão C registraram que nem todos os órgãos estaduais possuem declaração de missão definida e divulgada e que, portanto, esse exame fica restrito às entidades que possuem essa definição. Nada obstante, no Órgão C é avaliado se os objetivos atribuídos legalmente estão sendo cumpridos.

6.6.2 Dimensão Abrangência da Avaliação

A dimensão abrangência da avaliação é caracterizada pela consideração dos seguintes principais aspectos ou informações na delimitação e realização das auditorias de desempenho, conforme cada um dos tipos definidos por Barzelay (2002):

Tipos de Auditoria de Desempenho	Dimensão Abrangência da Avaliação - Principais Aspectos Presentes
Auditoria de Eficiência	Aspectos de operações governamentais ou de terceiros
Auditoria de Efetividade de Programa	Aspectos selecionados do desenho e da operação do programa
Auditoria de Capacidade de Gerenciamento de Desempenho	Aquela que afeta o desempenho das funções administrativas
Auditoria de Informações de Desempenho	Informação gerada pela medida do desempenho/ sistemas de relatório
Avaliação de Risco	Todos os aspectos do desenho e da operação do programa
Revisão da Melhor Prática de Gestão	Aspectos da organização e operação programa
Revisão Geral da Gestão	Aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas

Quadro 10 – Principais Aspectos da Dimensão Abrangência da avaliação, Por Tipo de Auditoria de Desempenho, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 46)

A seguir são apresentados os principais aspectos indicados pelos agentes entrevistados de cada um dos órgãos visitados, quanto à dimensão abrangência da avaliação.

6.6.2.1 O Órgão A

De acordo com as declarações dos representantes do Órgão A, foram identificados os seguintes aspectos nas atividades de auditoria de desempenho exercidas, relativamente à abrangência da avaliação:

- a) aspectos de operações governamentais ou de terceiros, neste caso, desde que estejam sendo realizadas no âmbito do Governo;
- b) aspectos selecionados do desenho e da operação do programa, somente dentro de um escopo bem limitado, porque o conceito de efetividade ou a avaliação de impactos não é realizado pelo Órgão A;
- c) impacto no desempenho das funções administrativas, como no caso do exemplo que avaliou a relação entre a quantidade de subordinados por coordenador;
- d) todos os aspectos do desenho e da operação do programa e aspectos da organização e operação programa, somente de forma contingencial, conforme comentado na alínea b; e
- e) aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas, como no exemplo em que a auditoria do sistema de recursos humanos teve como escopo todo o processo de administração de recursos humanos, desde a nomeação do servidor até a sua aposentadoria. Nessa auditoria, foi considerado e avaliado o fato de que há vários agentes e correspondentes atribuições e responsabilidades que intervêm e produzem resultados em todo o processo. Assim, a auditoria pôde avaliar a folha de pagamentos, servidor a

servidor, ou a rotina que afeta todos os servidores, numa determinada situação, segundo critérios e amostra previamente definidos.

Por outro lado, as atividades de auditoria de desempenho do Órgão A não consideram em sua abrangência de avaliação a informação gerada pela medida do desempenho e sistemas de relatório, até porque os indicadores de desempenho estão ausentes e isso dificulta e inviabiliza essa análise.

6.6.2.2 O Órgão B

Os representantes do Órgão B declararam que os seguintes aspectos são adotados nas atividades de auditoria de desempenho praticadas, considerando a abrangência da avaliação:

- a) aspectos de operações governamentais ou de terceiros são avaliados na perspectiva das funções do gestor, do executor e do público-alvo dos programas de Governo auditados;
- b) todos os aspectos, inclusive alguns pontualmente selecionados, do desenho, da organização e da operação do programa, são indicados como parte do escopo das auditoria de desempenho dos programas de Governo. Se os exames indicam que há dificuldades na compreensão do processo de execução do programa, conclui-se que há carências quanto à melhoria do correspondente desenho. Aspectos nesse sentido são examinados, por exemplo, quando se analisa o tempo de execução de certa ação do programa e sua permanência nele;
- c) impacto no desempenho das funções administrativas, as informações geradas pelas medidas de desempenho e sistemas de relatórios, – as carências de ordem de pessoal e de material são avaliadas em termos administrativos, considerando que isso afeta o desempenho da gestão do Programa; se a execução do Programa não alcançar o beneficiário por falta de condições de transporte para convencê-lo a participar do programa, por exemplo, a realidade social e econômica será mudada com maior dificuldade; e
- d) aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas são examinados na medida em que o programa é executado fora da secretaria responsável maior por sua gestão, ou ainda quando é executado em outra

organização e isso pode impactar sua execução; o que se constata que pode ser objeto de melhoria é analisado e sugerido.

Adicionalmente, os entrevistados do Órgão B registraram que as recomendações constantes de seus relatórios não têm caráter impositivo, mas a persistência de recomendações semelhantes e a resistência na adoção de medidas corretivas, e evidências ou indícios de má-fé, eventualmente constatadas, levam o assunto à submissão de instâncias superiores.

Normalmente, os destinatários dos relatórios são: o gerente do programa, o secretário da pasta responsável pelo programa, o executor do programa, o secretário da Fazenda, e, em alguns casos, o Gabinete do Governador. O relatório tramita entre esses interessados com o olhar de busca de contribuição para a melhoria dos programas, até porque o gestor do programa está aprendendo a ser gestor, o Órgão B está aprendendo a ser avaliador de programas e ambos estão trabalhando de forma integrada.

6.6.2.3 O Órgão C

As declarações apresentadas pelos entrevistados do Órgão C indicaram que os seguintes aspectos são utilizados nas auditorias de desempenho exercidas, considerando a abrangência da avaliação:

- a) aspectos de operações governamentais ou de terceiros – examinados especialmente em relação aos programas e suas ações executados em parceria com terceiros. A formalização dessas parcerias ocorre pela celebração de convênios, a maioria tendo municípios e associações civis como convenientes e executores. Os auditores, então, procuram conhecer esses convênios e os correspondentes desempenhos, pois eles estão ligados a ações vinculadas aos programas. Os auditores fazem as duas análises – se o programa teve bom desempenho e se o convênio também teve bom desempenho, procurando examinar, por exemplo, qual foi a efetividade de uma creche construída no meio do mato e que não estava próxima a beneficiários; na área da habitação, é verificado, por exemplo, se reformas de conjuntos habitacionais executadas por associações locais de moradores ocorrem de acordo com os correspondentes fluxos de recursos, se houve prestação de contas e se os objetivos e metas foram alcançados;

- b) aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas – os exames com base nessa abordagem estão relacionados aos sistemas vinculados aos programas ou às ações selecionadas de um programa. Quando os auditores realizam atividades de auditoria em um órgão para avaliar um programa ou uma ação selecionada de um programa, eles podem efetuar essa verificação a partir do foco na estrutura do órgão nas condições de execução do programa ou da ação.

Nada obstante, foi registrado pelos representantes do Órgão C que suas atividades de auditoria de desempenho não levam em conta, em sua abrangência de avaliação: i) os aspectos do desenho, da organização e da operação do programa, mesmo que de forma contingente, embora entendam que a auditoria poderia verificar isso; e ii) os aspectos que afetam o desempenho das funções administrativas e as informações geradas pelas medidas de desempenho e sistemas de relatórios, apesar de terem reconhecido que avaliam a execução administrativa do gestor, e não se a forma de administrar é adequada ou não.

6.6.3 Dimensão Unidade ou Objeto de Análise

A dimensão unidade de análise é caracterizada pela presença dos principais aspectos a seguir mencionados, utilizados para definir os objetos dos tipos de auditoria de desempenho propostos por Barzelay (2002):

Tipos de Auditoria de Desempenho	Dimensão Unidade ou Objeto de Análise – Principais Aspectos Presentes
Auditoria de Eficiência	Função organizacional, processo ou elemento de programa
Auditoria de Efetividade de Programa	Política, programa ou elemento significativo de programa
Auditoria de Capacidade de Gerenciamento de Desempenho	Organização
Auditoria de Informações de Desempenho	Organização
Avaliação de Risco	Programa
Revisão da Melhor Prática da Gestão	Um setor inteiro, processo genérico ou função comum
Revisão Geral da Gestão	Organização

Quadro 11 – Principais Aspectos da Dimensão Unidade ou Objeto de Análise, Por Tipo de Auditoria de Desempenho, conforme Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Barzelay (2002, p. 46)

Adiante são relatados os principais aspectos declarados pelos agentes entrevistados de cada um dos órgãos visitados, em relação à dimensão unidade ou objeto de análise.

6.6.3.1 O Órgão A

Os entrevistados do Órgão A registraram que a unidade de análise dos trabalhos de auditoria de desempenho pode se constituir em um órgão, um programa, um sistema, um processo, uma área de um órgão, uma unidade descentralizada de um órgão. Por exemplo: na função saúde, o trabalho pode ser feito na Secretaria, ou num posto de saúde ou num conjunto de postos de saúde, ou num dos processos executados dentro da área de saúde.

6.6.3.2 O Órgão B

A unidade de análise das práticas de auditoria de desempenho do Órgão B é, atualmente, o programa de Governo, e todas as suas ações, embora até o ano passado fossem algumas ações selecionadas dentro de um programa. Isso significa que o conjunto dessas unidades de análise está situado em número acima de 100 programas, não havendo, dentro de cada um, ações que tenham origem em outros programas.

Registrou-se ainda que alguns programas têm longevidade que ultrapassam o termo do atual PPA, porque só se concluirão na próxima década, permeando portanto vários governos, o que leva à necessidade de cumprimento de diversas etapas de auditoria de desempenho.

6.6.3.3 O Órgão C

No Órgão C, atualmente, o objeto de análise do trabalho de auditoria de desempenho está vinculado à obrigatoriedade de emissão de certificado das contas da gestão de todos os secretários, de todos os gestores principais dos órgãos do Estado, anualmente. Assim, o objeto da análise se constitui em realizar auditoria no órgão e, dentro dele, é alcançado o programa de Governo.

O foco maior é avaliar as ações e programas, verificando em que órgãos elas estão acontecendo. Para tanto é elaborada uma matriz de risco para se definir que atividades de auditorias serão realizadas, em função da materialidade (maior representatividade no volume financeiro) e relevância político-social dos programas. Essa matriz é objeto de pontuação, a partir desses dois critérios, e a classificação daí decorrente indicará quais as ações e programas que serão abordados nos trabalhos de auditoria, de acordo com a capacidade operacional das coordenadorias de auditoria.

Ao se avaliar um programa, ou uma ação dele, são percorridos todos os caminhos que ele (programa ou ação) segue, sob as ópticas da avaliação de desempenho e da conformidade, simultaneamente, com a consciência de que se está atuando em constante aprendizagem. Ao final, o relatório produzido é destinado ao órgão, e esse órgão é considerado como unidade de análise.

6.6.4 Dimensão Modalidade de Revisão Adotada

A categorização referente à dimensão modalidade de revisão adotada, de acordo com Barzelay (2002), pode se configurar sob as formas:

- a) inspeção, para as auditorias de desempenho de eficiência, de efetividade de programa, de capacidade de gerenciamento de desempenho, avaliação de risco e revisão geral da gestão;
- b) auditoria, para as auditorias de desempenho de informações de desempenho; e
- c) pesquisa, para as auditorias de revisão da melhor prática da gestão.

A seguir são indicados os principais aspectos declarados pelos agentes entrevistados de cada um dos órgãos visitados, em relação à dimensão modalidade de revisão adotada.

6.6.4.1 O Órgão A

A modalidade de revisão das atividades governamentais adotada nas práticas de auditoria de desempenho exercidas pelo Órgão A, conforme registrado pelos entrevistados, pode se constituir em auditoria, inspeção e pesquisa, a depender da unidade de análise em auditoria e em função da visão e amplitude definidas para o trabalho.

6.6.4.2 O Órgão B

A modalidade de revisão das atividades governamentais adotada pelo Órgão B nas práticas de auditoria de desempenho é a própria auditoria e está associada à execução de alguns passos ou etapas: primeiro os programas a serem auditados são selecionados; depois é estabelecido o que será realizado sob a óptica da auditoria institucional, ou de conformidade, em cada uma das entidades onde o programa é executado. Posteriormente é decidido sobre quais as ações dos programas escolhidos serão analisadas em cada unidade, sob a forma de auditoria de desempenho.

6.6.4.3 O Órgão C

No Órgão C, a modalidade de revisão das atividades governamentais utilizada nas auditorias de desempenho praticadas, de acordo com as informações prestadas pelos entrevistados, tanto pode ser auditoria, como inspeção e pesquisa, o que será definido conforme as técnicas e procedimentos de auditoria a serem utilizados na correspondente atividade.

6.6.5 Suporte Conceitual e Teórico Utilizado

Nesta subseção, registram-se as informações obtidas junto aos entrevistados sobre o referencial bibliográfico que deu suporte à concepção e implementação das práticas de auditoria de desempenho por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

6.6.5.1 O Órgão A

A respeito do embasamento conceitual e teórico utilizado para implementação das práticas de auditoria de desempenho, os entrevistados do Órgão A registraram que não houve ponto de partida único e que não se partiu de uma proposta específica de alguma consultoria ou órgão de controle.

Na verdade a experiência profissional anterior de alguns auditores, que ingressaram na Auditoria Geral do Estado em meados dos anos 1990, aliada aos programas de treinamento gerais (auditoria governamental, orçamento, estrutura do Estado) e específicos (processos aplicativos às atividades de Estado, realização de práticas de campo), que foram construídos e aplicados ao longo do tempo, permitiu atingir o nível de práticas de auditoria atuais.

Segundo os entrevistados do Órgão A, a partir disso é que se começou a ter a visão de auditoria de desempenho que se registrou no início da entrevista, denominada de auditoria operacional, onde o lastro é legalidade complementada por todos os demais princípios constitucionais, e pela qual a atuação bem fragmentada foi substituída por uma visão sistêmica.

O modelo de auditoria, portanto, não foi construído previamente, e sim a partir de experiências e conhecimentos adquiridos ao longo do tempo, inclusive junto a outros órgãos de controle interno e externo. O módulo de planejamento de auditoria, por exemplo, foi

padronizado depois que as equipes já estavam atuando, e a partir de então serviu de ponto de partida comum para todos. Nele estão definidos o conceito, os princípios (economicidade, eficiência, eficácia, legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade), o modelo de planejamento propriamente dito e o roteiro para realização de uma auditoria de desempenho.

6.6.5.2 O Órgão B

Para os representantes do Órgão B, a base conceitual e teórica utilizada tem origem na metodologia, nas técnicas e nas experiências do TCU, adaptadas à realidade do Estado. Além disso, à medida que as atividades de auditoria iam se realizando e outras mudanças institucionais ocorreram na gestão do Estado, como o estabelecimento dos contratos da gestão e a institucionalização das parcerias público-privadas, o Órgão B foi ajustando suas práticas de auditoria de desempenho.

Além disso, foram colhidas informações e conhecidas experiências de outros órgãos de controle, especialmente quanto ao acompanhamento da gestão do PPA, que era considerado o caminho mais lógico e mais próximo.

6.6.5.3 O Órgão C

Para os entrevistados do Órgão C, o referencial conceitual e teórico está associado ao aprendizado pela participação no PENAF e com o apoio da consultoria externa contratada em decorrência desse programa. Além disso, a reflexão interna, as recomendações do Tribunal de Contas do Estado e o apoio do Sistema Federal de Controle constituíram fontes iniciais para a implementação das práticas de auditoria de desempenho. O desenho institucional foi efetuado a partir das idéias iniciais orientadas pelo Sistema Federal de Controle.

6.6.6 Categorização, Síntese e Validação dos Tipos de Auditoria de Desempenho e Correspondentes Dimensões-Chaves

Neste segmento, são estabelecidas a categorização e a síntese das práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, a partir das descrições apresentadas nas subseções 6.6.1, 6.6.2, 6.6.3 e 6.6.4, considerando como referência a classificação apresentada por Barzelay (2002) quanto à tipologia das

auditorias, correspondentes dimensões-chave e principais aspectos de cada tipo de auditoria, sintetizada no quadro 07 e comentada na subseção 4.6.10.

Acrescente-se que a aplicação da pesquisa objeto deste trabalho, bem como as respostas obtidas junto aos agentes entrevistados, representantes dos três órgãos estaduais brasileiros de controle interno que foram visitados, estão em acordo com essa classificação que foi tomada como parâmetro.

6.6.6.1 Categorização do Órgão A

De acordo com os entrevistados do Órgão A, detém-se como uma de suas competências o exame e a avaliação dos controles internos exercidos por órgãos da Administração direta, fundos especiais, fundações, autarquias e entidades regidas pela Lei das Sociedades por Ações, vinculadas ao Poder Executivo estadual, verificando a eficiência, economicidade e eficácia da gestão operacional, administrativa, orçamentária, financeira, patrimonial e contábil.

Acrescente-se que o fato de o Governo do Estado administrar o orçamento com base em planos plurianuais – PPAs, a exemplo do Governo Federal, acarretando a necessária definição de objetivos e metas por programas de Governo, associados a cronogramas de execução física e financeira e a toda uma estrutura de gerenciamento informatizado, motivou o Órgão A a implementar práticas de auditoria de desempenho.

Destaque-se o fato de que no Órgão A, é entendido que o conceito de auditoria de desempenho adotado nesta pesquisa não se confunde com as atividades por ele exercidas, as quais ele considera mais abrangentes e decorrentes do amadurecimento do trabalho de auditoria. Nada obstante, considerando a definição constante do documento Modelo de Planejamento de Auditoria (2005, p.6) para as práticas exercidas, entende-se que há semelhança com o conceito estabelecido por Barzelay (2002) para auditoria de desempenho.

[...] levantamentos, exames e análises realizados pela AGE com a finalidade de avaliar a gestão dos órgãos do Poder Executivo Estadual, no que se refere aos seus controles internos, economicidade, eficiência, eficácia, qualidade e legalidade das ações de governo.

Efetuada este esclarecimento, segue que os entrevistados do Órgão A indicaram que são exercidas práticas de auditoria de desempenho desde 1998, tendo como unidade ou o objeto de análise da revisão da atividade governamental um órgão, um programa, um sistema, um processo, uma área de um órgão ou uma unidade descentralizada de um órgão.

A partir dos dados obtidos quando da realização da entrevista com os representantes do Órgão A, foi possível evidenciar que as práticas de auditoria exercidas possuem como principais focos:

- a) a identificação das oportunidades para diminuição de custos financeiros para a produção dos resultados, procurando descobrir se se está pagando mais quando se poderia estar pagando menos pela aquisição de insumos utilizados na produção de bens e serviços públicos, embora não se consiga definir como são utilizadas as economias auferidas;
- b) a avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia, apenas em relação a alcançar de objetivos sobre os quais se disponha de indicadores, sem discutir a validade deles, e sob as ópticas da economia e eficiência;
- c) a validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado, especialmente quando as práticas de auditoria ocorrem sob a modalidade de inspeções, via certificações físicas dos registros e informações;
- d) a identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes, tomando como referência a análise do cronograma físico-financeiro de execução de um projeto ou atividade, no âmbito de quaisquer objetos de análise, e os fluxos das correspondentes fontes de recursos;
- e) a formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão, sem, no entanto, identificar o desempenho relativo entre as áreas auditadas, dada a carência de informações completas sobre as condições estruturais dos órgãos; e
- f) a avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais, desde a fase de planejamento das auditorias, via levantamento de todas as informações sobre atribuições, competências e funções previstas, e apreciando as condições existentes para sua consecução.

A abrangência da avaliação das atividades de auditoria de desempenho praticadas pelo Órgão A apresenta principalmente as seguintes características, de acordo com os representantes desse órgão:

- a) aspectos de operações governamentais ou de terceiros, desde que integrantes do âmbito do Governo;

- b) aspectos selecionados do desenho e da operação do programa, com escopo bem limitado, haja vista que o conceito de efetividade não é abordado;
- c) impacto no desempenho das funções administrativas; e
- d) aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas, na visão da gestão de processos, analisando desde as etapas iniciais até o resultado evidenciado, levando em conta os agentes e correspondentes atribuições e responsabilidades envolvidos.

Por último, restou que a modalidade predominante de revisão das atividades governamentais adotada pelo Órgão A pode se constituir em auditoria, inspeção e pesquisa, a depender do objeto ou da unidade de análise definida e em função da visão e amplitude atribuídas para o trabalho.

6.6.6.2 Categorização do Órgão B

Institucionalmente o Órgão B possui como uma de suas atribuições a comprovação da legalidade e da legitimidade dos atos da gestão praticados, bem como a avaliação dos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, de pessoal e patrimonial, nas unidades da Administração direta e indireta do Estado.

Além disso, a adoção de novo modelo da gestão pública no Estado onde se localiza o Órgão B, no qual a gestão por programas é considerada fundamental, indicou a necessidade de implementação de novas práticas de revisão da atividade governamental, com base nas experiências desenvolvidas por outros órgãos de controle, especialmente na esfera federal (TCU e CGU).

Nesse sentido, foi estabelecido no Órgão B que, a partir do segundo semestre de 2003, a unidade ou o objeto de análise dessas novas práticas de revisão da atividade governamental seriam os programas de Governo de seu Estado, denominando-as, inicialmente, de Avaliação de Programas.

Os dados qualitativos obtidos na entrevista realizada com os representantes do Órgão B evidenciaram que essas novas práticas de auditoria exercidas por esse órgão têm como principais focos:

- a) a identificação das oportunidades para diminuição de custos orçamentários e financeiros para a produção dos resultados, inclusive levando em conta aspectos econômicos associados à formação de preços dos correspondentes insumos;
- b) a avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia, o que depende da própria capacidade técnica da equipe de auditores encarregada da análise;
- c) a validação ou atestado quanto à precisão da informação oferecida pela organização auditada, inclusive pelo conhecimento e críticas prévias de determinadas inconsistências inter e intra-sistemas computadorizados que auxiliam o processo da gestão;
- d) a identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes, especialmente quanto à dependência de recursos financeiros de origem nacional, vinculados a critérios de uso e temporalidade, que podem influenciar a execução normal das ações dos programas; além dessa, outras restrições analisadas dizem respeito à competência técnica das equipes que executam os programas, às variáveis não controláveis de ordem climática e aos requisitos de logística de funcionamento;
- e) a formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão, inclusive quanto a aspectos administrativos da gestão dos programas, como o perfil profissional dos gestores e as boas práticas da gestão que merecem ser disseminadas; e
- f) a avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais, ressaltando que ela está associada às atividades que são exercidas pelos órgãos onde o programa é executado.

Quanto à abrangência da avaliação, a entrevista realizada com os representantes do Órgão B indicou, principalmente, a presença das seguintes características nas novas atividades de auditoria praticadas:

- a) aspectos de operações governamentais ou de terceiros, como gestor, executor e público-alvo dos programas de Governo;
- b) todos os aspectos, inclusive alguns pontualmente selecionados, do desenho, da organização e da operação do Programa, inclusive quanto a eventuais

dificuldades na compreensão do processo de execução, o que pode indicar necessidades de melhorias do correspondente desenho;

- c) impacto no desempenho das funções administrativas, as informações geradas pelas medidas de desempenho e sistemas de relatórios, via análise das carências de ordem de pessoal e de material e o correspondente impacto no desempenho do Programa; e
- d) aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas, na medida em que o programa é executado fora do secretaria responsável maior por sua gestão, ou ainda quando é executado em outra organização, o que pode impactar sua execução.

Finalmente, ficou evidenciado que a modalidade predominante de revisão das atividades governamentais adotada pelo Órgão B é a própria auditoria e está fundamentada em etapas de seleção dos programas a serem auditados, seguida do estabelecimento do que será auditado sob a forma institucional, ou de conformidade, e da escolha das ações dos programas selecionados que serão avaliados sob a modalidade de auditoria de desempenho.

6.6.6.3 Categorização do Órgão C

Dentre as competências formais e institucionais atribuídas ao Órgão C, destacam-se: realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e demais sistemas administrativos e operacionais no âmbito do Poder Executivo do Estado; examinar a oportunidade e economicidade do custo ou da despesa; avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias; e auditar e avaliar a execução dos programas de Governo, quanto ao atingimento das metas e objetivos estabelecidos.

Adicionalmente, a busca do Governo do Estado por exercitar a gestão por resultados contribuiu para criação de uma ambiência de avaliação, permitindo a comparação entre metas previstas e executadas, conforme regiões, programas, ações e níveis de gastos, e se constituiu em elemento facilitador para implementação de novas práticas de revisão da atividade governamental, apoiada pela determinação do Tribunal de Contas do Estado nesse sentido e o conhecimento das experiências implementadas pelo TCU.

Assim, o Órgão C iniciou em meados do ano de 2003 a execução de atividades de auditoria de desempenho, tendo como unidade ou o objeto de análise os órgãos de Governo onde os programas são executados.

Considerando a entrevista realizada no Órgão C, os dados qualitativos obtidos indicaram que as novas práticas de auditoria exercidas por esse órgão possuem os seguintes focos principais:

- a) a avaliação do impacto das políticas públicas e a avaliação da efetividade de um programa, de forma restrita à verificação do cumprimento das metas e das razões pelas quais eventualmente elas não foram alcançadas, o que está mais associado ao conceito de eficácia;
- b) a avaliação da capacidade de a organização atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia, também de forma vinculada aos aspectos relativos ao conceito de eficácia;
- c) a validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado, considerando a verificação da consistência entre os principais sistemas computadorizados utilizados para registro dos dados orçamentários e financeiros de execução dos programas, via cruzamento de informações entre sistemas e checagem dos dados fornecidos pelos órgãos auditados à Secretaria do Planejamento;
- d) a identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes, a partir da análise dos quadros de execução orçamentária dos programas, sendo efetuadas abordagens quantitativas e qualitativas sobre esses riscos e indicadas as metas que poderão não ser alcançadas em razão da ocorrência de interrupções; e
- e) a avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais, de forma restrita às entidades que possuem essa definição de natureza estratégica, embora o cumprimento dos objetivos atribuídos legalmente seja verificado.

Já com relação à abrangência da avaliação, os representantes do Órgão C indicaram as seguintes principais características nas práticas de auditoria adotadas:

- a) os aspectos de operações governamentais ou de terceiros, verificados especialmente quanto aos programas e correspondentes ações executados em parceria com terceiros; e

- b) os aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas relacionados aos sistemas vinculados aos programas ou às respectivas ações selecionadas.

Por último, relativamente à modalidade predominante de revisão das atividades governamentais adotada pelo Órgão C, conforme a entrevista realizada, pode ser auditoria, inspeção e pesquisa, dependendo das técnicas e procedimentos de auditoria a serem executados durante a atividade.

6.6.6.4 Síntese e Validação dos Tipos de Auditorias de Desempenho e Correspondentes Dimensões-Chaves

Em síntese, apresentam-se no quadro 12 as características das dimensões-chaves identificadas como presentes nas práticas de auditoria de desempenho pesquisadas, considerando a modelagem apresentada por Barzelay (2002), seguindo-se alguns comentários de conclusão.

Nada obstante, e considerando a categorização apresentada nas subseções 6.6.6.1 a 6.6.6.3 e a síntese demonstrada no quadro 12, conclui-se que as práticas de auditoria de desempenho realizadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno não possuem todas as características relativas às dimensões-chaves previstas na tipologia definida por Barzelay (2002) que permitam sejam classificadas de forma absoluta e integralmente associada a essa mesma modelagem, confirmando parcialmente o pressuposto estabelecido para este objetivo da pesquisa.

Na verdade, as práticas pesquisadas apresentam características que as classificam parcialmente em cada uma das dimensões, como, por exemplo, no caso do foco do trabalho definido pelo Órgão A, que apresenta a característica de avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia limitada ao atingimento de objetivos sobre os quais se disponha de indicadores, sem discutir a validade deles, e restrito às ópticas da economia e eficiência. Assim, o tipo de auditoria correspondente a essa característica da dimensão foco do trabalho seria a auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, porém restrito às avaliações de economia e eficiência.

No caso do Órgão B, exemplo dessa incompletude é evidenciada, também na dimensão do foco do trabalho, na característica de identificação dos principais riscos de

interrupção do programa e suas fontes restritos a critérios de uso e temporalidade que podem influenciar a execução normal das ações dos programas, o que torna o tipo de auditoria correspondente – avaliação de risco, limitado a esses dois critérios de risco.

Dimensões Chave	Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno		
	A	B	C
Foco das Atividades	<ul style="list-style-type: none"> - identificação das oportunidades para diminuição de custos financeiros para a produção dos resultados; - avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia; - validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado; - identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes; - formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão; - avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais. 	<ul style="list-style-type: none"> - identificação das oportunidades para diminuição de custos financeiros para a produção dos resultados; - avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia; - validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado; - identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes; - formulação de normas específicas para a melhor prática da gestão; - avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais. 	<ul style="list-style-type: none"> - avaliação do impacto das políticas públicas e a avaliação da efetividade de um programa; - avaliação da capacidade de a organização auditada atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia; - validação ou atestado da precisão das informações fornecidas pelo Órgão Auditado; - identificação dos principais riscos de interrupção do programa e suas fontes; - avaliação da capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais.
Abrangência da Avaliação	<ul style="list-style-type: none"> - aspectos de operações governamentais ou de terceiros; - aspectos selecionados do desenho e da operação do programa - impacto no desempenho das funções administrativas; - aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas. 	<ul style="list-style-type: none"> - aspectos de operações governamentais ou de terceiros; - todos os aspectos, inclusive alguns pontualmente selecionados, do desenho, da organização e da operação do programa; - impacto no desempenho das funções administrativas; - informações geradas pelas medidas de desempenho e sistemas de relatórios; - aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas. 	<ul style="list-style-type: none"> - aspectos de operações governamentais ou de terceiros; - aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas.
Unidade ou Objeto de Análise	um programa, um sistema, um processo, uma área de um órgão ou uma unidade descentralizada de um órgão	programas de governo	órgãos de Governo onde os programas são executados
Modalidade de Revisão	auditoria, inspeção e pesquisa	Auditoria	auditoria, inspeção e pesquisa

Quadro 12 – Síntese das Categorias das Práticas de Auditoria de Desempenho Exercidas Pelos Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno Pesquisados

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nas respostas da pesquisa realizada

E no Órgão C essa situação se revela, ainda considerando a dimensão do foco do trabalho, de modo mais contundente, na característica de avaliação do impacto das políticas públicas e da efetividade de um programa, que é restrito à verificação do cumprimento das metas e das razões pelas quais eventualmente elas não foram alcançadas, o que está mais associado ao conceito de eficácia e não de efetividade. Desta forma, a auditoria de efetividade de programa relatada não abordaria em sua execução aspectos específicos sobre mudança de certa realidade econômica ou social.

Embora reconhecendo as lacunas existentes, todavia, mas com o intuito de formular uma conclusão que apresente o significado mais próximo entre a diversidade de extensão e profundidade das características observadas nas práticas exercidas em cada um dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno e as especificadas por Barzelay (2002) para cada uma das dimensões associadas à tipologia de auditorias, registra-se no quadro 13 proposta de classificação.

Tipos de Auditoria	Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno		
	A	B	C
Auditoria de Eficiência	X	X	
Auditoria de Efetividade de Programa			X
Auditoria de Capacidade de Gerenciamento de Desempenho	X	X	X
Auditoria de Informações de Desempenho	X	X	X
Avaliação de Risco	X	X	
Revisão da Melhor Prática de Gestão	X	X	
Revisão Geral da Gestão	X	X	X

Quadro 13 – Proposta de Classificação das Atividades de Auditoria de Desempenho Exercidas Pelos Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno, conforme a Tipologia Estabelecida por Barzelay (2002)

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nas respostas da pesquisa realizada

As células preenchidas com “X” no quadro 13 indicam que as práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos correspondentes órgãos estaduais brasileiros de controle interno possuem características que as aproximam das definições de Barzelay (2002), para cada um dos tipos de auditoria registrados.

As células não preenchidas, por sua vez, indicam que os órgãos estaduais brasileiros de controle interno não exercem práticas de auditoria de desempenho que possam ser associadas aos tipos de auditoria definidos por Barzelay (2002).

Acrescente-se que essa proposta de classificação está suportada no fato de que as práticas de auditoria de desempenho pesquisadas são relativamente recentes, com exceção das

implementadas pelo Órgão A, iniciadas em 1998, indicando essas características evidenciadas como não completamente correspondentes às especificadas por Barzelay (2002), porém, representativas de um processo que se encontra em estágio de aprendizado constante cuja continuidade possivelmente contribuirá para amadurecimento das práticas e aperfeiçoamento das próprias atividades de auditoria exercidas.

6.7 Principais Resultados

São registradas nesta seção as informações obtidas junto aos órgãos estaduais brasileiros de controle interno sobre os principais resultados até agora em função do exercício de práticas de auditoria de desempenho, o que está associado ao quinto objetivo específico deste trabalho.

Esse objetivo pressupõe que as práticas de auditoria de desempenho exercidas já permitiram alcançar resultados que evidenciam o melhor funcionamento do Governo, na percepção dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, especialmente em termos de verificação de como os recursos públicos são geridos e utilizados para alcance dos resultados governamentais esperados.

Cumprir evidenciar que, em geral, os resultados ou produtos dos trabalhos de auditoria de desempenho são apresentados sob a forma de relatórios que contêm a descrição das ocorrências observadas, suas causas, efeitos e recomendações ou orientações para prevenção ou correção.

Desta forma, esses documentos e as respostas e manifestações apresentadas pelos órgãos auditados correspondem à principal fonte e objeto de avaliação dos resultados dos trabalhos de auditoria de desempenho.

Os resultados estão classificados em três tipos: i) sistemática de monitoração, medição e avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizadas; ii) efeitos e desdobramentos provocados nas atividades de auditoria e de controle interno em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho; e iii) efeitos e a desdobramentos provocados nas atividades e funcionamento do Governo em consequência da implementação das práticas de auditoria de desempenho.

As informações relatadas estão dispostas nas subseções a seguir, ordenadas sequencialmente por: classificação dos tipos de resultados e órgãos visitados.

6.7.1 Monitoração, Medição e Avaliação do Resultado dos Trabalhos

Nesta subseção, exibem-se os resultados relativos à sistemática de monitoração, medição e avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados, classificados pelos órgãos estaduais de controle interno visitados.

6.7.1.1 O Órgão A

Os representantes do Órgão A explicaram que o monitoramento e a avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados são efetuados quando da realização de outra atividade de auditoria no mesmo objeto ou unidade de análise, e que é muito difícil estabelecer medidas quantitativas, embora reconheçam que indicadores são essenciais para essa atividade.

Essa forma de atuação decorre do fato de que não há definição de sistemática de monitoramento e avaliação, motivo pelo qual os órgãos auditados apresentam manifestações às recomendações apresentadas em relatório de auditoria de forma não padronizada, existindo respostas sintéticas e respostas extensas, agradecimentos e questionamentos sobre as recomendações apresentadas.

Por isso, exprimiram os agentes entrevistados, chegou-se à conclusão de que o próximo trabalho de auditoria é que permitirá a avaliação dos resultados dos trabalhos de auditoria anteriores e que as respostas apresentadas serão tratadas nessa próxima atividade.

A condição única em que a resposta é tratada imediatamente é quando a posição técnica relatada pelo auditor é questionada pelo Órgão Auditado. Por exemplo: se o auditado responde que o auditor apresentou uma constatação que não procede, então isso é verificado e, se procedente o argumento, leva o assunto a uma revisão.

Além disso, os entrevistados do Órgão A registraram que não é também possível medir quantitativamente o efeito de um trabalho de auditoria que recomenda ou orienta quanto à possibilidade de elevação da eficiência no uso dos recursos financeiros, porque não é estabelecida uma associação entre os ganhos ou economias alcançadas e as correspondentes recomendações de auditoria apresentadas.

6.7.1.2 O Órgão B

Os representantes do Órgão B relataram que, em alguns casos, no ano seguinte ao da realização da auditoria de desempenho, os técnicos retornam ao Órgão Auditado e verificam a adoção das medidas recomendadas. Para os demais casos, a análise da implementação das recomendações decorre das respostas apresentadas pelos gestores dos programas auditados, de informações sobre avaliação dos programas e de outras informações veiculadas nos *media* e obtidas junto a outras fontes de informações.

Os entrevistados expressaram que há dificuldades para a realização de monitoramento, medição e avaliação dos resultados das auditorias de desempenho em função de aspectos de natureza física e organizacional, como a mudança dos gestores de órgãos e de programas, por exemplo.

6.7.1.3 O Órgão C

Os representantes do Órgão C registraram que a atividade de monitoramento e avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados é efetuada a partir do acompanhamento da implementação das recomendações apresentadas, mas sem a geração de indicadores quantitativos ou qualitativos correspondentes.

Além disso, o estabelecimento de medidas quantitativas para avaliar o resultado do trabalho de auditoria é efetuado apenas pela contagem e indicação percentual dos tipos de certificados e pareceres emitidos pelo Órgão C às prestações de contas que fazem parte do objeto de análise das auditorias.

Acrescentaram que está sendo desenvolvido um sistema computadorizado que viabilizará o gerenciamento de todos os ciclos de auditoria e que possibilitará o exercício de melhor monitoramento, medição e avaliação dos resultados dos trabalhos de auditoria de desempenho.

6.7.2 Efeitos e Desdobramentos Provocados nas Atividades de Auditoria e de Controle Interno

Nesta subseção apresentam-se os resultados relativos aos efeitos e desdobramentos provocados nas atividades de auditoria e de controle interno em função da

implementação das práticas de auditoria de desempenho, classificados pelos órgãos estaduais de controle interno visitados.

6.7.2.1 O Órgão A

Quanto aos efeitos e desdobramentos verificados nas atividades de auditoria e controle interno por conta da implementação de práticas de auditoria de desempenho, os representantes do Órgão A registraram que uma das conseqüências foi a mudança na estrutura organizacional da Auditoria Geral do Estado.

Antes havia uma coordenação de auditoria para a Administração pública direta e outra para a indireta e isso indicava fragmentação na abordagem das atividades, porque, por exemplo, uma auditoria na Secretaria da Educação era realizada por uma coordenadoria e uma auditoria em uma universidade estadual era realizada por outra coordenadoria.

Outro efeito reportado pelos agentes entrevistados está relacionado ao conteúdo dos relatórios produzidos. Observou-se que a contribuição atual dos relatórios é considerada bem maior do que a propiciada pelos produzidos antes das práticas de auditoria de desempenho, porque a abordagem sistêmica e por processos é mais efetiva do que por ocorrências contingentes.

Os entrevistados entendem também que a credibilidade dos relatórios produzidos aumentou porque cresceu a demanda externa por trabalhos específicos de auditoria, evidenciando que os órgãos auditados passaram a estar mais convencidos quanto ao que é relatado e recomendado. O atendimento dessas solicitações tem, inclusive, implicado revisão da programação anual de atividades do Órgão A, impossibilitando seu cumprimento integral.

A cultura organizacional do Órgão A também foi afetada e o perfil profissional dos auditores aprimorado ao longo do tempo em que as práticas de auditoria de desempenho são realizadas. Nesse sentido, segundo relatado, atualmente a equipe do Órgão A entende que somente a realização de atividades de auditoria de conformidade não traz efetividade ao seu trabalho. Dizem que é preciso ir ao campo conversar com os beneficiários da ação governamental, conhecer o ambiente afetado por tal ação, sentir pessoalmente como as mudanças acontecem.

Esses posicionamentos revelam mudanças quanto a crenças e valores relativos à forma de atuação e às competências profissionais necessárias ao exercício de atividades de auditoria de desempenho.

6.7.2.2 O Órgão B

Já os entrevistados do Órgão B mencionaram que a adoção das práticas de auditoria de desempenho enriqueceu as competências de toda a equipe. As metodologias de auditoria institucional, ou de conformidade, deixavam as equipes muito distantes dos resultados das ações e dos programas de governo. As novas práticas de auditoria de desempenho levam os auditores a conversar com o público-alvo e com a sociedade, visitar as obras e conversar com os gerentes de programas.

Conforme relatado, esses fatos foram considerados muito importantes e ajudaram a mudar o comportamento profissional e a própria forma de como enxergar o trabalho. Registraram também que houve diminuição das resistências internas à auditoria de desempenho, à medida que as mudanças de abordagem de auditoria de conformidade para de desempenho avançaram.

Além disso, os treinamentos propiciados permitiram o esclarecimento de muitas dúvidas que as equipes tinham e transformaram a visão acadêmica em técnicas e procedimentos que foram incorporadas às práticas dos auditores. Esses treinamentos também permitiram, segundo os representantes do Órgão B, que os auditores interagissem com os gerentes de programas em mesmo nível de conhecimento sobre o processo da gestão por programas.

6.7.2.3 O Órgão C

De acordo com os entrevistados, as mudanças verificadas no Órgão C em função da adoção de práticas de auditoria de desempenho são, sobretudo, de ordem cultural. Os auditores antes enxergavam a organização pela maneira como esta executava os procedimentos. Atualmente, conforme assinalado pelos agentes, “procuram observar o que os órgãos têm que fazer para realizar bem o que precisa ser feito”. Antes se priorizava o aspecto legal e hoje o entendimento quanto à missão do órgão e ao cumprimento de suas atribuições.

Os relatórios de auditoria ficaram mais ricos, mais abrangentes, porque antes eram quase totalmente compostos de informações contábeis e atualmente abordam mais

assuntos respeitantes a ações e seus resultados, sendo que os aspectos de legalidade foram inseridos na nova abordagem.

6.7.3 Efeitos e Desdobramentos Provocados nas Atividades e Funcionamento do Governo

São apresentados nesta subseção são apresentados os resultados relativos aos efeitos e desdobramentos provocados nas atividades e funcionamento do Governo em função da implementação das práticas de auditoria de desempenho, classificados pelos órgãos estaduais de controle interno visitados, cada qual de per se.

6.7.3.1 O Órgão A

Os representantes do Órgão A informaram que não possuem registros relativos a aspectos e variáveis quantitativas que possam evidenciar os efeitos e desdobramentos provocados nas atividades e funcionamento do Governo em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho.

Os agentes entrevistados registraram que há percepções positivas evidenciadas pelas demandas apresentadas, especialmente por parte das secretarias onde a atuação do Órgão A é mais presente. Essas secretarias são as que detêm competências legais que alcançam toda a estrutura do Governo e que gerenciam os sistemas corporativos do Estado.

Acrescentaram que essas demandas só não são maiores porque o Órgão A ainda não consegue mostrar tudo do que é capaz, haja vista que possui restrições na realização de atividades de *endomarketing*.

6.7.3.2 O Órgão B

No Órgão B, segundo os entrevistados, percebe-se que os principais efeitos de mudanças no Governo em razão das práticas de auditoria de desempenho estão relacionados a ajustes internos efetuados nos órgãos que gerem os programas, de acordo com as recomendações apresentadas nos relatórios.

Além disso, como havia casos em que os gerentes de programas não entendiam bem o que era um programa de governo e não detinham conhecimento sobre o correspondente assunto, os trabalhos de auditoria de desempenho destacaram essas situações e orientaram mudanças para solucioná-las.

6.7.3.3 O Órgão C

Os entrevistados do Órgão C registraram o entendimento de que ainda não é possível perceber os efeitos causados na estrutura de funcionamento de Governo em razão das práticas de auditoria de desempenho. Consideraram que ainda é cedo para perceber esses efeitos em nível de Governo e que as mudanças observadas são muito contingenciais e não permitem generalização.

6.7.4 Síntese e Validação dos Principais Resultados

Conforme relatado na subseção 6.7.1, no que diz respeito a monitoração, medição e avaliação por parte dos órgãos de controle interno quanto ao resultado dos seus trabalhos de auditoria de desempenho, não foram registradas evidências de modificações de realidade de funcionamento dos governos decorrentes da execução desse processo, especialmente em termos de verificação de como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais esperados.

Uma das razões para tanto decorre do fato de que os sistemas internos que viabilizariam e operariam essas atividades e rotinas de monitoração, medição e avaliação ainda são incipientes, restritos à análise de manifestações dos órgãos auditados, verificação quanto à adoção de recomendações em auditorias posteriores e utilização limitada de indicadores de desempenho das atividades de auditoria, restritas a poucos aspectos quantitativos, incapazes de captar e relatar mudanças eventualmente ocorridas no funcionamento dos governos.

Além disso, são resumidas a seguir as situações evidenciadas na subseção 6.7.2, que se relacionam aos efeitos e desdobramentos provocados nas atividades de auditoria e de controle interno em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho e que provocaram mudanças na realidade de funcionamento dos governos:

- a) mudança na estrutura organizacional do órgão de controle interno, favorecendo a visão não fragmentada das atividades de Governo;
- b) modificação com melhoria da qualidade e do conteúdo dos relatórios produzidos, dada a nova abordagem de visão sistêmica, que focam os processos em vez de ocorrências contingenciais e priorizam assuntos que dizem respeito a ações e seus resultados, complementados pela inserção de aspectos legais;

- c) aumento da credibilidade dos relatórios produzidos, mais convincentes quanto ao que é relatado e recomendado, implicando aumento da demanda dos órgãos de Governo por trabalhos de auditoria de desempenho;
- d) modificação da cultura interna e do perfil profissional, evidenciando que a equipe atualmente entende que somente a realização de atividades de auditoria de conformidade não traz efetividade ao trabalho de auditoria e que é preciso ir ao campo conversar com os beneficiários da ação governamental, conhecer o ambiente afetado por essa ação, sentir pessoalmente como as mudanças acontecem para emitir opinião mais abalizada. Os auditores passaram a enxergar a organização pelo que deve fazer para realizar bem o que precisa ser feito, priorizando o entendimento quanto à missão do órgão e ao cumprimento de suas atribuições; e
- e) elevação das competências da equipe, pelo exercício de práticas de auditoria de desempenho que levam os auditores a conversar com o público-alvo e com a sociedade, visitar as obras e conversar com os gerentes de programas.

Em terceiro lugar, não foram relatadas evidências, na subseção 6.7.3, de que as práticas de auditoria de desempenho implementadas tenham provocado efeitos e desdobramentos nas atividades de Governo nem mudanças na realidade de seus funcionamentos, especialmente em termos de uso dos recursos públicos para o alcance dos resultados governamentais esperados.

Na verdade, foram registradas apenas percepções em relação às secretarias sistêmicas – as que alcançam toda a estrutura do Governo, dado que a atuação do órgão de controle interno é mais intensa nessas secretarias.

Outro indicativo dessas percepções diz respeito a mudanças nos órgãos que gerem os programas, em função de ajustes internos decorrentes das recomendações apresentadas e casos em que os responsáveis pela gestão dos programas passaram a entender melhor o que esse processo da gestão significa.

Por último foi registrado o entendimento de que ainda não é possível perceber os efeitos causados na estrutura de funcionamento de Governo em razão das práticas de auditoria de desempenho.

Pode-se concluir, como registrado por um dos entrevistados, que ainda é cedo para perceber os efeitos das auditorias de desempenho na realidade de funcionamento dos governos, até porque o que há são percepções de mudanças circunstanciais, as quais não permitem qualquer generalização, embora em um dos órgãos visitados as atividades de auditoria de desempenho já façam parte da rotina de Administração pública do Estado há mais de quatro anos.

Essas situações permitem inferir que o pressuposto estabelecido para o objetivo tratado nesta subseção pode ser considerado válido parcialmente porque não foram apresentadas evidências de como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais esperados.

6.8 Elementos para Configuração de um Modelo de Auditoria de Desempenho

Nas seções 6.3 a 6.7 foram caracterizadas as experiências de auditoria de desempenho implementadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, de acordo com os objetivos específicos definidos para este trabalho, assim como demonstradas as validades dos correspondentes pressupostos estabelecidos.

Além disso, dado o procedimento metodológico definido para esta pesquisa, e considerando como referência e parâmetro de comparação os conceitos sobre modelos de auditoria de desempenho concebidos por Barzelay (2002), a partir de estudo sobre pesquisa realizada pela OCDE junto a órgãos de controle externo de alguns de seus países-membros, foi possível analisar, categorizar e sintetizar as principais características dessas práticas de auditoria de desempenho.

Serão identificados nesta seção os elementos que poderão ser utilizados para configuração de modelo – conceitual e prático – adaptado ao contexto brasileiro, para as práticas de auditoria de desempenho, o que corresponde ao objetivo geral deste trabalho.

A importância da atividade de auditoria de desempenho no contexto de novos padrões de Administração pública, os quais têm em vista a geração de mudanças efetivas nas realidades econômicas e sociais, implica a necessidade de estabelecimento de elementos para configuração de um modelo dessa modalidade de auditoria que possa ser utilizado como referência para construção de modelos específicos para cada órgão de controle interno estadual brasileiro.

Nesse sentido, é possível estabelecer que a identificação de elementos para configuração de um modelo de auditoria de desempenho está associada não só aos aspectos conceituais e bibliográficos levantados, como também às práticas que já vêm sendo exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, inclusive considerando as motivações e os elementos facilitadores para implementação, de acordo com os dados levantados, analisados, categorizados e sintetizados neste capítulo.

Por oportuno, e de acordo com Ferraz (2006), torna-se importante registrar que o conceito de modelo está associado à constituição de “um conjunto congruente de definições acerca de uma missão ou concepção ampla” de uma organização, propiciando uma “base filosófica, conceitual e instrumental” para a gestão organizacional e com a finalidade de contribuir para os correspondentes resultados.

Ainda segundo Ferraz (2006), esse conjunto de artefatos pode estar representado “por uma estrutura e pela dinâmica organizacionais, por um elenco mais ou menos articulado de processos e instrumentos de gestão e mediado por um complexo de relações e de comportamentos no trabalho”.

Diante do exposto, são apresentados a seguir comentários acerca de nove aspectos considerados como elementos a serem definidos previamente para configuração de um modelo das atividades de auditoria de desempenho nos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, observando as realidades legais e institucionais de cada Estado e as configurações internas das correspondentes administrações públicas.

6.8.1 Diretrizes Gerais para a Auditoria Governamental

Do ponto de vista teórico, é necessário o estabelecimento das diretrizes gerais sobre as práticas de auditoria governamental, dando especial atenção à modalidade de auditoria de desempenho. As premissas para essa definição se referem à clareza quanto à abordagem relativa à eficiência e economicidade na utilização de recursos, à eficácia na disponibilização de produtos e serviços públicos e à efetividade na modificação de uma realidade econômica e social.

Entende-se que esse processo é longo e requer o aprofundamento de estudos sobre o tema, considerando a necessidade de aplicação do que já foi estabelecido por organizações

internacionais, porém levando em conta a realidade nacional, assim como a própria função e competência legal dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

6.8.2 Arcabouço Institucional

No que diz respeito ao aspecto institucional, os princípios estabelecidos constitucionalmente quanto à função de controle na Administração pública brasileira constituem-se ponto de partida irreversível. Cabe, agora, em cada um dos estados da Federação, a aplicação desses princípios quanto à alocação de estrutura, atribuições e recursos necessários para que a função de controle interno possa ser exercida de acordo com os preceitos constitucionais, especialmente no que diz respeito às novas modalidades de revisão governamental refletidas na auditoria de desempenho.

A organização do controle interno com essa perspectiva requer, adicionalmente, que os governos estaduais efetivamente passem a exercer novos modelos da gestão pública, voltados para o atendimento das necessidades da sociedade, numa abordagem menos burocrática e mais voltada para resultados, até porque alguns dos instrumentos necessários já estão institucionalizados, como é o caso dos planos plurianuais e da gestão por programas.

6.8.3 Questões Estratégicas de Implementação

A implementação de práticas de auditoria de desempenho está associada às respostas para questões de natureza estratégica. Essas questões se referem a aspectos relacionados a:

- a) como realizar as auditorias de desempenho;
- b) como definir os critérios a serem utilizados na execução das auditorias de desempenho;
- c) quais os níveis de flexibilidade que podem ser adotados nas auditorias de desempenho, em termos de abrangência e de características dos critérios estabelecidos e responsabilidade pela definição dos critérios;
- d) qual a compatibilidade com as doutrinas e diretrizes da gestão pública por resultados adotada pela Administração pública;
- e) qual o reconhecimento das relações de poder e de conflito entre os órgãos que compõem a esfera de Administração pública onde a unidade de auditoria está localizada; e

- f) qual a legitimidade do órgão de auditoria em termos de valores técnicos e institucionais relativamente à imparcialidade, à função de apoio ao controle externo, à função de orientação corretiva e preventiva às unidades objeto de auditoria e à função de avaliação dos sistemas de controle interno implantados.

As respostas a questões de natureza estratégica devem ainda levar em conta a noção de que os órgãos auditados possuem expectativas quanto à agregação de valor dos trabalhos de auditoria de desempenho e o fato de que é necessário que o órgão de auditoria não se envolva institucionalmente com as controvérsias de natureza política.

6.8.4 Qualificação e Capacitação dos Auditores

Outro elemento a ser considerado para a configuração desse modelo diz respeito à qualificação e capacitação do quadro de profissionais que atuarão nessa nova modalidade de auditoria. É fundamental que a multidisciplinaridade de conhecimentos esteja presente na composição das equipes de auditores, que as habilidades próprias de um trabalho que requer dinamismo e flexibilidade sejam aprimoradas e que as atitudes de abertura para percepção, aceitação e prática de novos modelos mentais sejam adquiridas ou aprimoradas.

Nesse sentido, por exemplo, as equipes de auditores devem ser constituídas por profissionais com formação acadêmica e experiência profissional que considerem áreas de conhecimento, tais como Contabilidade, Economia, Administração, Direito, Sociologia e Geografia, dentre outras

Além disso, os auditores devem atuar de maneira muito habilidosa na condução das entrevistas e aplicação dos questionários porque os respondentes ou beneficiários de um programa de Governo são, normalmente, pessoas muito simples, humildes e desconfiadas.

6.8.5 Confiança Mútua na Relação entre Auditor e Auditado

O estabelecimento de relacionamento de confiança com os auditados é outro ponto essencial e que não pode ser esquecido. Nesse tipo de trabalho de auditoria, mais do que nas auditorias de conformidade, a proximidade e uma certa cumplicidade devem existir entre auditores e auditados. Na verdade, a auditoria de desempenho muitas vezes parecerá um trabalho de consultoria efetuado por profissionais que fazem parte da mesma estrutura de Governo, embora seja realizado com a utilização de técnicas e procedimentos próprios de auditoria.

6.8.6 Estruturação do Processo de Monitoramento e Avaliação

O monitoramento e a avaliação dos trabalhos realizados não devem ser esquecidos. A estruturação de indicadores de monitoramento dos resultados decorrentes das auditorias de desempenho realizadas deve ser objeto de atenção constante e permitir a retroalimentação do processo, visando ao seu aperfeiçoamento contínuo.

A visibilidade do efeito dos trabalhos de auditoria só ocorrerá se o monitoramento e avaliação forem partes integrantes da rotina da auditoria. As modificações, inclusive no nível e na qualidade da utilização dos recursos públicos, só se farão tangíveis com a realização de monitoramento e avaliação dos resultados dos trabalhos de auditoria.

6.8.7 Clientes dos Trabalhos de Auditoria de Desempenho

A definição de quem são os clientes dos resultados dos trabalhos de auditoria de desempenho também deve ser considerada como elemento para configuração de um modelo dessa modalidade de auditoria, inclusive porque está associada aos demais elementos há pouco mencionados.

Com efeito, considerando que os órgãos estaduais brasileiros de controle interno fazem parte da função de controle interno na Administração pública e que são subordinados diretamente ao chefe do Poder Executivo ou a um secretário de Estado, é de se esperar que os principais clientes sejam justamente esses agentes públicos, além dos próprios responsáveis pela gestão dos órgãos ou entidades objeto das atividades de auditoria.

Por outro lado, os órgãos de controle interno, também em razão de previsões legais, atuam de forma “colaborativa” com o órgão que exerce a função de controle externo. Nesse sentido, far-se-á necessário estabelecer a forma como essa cooperação se realizará, por meio de que instrumentos e em que periodicidade, por exemplo.

Além disso, dada a forma como o modelo da gestão pública é exercido, é necessário especificar também se a sociedade em geral (ou seus representados) se constituirá em clientes diretos dos resultados das auditorias de desempenho realizadas.

6.8.8 Identidade e Maturidade Institucional do Órgão de Controle Interno

A identidade e a maturidade institucional dos órgãos de controle interno também deverão ser levados em conta como elemento para configuração de um modelo para práticas

de auditoria de desempenho, haja vista a diversidade e o pouco tempo de existência dessas atividades em cada órgão de controle interno, o que foi observado pela própria pesquisa empreendida para realização deste trabalho.

Infere-se que os órgãos estaduais brasileiros de controle interno que exercem essas atividades há mais de três anos possuem conhecimento e experiência que os qualificam a melhor realizar essas atividades do que os que a praticam há menos tempo.

A aceitação, apoio e credibilidade quanto a esse tipo de auditoria, inicialmente por parte dos próprios auditores e em seguida da parte dos órgãos ou entidades passíveis de serem auditadas, representam os níveis de facilitação ou dificuldade que implicam a adoção de medidas e procedimentos específicos a cada realidade.

A forma como os órgãos estaduais brasileiros de controle interno apresentam suas capacidades e competências quanto à realização das atividades de auditoria de desempenho, inclusive quanto ao que pode ser realizado, provocará efeitos internos de ordem mercadológica que contribuirá para fortalecimento da identidade e maturidade institucional do órgão.

6.8.9 Características das Atividades de Auditorias de Desempenho

Outro elemento a ser considerado relativamente à configuração de um modelo destinado a estruturar as práticas de auditoria de desempenho está relacionado à definição, pelo menos, dos seguintes aspectos quanto à realização dessas atividades:

- a) foco da auditoria – estabelecimento de quais são os objetos ou unidades passíveis de avaliação sob essa modalidade de auditoria, em termos de processos, produtos e serviços públicos e resultados;
- b) área de abrangência ou de atuação – estabelecimento de quais são os objetos ou unidades passíveis de avaliação sob essa modalidade de auditoria, em termos de órgãos, programas, ações, projetos e atividades;
- c) critérios a serem utilizados – especificação de quais critérios de abordagem serão utilizados nos exames próprios das práticas de auditoria de desempenho, dentre os quais prevalecem a eficiência na utilização dos recursos, a eficácia na disponibilização dos produtos e serviços públicos e a efetividade dos resultados que alteram uma realidade econômica ou social;

- d) métodos e técnicas de realização dos trabalhos – definição de quais instrumentos e ferramentas serão aplicadas nas fases de planejamento, execução e elaboração de relatórios de auditorias de desempenho, especialmente considerando as características inerentes ao monitoramento, avaliação e pesquisa quanto ao objeto ou unidade de análise; e
- e) produtos dos trabalhos de auditoria – determinação do formato e do conteúdo dos relatórios de auditoria a serem produzidos, especialmente em termos de que variáveis e fatores serão objeto de relato, levando em conta os preceitos relativos à gestão pública por resultados, e da forma e prazo em que as orientações e recomendações apresentadas serão implementadas.

Os aspectos ora mencionados se referem a definições inerentes à realização de atividades de auditoria de desempenho, em suas três principais fases – planejamento, execução e elaboração de relatórios.

6.9 Oportunidades de Melhoria

São mostrados nesta seção são apresentadas as principais oportunidades de melhoria registradas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno visitados, haja vista a necessidade de aprimoramento das correspondentes práticas de auditoria de desempenho.

6.9.1 O Órgão A

Os representantes do Órgão A citaram os seguintes aspectos como oportunidades de melhoria para as práticas de auditoria de desempenho implementadas:

- a) normatização das diretrizes para as práticas de auditoria governamental interna por parte de algum órgão institucionalmente reconhecido, ou pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno - FNCI;
- b) estruturação de área técnica interna para dar suporte às coordenadorias de auditoria, inclusive quanto ao estabelecimento de padrões de procedimentos e de comunicação;
- c) aprimoramento dos indicadores sobre os trabalhos de auditoria disponíveis: quantidade de auditorias realizadas; prazos médios de auditorias realizadas; e quantidade de atendimento de demandas externas. É necessário aprender a medir financeiramente o resultado do trabalho de auditoria, evidenciando o

- ganho, demonstrando-o, circunstanciando-o, e não o apresentando de forma genérica;
- d) aprimoramento da estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo, abrangendo as secretarias setoriais;
 - e) implementação de projetos para complementar o desenvolvimento dos sistemas de informações gerenciais do Estado;
 - f) implantação de indicadores de desempenho de resultados na estrutura e modelo da gestão do Estado; e
 - g) elevação da quantidade de auditores, pois, segundo dados de estudos da Secretaria Federal de Controle, para cada R\$100 milhões auditados, é necessário um auditor, o que significa uma necessidade de cerca de 100 profissionais no Órgão A.

6.9.2 O Órgão B

De acordo com os representantes do Órgão B, foi apresentada a seguinte posição quanto às oportunidades de melhoria para as práticas de auditoria de desempenho implementadas:

- b) elevação do monitoramento e acompanhamento, por parte do próprio Órgão B e por parte dos gestores dos programas;
- c) elevação da visibilidade como meio de obtenção de mais aceitação do trabalho realizado;
- d) redução de barreiras para avanço no trabalho, como a diminuição do personalismo, desvinculando pessoas de processos, e a elevação da qualidade dos relatos, primando pelas técnicas jornalísticas;
- e) definição das diretrizes por parte de uma espécie de conselho de categoria profissional;
- f) maior conscientização por parte do auditor de que ele tem que atuar como profissional e como cidadão; e
- g) implantação de abordagens de auditoria relacionadas à avaliação da qualidade do serviço público prestado e seu desempenho analisado, tendo como objeto uma unidade organizacional e considerando os recursos, a estrutura e os sistemas disponíveis.

6.9.3 O Órgão C

Por último, os representantes do Órgão C apresentaram as seguintes propostas de sugestões de melhoria para as práticas de auditoria de desempenho implementadas:

- b) aumento do nível de qualificação dos técnicos, via execução de programas de treinamento específicos para os servidores dos órgãos auditados que atuam diretamente na condução dos programas de Governo, e para próprios auditores nos diversos temas em que se inserem os Programas auditados (saúde, energia etc.);
- c) melhoria do ambiente tecnológico para facilitar os processos de obtenção de dados, os processos da gestão dos ciclos de uma auditoria, a elaboração de relatórios, a comunicação com os órgãos e com as entidades;
- d) maior precisão na definição do que se pretende com essas práticas de auditoria de desempenho, inclusive para que os auditores entendam bem o que se espera do trabalho deles; e
- e) maior apoio institucional e priorização por parte do Governo do Estado para a função de controle interno, incluindo as práticas de auditoria de desempenho, independentemente da localização dessa função na estrutura organizacional governamental.

No próximo capítulo são apresentadas as considerações finais deste trabalho, incluindo a indicação de possibilidades para realização de outras pesquisas sobre esse tema.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nas considerações finais deste trabalho são apresentados registros referentes às conclusões relativas aos seus objetivos específicos, vis-à-vis seus correspondentes pressupostos, considerando o propósito primeiro de identificação de elementos para configuração de um modelo de auditoria de desempenho – conceitual e prático – adaptado ao contexto brasileiro, para as práticas de auditoria de desempenho.

Em seguida são lembrados aspectos relacionados ao tema desta pesquisa que poderão vir a ser objeto de realização de mais trabalhos deste tipo, considerando o fato de que ainda é muito recente, no Brasil, a adoção de práticas de auditoria de desempenho, por parte dos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

7.1 Conclusão

Registre-se inicialmente que as perspectivas da Administração pública estão associadas a desafios presentes no contexto socioeconômico e político do século XXI e incorporam os ensinamentos oriundos de todas as vivências experimentadas pela sociedade ao longo do tempo. As teorias e práticas das atividades da gestão baseadas nas idéias burocráticas weberianas não são de todo abandonadas nos novos modelos da gestão pública em implantação nos diversos países, assim como o aprendizado desses dois modelos será utilizado nas próximas experiências a serem desenhadas e implementadas.

Para os administradores públicos, o desafio será mais amplo porque ainda não estão totalmente preparados e não aprenderam completamente a lidar com essa realidade que está por vir, inclusive quanto às repercussões e responsabilidades sociais suas e das organizações em que atuam, as quais estão associadas ao papel de líder e ao exercício de liderança que cada vez mais se exigirá.

O aumento da diversidade das relações formais e informais com organizações integrantes dos setores privado e social, a ampliação das práticas de avaliação de desempenho individual e organizacional, o crescimento da autonomia das agências governamentais, o aumento da descentralização política, a elevação do nível de *accountability*, a consolidação do conceito de planejamento estratégico e das perspectivas de uma gestão contemporânea voltada para as necessidades de médio e longo prazo, são algumas das tendências que compõem o conjunto de desafios a ser ultrapassado pelos gestores públicos.

Além disso, o gestor público moderno atuará dando maior atenção ao cliente, entendido este como sendo o contribuinte e o usuário do serviço público, considerando que: i) o cliente é o elemento mais importante para qualquer atividade de Governo, além de ser a razão de sua existência; ii) a autoridade pública decorre de um consentimento da sociedade e está alicerçada em um mecanismo de delegação; e iii) a concorrência ao Governo está associada ao direito que a sociedade tem de, periodicamente, por meio de eleições, consentir que outras pessoas possam receber delegações de seus interesses, motivo pelo qual é responsabilidade dos eleitos manter o cliente (contribuinte e usuário) satisfeito.

Especificamente no Brasil, a implementação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, na década de 1990, inaugurou uma fase de modernização da Gestão pública, possuidora de caráter híbrido, decorrente da necessidade de adaptação das diversas experiências internacionais à realidade nacional e seus correspondentes desafios, como os referentes:

- a) ao deslocamento da instância federal para a municipal, caracterizando a descentralização, e da ação empreendida da União para os estados, destes para os municípios e em seguida para as comunidades, caracterizando uma migração do centro para a periferia;
- b) à valorização da atividade-fim em relação à atividade-meio, pela manutenção do médico no hospital ou posto de saúde e do professor na escola, por exemplo, diminuindo a importância da burocracia tradicional, ao envolvimento da sociedade na definição das prioridades e na construção dos planos, saindo do planejamento centralizado para o participativo;
- c) à evolução das práticas de controle baseado em papel, pareceres e documentos para o monitoramento e acompanhamento de resultados, caracterizando a mudança do controle formal para a avaliação de desempenho; e
- d) ao próprio amadurecimento do processo da gestão pública, em que os aspectos e critérios de natureza personalista ainda presentes nas relações mantidas entre pessoas e entre pessoas e organizações públicas dão lugar aos de natureza profissional, técnica e humanista, tendo em vista a superação dos demais desafios há instantes mencionados.

Nesse sentido, e em segundo lugar, relevante se torna mencionar o fato de que a função controle, parte integrante do processo da gestão pública, está associada à necessidade

que toda sociedade tem de possuir um conjunto de instrumentos ou mecanismos que lhe permita melhor coordenar suas necessidades sociais e econômicas.

Além de ser parte integrante do processo da gestão das organizações privadas e públicas que fazem uma sociedade, a função controle, no campo da Administração pública, é normalmente vinculada a um conjunto de regras componentes de um sistema jurídico estudado no campo do Direito Administrativo, sendo estabelecidos, no caso da Administração pública brasileira, diversos critérios de ordem legal que regem o assunto, sendo especialmente cuidado o denominado controle interno exercido pelo Poder público.

O relacionamento do controle interno previsto no âmbito da Administração pública brasileira, com algumas características inerentes a novos modelos da gestão pública que passaram a ser adotados pelos governos, passa a ocorrer em consonância com a correspondente evolução experimentada e com a adoção de novas práticas de avaliação de controles internos, mormente aquelas decorrentes da realização de atividades de revisão governamental por meio de auditorias, e pela definição de estruturas organizacionais e atribuições funcionais específicas.

Desta forma, e chegando ao terceiro ponto da análise, os modelos de auditoria governamental desenhados especificamente para atendimento dessas novas visões de controle interno se tornam essenciais, especialmente no caso da atividade de auditoria de desempenho, a qual está em processo de evolução e amadurecimento, tanto em termos de conhecimento acadêmico quanto em razão das práticas que passaram a ser exercidas por órgãos de controle interno.

A auditoria de desempenho está associada à implementação de modelos da gestão pública por resultados, em diferentes níveis de intensidade, pois utiliza em suas abordagens critérios de avaliação que também são apropriados por esses modelos da gestão, como os que se referem à economicidade e eficiência na aquisição e uso de recursos, à eficácia na geração de produtos e serviços e à efetividade do alcance de resultados por parte dos órgãos, processos e programas públicos, dentre outros.

As diversas definições, conceitos e posicionamentos apresentados neste trabalho evidenciam que não há modelos previamente concebidos e passíveis de utilização por parte de órgãos de controle externo e interno quanto ao exercício de práticas de auditoria de desempenho.

Por outro lado, o gerenciamento público, como parte do campo de estudo das políticas públicas, é uma área de objetos e métodos cujos contornos ainda não são completamente definidos e onde é baixa a probabilidade de que conhecimentos e teorias gerais sejam fácil e sistematicamente acumulados, o que acarreta um desafio maior para a estruturação das práticas desenvolvidas por órgãos de controle, no caminho da consolidação conceitual dessa nova modalidade de auditoria.

Nesse contexto, e relativamente ao quarto e principal aspecto de atenção deste trabalho, torna-se relevante a identificação e sistematização das características das práticas de atividades de auditoria de desempenho concebidas e realizadas por órgãos estaduais de controle interno sob o manto de modelos da Gestão pública por resultados e, mesmo fora deles, em observância a critérios geralmente utilizados para essas abordagens de auditoria, com a finalidade de contribuir para a evolução desse campo de estudo e de trabalho, bem como para formulação do próprio modelo.

Assim, em relação ao **primeiro objetivo específico – identificar as motivações que levaram os órgãos estaduais brasileiros de controle interno a exercer práticas de auditoria de desempenho**, a pesquisa indicou que se referem parcialmente a razões associadas à adoção de novos modelos da gestão pública por resultados por parte dos governos estaduais, pois que em apenas em uma das três entrevistas realizadas esse pressuposto foi confirmado.

Na verdade, podem-se identificar entre as motivações alegadas argumentos associados a aspectos de natureza legal (previsão constitucional, implementação dos planos plurianuais, definição de atribuições específicas sobre a atividade e determinações dos órgãos de controle externo), da gestão organizacional (revisão de modelo organizacional e relevância da atividade) e de comportamento organizacional (satisfação profissional em realizar a atividade).

Quanto ao **segundo objetivo específico – indicar os elementos que facilitaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno**, o resultado do trabalho evidenciou que cerca de 50% deles se relacionam à presença ou estabelecimento de fatores alusivos à ambiência institucional e também legal nas e pelas correspondentes administrações públicas.

Destaque-se o fato de que, além da confirmação do pressuposto estabelecido, os elementos facilitadores indicados também dizem respeito a aspectos de ordem não institucional e não legal, correspondentes a artefatos organizacionais (processos, pessoas e estratégias) que instrumentalizam a realização de atividades de auditoria de desempenho, tais como disponibilidade de quadro e de competências profissionais, adequada definição de escopos para as atividades, disponibilização de sistemas computadorizados corporativos, facilidade de acesso às informações e apoio e orientação recebidos de outras entidades controle e de consultoria.

Considerando o **terceiro objetivo específico – indicar os elementos que dificultaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno**, a análise e interpretação dos dados permitiram concluir que se referem completamente a aspectos relativos a circunstâncias desfavoráveis na configuração interna das administrações públicas quanto a processos, pessoas e estratégias organizacionais.

Desta forma, ressaltam-se, por categorias, os seguintes aspectos dificultadores:

- a) processos – falta de estrutura de indicadores de resultados, limitações organizacionais ao exercício da função pelos gestores de programas, falta de vinculação específica dos auditores ao órgão estadual de controle interno, inconsistência de dados, vinculação administrativa do órgão de controle interno a uma secretaria de Estado e falta de integração entre as áreas de planejamento e avaliação e controle das ações governamentais;
- b) pessoas – carências de certas habilidades (visão sistêmica) e atitudes (flexibilidade e capacidade de mudança de modelos mentais) inerentes ao perfil de competências profissionais dos auditores, níveis de remuneração dos auditores considerados inferiores ao adequado e resistências e defensividade contingentes à atividade de auditoria de desempenho; e
- c) estratégias – baixo nível de qualidade na concepção inicial dos programas de Governo e carência de institucionalização da figura do gerente de programa.

Destaque-se ainda o relato de um aspecto inerente à ambiência institucional como fator dificultador para implementação de práticas de auditoria de desempenho, qual seja a falta de vontade política para realizar essa modalidade de auditoria, o que implica o entendimento de que a força da subjetividade e do personalismo ainda são e estão muito

presentes no seio da Administração pública, apesar de todos os avanços associados à modernização e profissionalização da gestão.

Em relação ao **quarto objetivo específico – identificar os tipos de auditoria de desempenho praticados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno**, a pesquisa indicou que as atividades realizadas não possuem todas as características representadas pelas dimensões-chaves previstas na tipologia definida por Barzelay (2002), de modo a permitir uma classificação completamente associada a essa modelagem, a qual compreende auditorias de eficiência, efetividade de programa, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, risco, melhor prática da gestão e revisão geral da gestão.

Isso restou evidenciado, por exemplo, dadas as práticas relatadas por um dos órgãos de controle interno pesquisados, quando as atividades exercidas poderiam ser associadas à tipologia auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho (BARZELAY, 2002), porém restrito às avaliações de economia e eficiência, sem considerar o critério de eficácia, porque a atividade de auditoria não logrou êxito em relação a indicadores correspondentes a esse critério (eficácia) pela absoluta indisponibilidade deles.

Com efeito, a diversidade de extensão e profundidade das características observadas nas práticas de auditoria de desempenho exercidas em relação às previstas e especificadas por Barzelay (2002), para cada uma das dimensões-chaves, repetiu-se em diversas outras experiências relatadas e pode estar associada ao fato de que as atividades são relativamente recentes, portanto, representativas de um estágio de aprendizado em desenvolvimento e ainda não amadurecido ou estabilizado.

Nada obstante, foi construída uma proposta de classificação das atividades de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno que procura associar essas atividades ao significado mais próximo da tipologia prevista e especificada por Barzelay (2002).

Quanto ao **quinto objetivo específico – identificar os principais resultados alcançados que evidenciem o melhor funcionamento do Governo, em virtude da adoção de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno**, a conclusão é categorizada em função da i) sistemática de monitoração, medição e avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados; dos ii) efeitos e desdobramentos provocados nas atividades de auditoria e de controle interno em função da

implementação das práticas de auditoria de desempenho; e dos iii) efeitos e desdobramentos provocados nas atividades e funcionamento do Governo em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho.

Em relação à primeira categoria (sistemática de monitoração, medição e avaliação), não foram registradas evidências de modificações de realidade de funcionamento dos governos decorrentes da execução dessas atividades, especialmente em termos de como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais esperados.

Quanto à segunda categoria (efeitos nas atividades de auditoria e de controle interno), algumas situações relatadas em relação ao ambiente dos próprios órgãos estaduais brasileiros de controle interno (modificação de estrutura organizacional, melhoria da qualidade dos relatórios e melhoria das competências profissionais) evidenciaram a validade parcial do pressuposto estabelecido, haja vista que permaneceu sem identificação a forma como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais.

E relativamente à terceira categoria (efeitos nas atividades e estrutura de Governo), foram relatadas apenas percepções de modificações e desdobramentos, decorrentes da realização das atividades de auditoria de desempenho, caracterizando o entendimento de que não é possível aferir, ainda, a efetividade e o impacto ocorridos.

Mais uma vez o pouco tempo de realização dessas práticas é considerado como uma razão para a não-percepção dos efeitos que as atividades de auditorias de desempenho acarreta à realidade de funcionamento dos governos.

Finalmente, quanto ao **objetivo geral** desta dissertação – **caracterizar as experiências de auditoria de desempenho implementadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, visando à identificação de elementos para configuração de modelo – conceitual e prático – adaptado ao contexto brasileiro**, a conclusão indica que a importância da atividade de auditoria de desempenho no contexto de novos padrões de administração pública, que visam a mudar realidades econômicas e sociais, implica a necessidade de estabelecimento desses elementos para configuração de um modelo a ser utilizado como referência para construção de modelos específicos para cada órgão de controle interno estadual brasileiro.

Ao se comparar as experiências de auditoria de desempenho implementadas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno aos conceitos sobre modelos de auditoria de desempenho concebidos por Barzelay (2002), foi possível categorizar e sintetizar as principais características dessas práticas de auditoria, inclusive considerando as motivações e os elementos facilitadores e dificultadores para implementação.

Além disso, a identificação de elementos para configuração de um modelo de auditoria de desempenho está associada também aos aspectos conceituais e bibliográficos levantados, à realidade institucional e ao ambiente social, político e organizacional dos órgãos que compõem a estrutura objeto de uma administração pública, além da própria competência legal e normativa atribuída ao órgão que exercerá essas atividades.

Assim, os seguintes aspectos são considerados como elementos a serem definidos previamente para configuração de um modelo das atividades de auditoria de desempenho nos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, observando as realidades legais e institucionais de cada Estado e as configurações internas (processos, pessoas e estratégias) das correspondentes administrações públicas:

- a) diretrizes gerais para a auditoria governamental;
- b) arcabouço institucional;
- c) questões estratégicas de implementação;
- d) qualificação e capacitação dos auditores;
- e) confiança mútua na relação entre auditor e auditado;
- f) estruturação do processo de monitoramento e avaliação;
- g) clientes dos trabalhos de auditoria de desempenho;
- h) identidade e maturidade institucional do órgão de controle interno; e
- i) características das atividades de auditorias de desempenho.

Adicionalmente, o desafio para os profissionais de auditoria no âmbito da administração pública por resultados está relacionado à elevação de competências para desenvolvimento de atividades que requerem conhecimentos mais abrangentes e ao mesmo tempo mais especializados sobre as diversas áreas de atuação dos órgãos, programas, projetos e atividades passíveis de auditoria, com a finalidade de contribuir para a melhoria dos níveis de *accountability* e de qualidade dos produtos e serviços públicos oferecidos e prestados.

7.2 Elementos para Pesquisas Futuras

A modalidade auditoria de desempenho é exercida pelos órgãos de controle, externo e interno, há relativamente pouco tempo, especialmente porque diz respeito à necessidade surgida a partir da implantação de novos modelos da gestão pública concebidos em meados dos anos 1970.

Aliado a isso, os profissionais de auditoria ainda se deparam com restrições de ordem técnica, pelo fato de que os métodos e procedimentos utilizados não são necessariamente oriundos das atividades de auditoria, embora sejam exercidos com abordagens de auditoria, o que requer esforço adicional para aquisição de mais conhecimentos.

Por outro lado, há resistências entre os profissionais para adoção desse novo modelo de atividade, considerando que ele requer um modelo mental mais flexível e atitudes e habilidades profissionais ainda não completamente desenvolvidas.

Outra questão diz respeito ao fato de que os próprios órgãos de controle, especialmente em nível interno de Governo, ainda não institucionalizaram essas práticas, embora iniciativas como a de criação e a atuação do FNCI venham contribuir para que essa institucionalização ocorra de forma orgânica.

Além disso, os tópicos a seguir relacionados, os quais foram registrados a partir da análise das oportunidades de melhoria para as práticas de auditoria de desempenho mencionadas pelos entrevistados dos órgãos de controle interno visitados, constituem importantes aspectos do tema objeto desse estudo:

- a) normatização das diretrizes para as práticas de auditoria governamental interna;
- b) estruturação de suporte técnico interno para apoiar as atividades de auditoria de desempenho, inclusive quanto ao estabelecimento de padrões de procedimentos e de comunicação;
- c) aprimoramento dos indicadores sobre os trabalhos de auditoria, buscando definir medidas que demonstrem os ganhos econômicos e financeiros proporcionados pelo resultado do trabalho de auditoria;
- d) aprimoramento da estrutura descentralizada do sistema de controle interno do Poder Executivo;

- e) implementação de projetos para complementar o desenvolvimento dos sistemas de informações gerenciais do Estado;
- f) implantação de indicadores de desempenho de resultados na estrutura e modelo da gestão do Estado;
- g) definição de quantidade adequada de auditores para cumprimento das atribuições definidas legalmente (estudos da Secretaria Federal de Controle indicam que para cada R\$100 milhões auditados é necessário um auditor);
- h) monitoramento e acompanhamento do resultados dos trabalhos de auditoria;
- i) visibilidade como meio de obtenção de mais aceitação do trabalho de auditoria;
- j) limitações para avanços na implementação de práticas de auditoria de desempenho;
- k) perfil profissional e qualificação do auditor que atua em auditorias de desempenho;
- l) abordagens de auditoria relacionadas à avaliação da qualidade do serviço público prestado;
- m) ambiente tecnológico para execução dos processos de obtenção de dados e de gestão dos ciclos de uma auditoria;
- n) definição do que se pretende com práticas de auditoria de desempenho; e
- o) a importância do apoio institucional e priorização por parte do Governo do Estado para a função de controle interno, incluindo as práticas de auditoria de desempenho.

Assim, considera-se que todos os aspectos ora mencionados constituem elementos para realização de pesquisas futuras sobre este tema.

GLOSSÁRIO

- 1) **Accountability** – trata-se do princípio de que ao gestor público – delegado – cabe o dever de prestar contas de suas atividades à sociedade ou ao representante dela - delegante – e de praticar atos com integridade, economicidade, eficiência e eficácia, os quais serão avaliados, certificados e relatados pela auditoria.
- 2) **Atividades de revisão governamental** – atividades exercidas com objetivo principal de assegurar um nível satisfatório de funcionamento das organizações governamentais.
- 3) **Atividades de revisão governamental – tipos** – conforme tipologia definida por Barzelay (2002, p. 32):
 - 3.1) **Auditoria tradicional (ou de conformidade)** – modalidade de revisão da atividade governamental do Poder Executivo realizada *ex-post*, que inclui trabalhos de verificação de informações em busca de discrepâncias entre os procedimentos observados e as normas gerais (legislação e regulamentos) que os suportam, inferindo conseqüências e relatando achados. É também conhecida como auditoria de legalidade, ou de regularidade, ou financeira, ou ainda tradicional.
 - 3.2) **Auditoria de desempenho** – modalidade de revisão da atividade governamental do Poder Executivo realizada *ex-post*, que inclui trabalhos conhecidos como auditoria de eficiência, auditoria de efetividade e auditoria de informações, dentre outros, realizada de modo a avaliar os aspectos dos programas e das organizações envolvidas e relatar achados, considerando se os procedimentos e produção organizacionais funcionam de forma otimizada. É também conhecida como auditoria operacional, auditoria de desempenho operacional ou ainda auditoria de natureza operacional.
 - 3.3) **Avaliação de programa** – modalidade de revisão da atividade governamental do Poder Executivo realizada de modo a avaliar a efetividade das intervenções ou medir o impacto das interferências decorrentes de políticas públicas definidas e de programas públicos executados.
- 4) **Atividades de revisão governamental – modalidades** – conforme tipologia definida por Barzelay (2002, p. 37):
 - 4.1) **Auditoria** – envolve a coleta de informações sobre as transações ou processos para determinar se eles estão em conformidade com as normas aplicáveis. Informa ao delegante como a accountability foi e está sendo cumprida pelo delegado. Como disciplina, tem origem na Ciência Contábil e como atividade da gestão organizacional está associada à função de controle.
 - 4.2) **Inspeção** – consiste no questionamento de qualquer tipo de procedimento, não apenas aqueles relativos à administração financeira. Uma inspeção pode tanto envolver a verificação da observância dos critérios aplicáveis como também o exercício direto de julgamento instrumental.
 - 4.3) **Pesquisa** – consiste no desenho e execução de estratégias para a realização de inferências descritivas válidas, confiáveis e isentas sobre condições agregadas, bem como de inferências causais sobre os impactos dos programas de Governo.

- 5) **Auditor** – profissional que executa os procedimentos de auditoria, independentemente da designação que este receba no órgão estadual de controle interno, como, por exemplo, analista de controle interno, auditor de controle interno, auditor da fazenda, inspetor etc.
- 6) **Auditoria de desempenho – tipos** – conforme tipologia definida por Barzelay (2002, p. 25 a 78):
 - 6.1) **Auditoria de eficiência** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é identificar oportunidades de reduzir o custo orçamentário para a produção dos resultados.
 - 6.2) **Auditoria de efetividade de programa** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é avaliar o impacto das políticas públicas, avaliar a efetividade do programa.
 - 6.3) **Auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é avaliar a capacidade de atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia.
 - 6.4) **Auditoria de informações de desempenho** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é validar/atestar a precisão da informação oferecida pela organização.
 - 6.5) **Avaliação de risco** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes.
 - 6.6) **Revisão da melhor prática da gestão** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é formular normas específicas para a melhor prática da gestão; revelar o desempenho relativo dos setores participantes.
 - 6.7) **Revisão geral da gestão** – modalidade de auditoria de desempenho em que o foco do trabalho é avaliar a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais.
- 7) **Boas práticas da gestão** – organização e execução de processos da forma considerada mais adequada.
- 8) **Controle interno** – função de controle da Administração pública brasileira exercida sobre o Poder Executivo pelos próprios órgãos de controle interno desse Poder nos estados federativos brasileiros e no Distrito Federal (exemplo: Controladoria Geral da União – CGU, subordinada à Presidência da República).
- 9) **Critérios utilizados nas práticas de auditoria de desempenho** – aspectos observados pela atividade de auditoria que examina ou revisa a ação governamental.
- 10) **Critérios utilizados nas práticas de auditoria de desempenho – tipos** – conforme tipologia definida por Brasil – Tribunal de Contas da União (2000, p. 15 e 107 a 109):
 - 10.1) **Economicidade** – minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Uso dos recursos públicos disponíveis de maneira menos dispendiosa.
 - 10.2) **Efetividade** – relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados). Geração de impactos pela mudança de uma realidade econômica ou social.

- 10.3) Eficácia** – grau de alcance das metas programadas em um determinado período, independentemente dos custos implicados. Geração de resultados pela disponibilização de produtos e serviços públicos programados.
- 10.4) Eficiência** – relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em determinado período. Melhor relação entre os recursos públicos disponíveis e utilizados para geração de produtos e serviços públicos programados.
- 11) Dimensões-chave das práticas de auditoria de desempenho** – conforme definições de Barzelay (2002. p. 25 a 78):
- 11.1) Abrangência da avaliação** – aspectos de operações governamentais ou de terceiros; aspectos selecionados do desenho e da operação do programa; aquela que afeta o desempenho das funções administrativas; informação gerada pela medida do desempenho/sistemas de relatório; todos os aspectos do desenho e da operação do programa; aspectos da organização e operação programa; aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas.
- 11.2) Foco do trabalho** – identificar oportunidades de reduzir o custo orçamentário para a produção dos resultados; avaliar o impacto das políticas públicas, avaliar a efetividade do programa; avaliar a capacidade de atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia; validar/atestar a precisão da informação oferecida pela organização; identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes; formular normas específicas para a melhor prática da gestão; revelar o desempenho relativo dos setores participantes; avaliar a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais.
- 11.3) Modalidade de revisão** – inspeção, auditoria e pesquisa.
- 11.4) Unidade de análise** – função organizacional, processo ou elemento de programa; política, programa ou elemento significativo de programa; organização; programa; um setor inteiro, processo genérico ou função comum.
- 12) Gestão pública tradicional ou burocrática** – instituição administrativa que usa, como instrumento para combater o nepotismo e a corrupção, dois traços inerentes à administração patrimonialista: os princípios de um serviço público profissional e de um sistema administrativo impessoal, formal e também racional. Privilegia o modelo de organização que condiciona os processos e as atividades, tendo em vista elaborar um produto.
- 13) Governabilidade** – capacidade política de governar derivada da relação de legitimidade do Estado e do seu Governo com a sociedade.
- 14) Governança** – capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um Governo implementar políticas.
- 15) Nova gestão pública (new public management) ou Administração pública gerencial ou gestão por resultados** – resposta ao processo de globalização, que ameaça reduzir a autonomia dos Estados na formulação e implementação de políticas, e à crise do Estado, que começou a se delinear em quase todo o mundo nos anos 1970 e que assumiu plena definição nos anos 1980. Modelo em que o setor público passa a adotar uma atitude empreendedora, voltada para o cidadão como cliente e buscando

padrões ótimos de eficiência, eficácia e efetividade, com ética e transparência, bem como reduzindo custos para a sociedade e comprometendo o Estado com a satisfação dos cidadãos, no qual o Governo é um meio e não um fim em si mesmo. Nele a ênfase se desloca dos aspectos operacionais da gestão de projetos e seus resultados imediatos para uma óptica mais abrangente, incorporando os impactos das ações governamentais sobre a vida da população e o processo de desenvolvimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho. (*Texto para discussão, 45*). Brasília: ENAP, 2002.

AUDIBRA – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de auditoria interna – organização básica*. São Paulo: Audibra, 1990.

BARZELAY, Michael. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Org.). Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In. *O controle externo e a nova Administração pública: uma visão comparativa*. Traduzido por Adriana Monteiro Vieira e Marcelo Barros Gomes. Brasília: TCU, 2002. p. 25 – 78.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Org.). A Experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria Operacional e Avaliação de Programas Governamentais. In. *O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa*. Brasília: TCU, 2002. p. 7 – 23.

BARZELAY, Michael. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Org.). Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In. *O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa*. Brasília: TCU, 2002. p. 25 – 78.

BEAUD, Michel. *Arte da tese: como preparar e redigir uma tese de mestrado, uma monografia ou qualquer outro trabalho universitário*. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2002.

BEUREN, Ilse Maria (org). *Como Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. Traduzido por José Evaristo dos Santos. Sao Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. *Constituição Federal da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2004.

_____. *Decreto Federal N^o 5.683, de 24/01/2006*. Brasília: Diário Oficial da União, 2006.

_____. *Decreto-Lei N^o 200/67*. Brasília: Diário Oficial da União, 1967.

_____. *Lei Federal N^o 4.728, de 14/07/1965*. Brasília: Diário Oficial da União, 1965.

_____. *Lei Federal N^o 6.384, de 07/12/1976*. Brasília: Diário Oficial da União, 1976.

BRASIL. *Lei Federal Nº 10.683, de 28/05/2003*. Brasília: Diário Oficial da União, 2003.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). *Reforma do Estado e Administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro: FGV, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade pública no Governo federal*. São Paulo: Atlas, 2004

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro: FGV, v. 38, n. 3, p. 423-49, mai./jun. 2004.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes (coordenadora) et alii. *Organização dos controles internos dos estados brasileiros e do Distrito Federal – relatório*. Vitória: FÓRUM NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DOI DF, 2005.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia*. Brasília: CFC, 2003.

_____. *Resolução no. 986/03 – aprova a NBC T 12 – da auditoria interna*. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=52> > Acessado em: 14 de abril de 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. São Paulo: Makron Books, 1993.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSO - The Comittee of Sponsoring Organizations. *Internal control - integrated framework executive summary*. Disponível em: <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm> Acessado em: 28 de fevereiro de 2006.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da (coordenador). *Comentário à lei no 4.320*. São Paulo: Atlas, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2005.

DROPA, Romualdo Flávio. *Reforma do Estado e reforma administrativa*. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/romualdoflaviodropa/reformadoestado.htm>> Acessado em: 21 de abril de 2006.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *As novas realidades: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão de mundo*; tradução de Carlos Afonso Malferrari. São Paulo: Pioneira, 1997.

_____. *Introdução à Administração*; tradução de Carlos José Malferrari (coord.). São Paulo: Pioneira, 1998.

ESTADO DO CEARÁ. *Decreto nº 27.583, de 08/10/2004*. Fortaleza: Diário Oficial do Estado, 2004.

_____. *Lei nº 13.297, de 07/03/2003*. Fortaleza: Diário Oficial do Estado, 2003.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2001. Cap. 2, p. 27 – 56.

FERRAZ, Serafim F. de S. *Administração de recursos humanos – I: modelo de gestão de pessoas*. Notas de aula. Mimeografado.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (in) governabilidade brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FNCI – Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. *Organização dos controles internos dos Estados brasileiros e do Distrito Federal – relatório*. Fortaleza: FNCI, 2006.

GAO – Oficina de la Controladoria General de los Estados Unidos. *Normas de auditoria governamental – revisão 2003*; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barreto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

GAO – Government Accountability Office. *What is GAO?* Disponível em: <<http://www.gao.gov/about/what.html>> Acessado em: 14 de abril de 2006.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão*. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo: 1995, v.35, n.2, p. 57 – 63.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Revista do Serviço Público – RSP*. Brasília: ENAP, 2002, a. 53, n. 2, p. 36-78, abr./jun. 2002.

GRA CAMPINAS (SP) - Grupo de Risco Local: Ferreira, Luiz Eduardo Alves – redação; Valente, Alceu Norberto – revisão; Asato, Fernando – revisão. *Entendendo o COSO: um roteiro prático para entender os princípios do COSO*. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br/principal.htm>> Acessado em: 28 de fevereiro de 2006.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. *Normas e procedimentos de auditoria nº 02 – procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas*. Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=842>> Acessado em: 01 de março de 2006.

_____. *Normas e procedimentos de auditoria nº 01* – parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=842>> Acessado em: 14 de abril de 2006.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. Nota Técnica no 11 – Gestão Pública por Resultados na Perspectiva do Estado do Ceará. (*Textos para discussão do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará*). Fortaleza: IPECE, 2004.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. *Código de ética e normas de auditoria*. Traduzido por Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

_____. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional*. Traduzido por Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

KEINERT, Tânia Margarete Mezzomo. *O que é Administração pública no Brasil?* Disponível em: <http://anpad.org.br/enanpad2000_trabsel_adp.html> Acessado em: 21 de Abril de 2006.

KERLINGER, Fred N. . *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDU, EDUSP, 1980.

LIMA, Carlos Alberto Nogueira de. *Administração pública – teoria e mais de 400 questões*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

MARTINS, Luciano. Reforma da Administração pública: uma visão geral. *Cadernos ENAP*, 8. Brasília: ENAP, 1997.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. *Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital*. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1995.

MOREIRA, Daniel Augusto. *O método fenomenológico na pesquisa*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002. Cap. 4, p. 43 – 57.

PETER, M. da G.A.; MACHADO, M.V.V. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, M. da G. A.; CAVALCANTE, M. C. N.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; PETER, F. A. A controladoria e a gestão pública: a experiência do Governo do Estado do Ceará. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, 8.; Congresso de la Asociación Uruguaya de Costos, 1., 2003, Punta Del Leste, Uruguay.

PINHEIRO, Wilhelm e Sachs (orgs.). *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: Cia. Das Letras, 2001.

POLLIT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONDSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilka; WAERNESS, Marit. *Performance or compliance? performance audit and public management in five countries*. Capítulo 11 traduzido por Adriana Monteiro Vieira, Carlos Alberto Sampaio e Marcelo Barros Gomes – Analistas de Finanças e Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2005.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo: USP, n. 35, p. 22-34, mai./ago. 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 6, p. 90 – 103.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, governança e capacidade governativa. (*Texto para discussão, 11*). Brasília: ENAP, 2001.

SFC - SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE – Grupo de Trabalho. Auditoria operacional. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/sfc/html> > Acesso em: 14 de abril de 2006.

SILVA, Eliane de Sousa. *Auditoria Operacional: um instrumento de controle social*. Disponível em: < <http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/artigo1.pdf> > Acesso em: 22 de agosto de 2005.

TEIXEIRA, Aníbal. *Reengenharia no governo*. São Paulo: Makron Books, 1996.

THIOLLENT, Michel. *Metodologia da pesquisa-ação*. São Paulo: Cortez, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. *Normas de Auditoria Governamental – revisão 2003 (atualizada até setembro de 2005)*. Pelo Controlador Geral dos Estados Unidos da América. Série traduções – no. 12. Salvador: TCE-BA, 2005.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 1997.

WELSCH, Glen Albert. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1984.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE – ROTEIRO DE ENTREVISTA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA ROTEIRO DE ENTREVISTA

Aluno: Paulo Roberto de Carvalho Nunes.

Orientador: Prof. Dr. Serafim Firmo de Souza Ferraz.

Pesquisa: Práticas de Auditoria de Desempenho em Órgãos Estaduais Brasileiros de Controle Interno – Elementos para Configuração de um Modelo.

Objetivo geral Caracterizar as experiências de auditoria de desempenho implementados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno, visando à identificação de elementos para configuração de modelo – conceitual e prático - adaptado ao contexto brasileiro.

Objetivos específicos

- 1) Identificar as motivações que levaram os órgãos estaduais brasileiros de controle interno a exercer práticas de auditoria de desempenho.
- 2) Indicar os elementos que facilitaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 3) Indicar os elementos que dificultaram a implementação de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 4) Identificar os tipos de atividades de auditoria de desempenho praticados pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.
- 5) Identificar os principais resultados que evidenciam o melhor funcionamento do governo, em virtude da adoção de práticas de auditoria de desempenho pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno.

Instruções para atividade de pesquisa

- 1) Utilizar este roteiro durante a realização da pesquisa com o servidor indicado pela gestão superior do órgão estadual brasileiro de controle interno que executa práticas de auditoria de desempenho.
- 2) Aplicar as perguntas de forma aberta, fazendo breve contextualização inicial sobre o tema correspondente, e procurar obter respostas de natureza qualitativa e quantitativa, as quais devem ser tratadas, interpretadas e analisadas.
- 3) Procurar conhecer e registrar exemplos de práticas de auditoria de desempenho exercidas pelos órgãos estaduais brasileiros de controle interno que atendam a questões do tipo “o que”, “como” e “quais as consequências”.
- 4) Manter sigilo e analisar individualmente os dados, informações e respostas obtidas de cada órgão de controle interno, bem como não as utilizar para julgamentos ou críticas de situações individuais.
- 5) Solicitar cópia da legislação e regulamentação estadual que define atribuições, competências e estrutura organizacional do órgão estadual de controle interno.
- 6) Considerar os conceitos constantes do glossário anexo para as palavras e expressões a serem utilizadas durante a entrevista.

Telefones e e-mails para contato, dúvidas, questionamentos e outras informações:

Fones: 85-9602-6196; 85-3101-3484; e 85-3273-4111

e-mails: prnunes@secon.ce.gov.br ; prnunes@superig.com.br .

Dados iniciais

Local e data de realização da entrevista	
Nome do entrevistado	
Função/Cargo do entrevistado	
Telefone do entrevistado	
<i>E-mail</i> do entrevistado	
Identificação do Órgão de Controle Interno	
Localização na Estrutura Organizacional do Governo Estadual	
Nível Hierárquico	
Denominação do Órgão	
Denominação do Dirigente	
Áreas de Atuação	
Competências Específicas	
Estrutura organizacional	
Estrutura de Recursos Humanos - Pessoal	
Quadro Técnico	
Quadro Técnico - Processos Finalísticos	
Quadro Técnico - Processos Meio	
Início das práticas de auditoria de desempenho	
Outras informações	

Questões**1) Motivações para o exercício de práticas de auditoria de desempenho.**

1.1) Quais as principais motivações (adoção de novos modelos da gestão pública, exigências de organismos financiadores, decisões internas etc.) que levaram à implementação de práticas de auditoria de desempenho?

2) Elementos facilitadores e dificultadores para a implementação de práticas de auditoria de desempenho

2.1) Quais os elementos facilitadores para a implementação de práticas de auditoria de desempenho (presença de contexto governamental – governança e governabilidade, ambiência institucional e legal, influências de práticas externas semelhantes etc.)?

- 2.2) Quais os elementos dificultadores para a implementação de práticas de auditoria de desempenho (configuração interna – processos, pessoas e estratégias, e ambiência institucional e também legal etc.)?

3) Tipos de auditorias de desempenho praticadas e correspondentes dimensões-chave adotadas

- 3.1) Qual o foco das atividades de auditoria de desempenho exercidas?
- 3.2) Qual a abrangência da avaliação associada às práticas de auditoria de desempenho exercidas?
- 3.3) Qual a unidade ou objeto de análise das atividades de auditoria de desempenho exercidas?
- 3.4) Qual a modalidade de revisão adotada nas práticas de auditoria de desempenho exercidas?
- 3.5) Qual o suporte conceitual e teórico que embasa os tipos de auditoria de desempenho praticadas?

4) Principais resultados em virtude da adoção de práticas de auditoria de desempenho

- 4.1) Como o resultado dos trabalhos de auditoria de desempenho realizados é monitorado, medido e avaliado (acompanhamento das recomendações efetuadas, implementadas e impactos)?
- 4.2) Quais os principais efeitos e desdobramentos provocados nas atividades de auditoria e de controle interno em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho (mudanças internas em termos de gestão das atividades, capacitação do pessoal, cultura organizacional etc.)?
- 4.3) Quais os principais efeitos e desdobramentos provocados nas atividades e funcionamento do governo em virtude da implementação das práticas de auditoria de desempenho, especialmente em termos de como os recursos públicos são geridos e utilizados para o alcance dos resultados governamentais esperados?

5) Oportunidades de melhoria

- 5.1) O que pode ser realizado para melhoria das práticas de auditoria de desempenho implementadas?