

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
BACHARELADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALESSANDRA SANTANA SILVA

**A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA OPERACIONAL NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

**GOIÂNIA
2013**

Universidade Federal de Goiás
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca Central
Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia
Campus Samambaia - Caixa Postal 411 74001-970 Goiânia-GO
Fone (62) 3521-1183. Fax (62) 3521-1396

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS MONOGRAFIAS ELETRÔNICAS NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DE MONOGRAFIAS DA UFG - RIUFG

1. Identificação do material bibliográfico monografia:

Graduação Especialização

2. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso

Autor (a):	Alexandra Santana Silva
E-mail:	alexandra.santana90@gmail.com
Seu e-mail pode ser disponibilizado na página?	<input type="checkbox"/> Sim <input checked="" type="checkbox"/> Não
Título:	A relevância da auditoria operacional na administração pública.
Palavras-chave:	Control; Auditoria Governamental; Auditoria Operacional
Título em outra língua:	The importance of auditing operational in government
Palavras-chave em outra língua:	Control, Government Auditing, Operational Audit
Data defesa: (dd/mm/aaaa)	19/02/2013
Graduação/Curso Especialização:	Ciências Contábeis
Orientador (a):	Johnny Jorge de Oliveira

DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

O referido autor:

- a) Declara que o documento em questão é seu trabalho original, e que detém prerrogativa de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.
- b) Se o documento em questão contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Goiás os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento em questão.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos do autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás a disponibilizar a obra, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional de Monografias da UFG (RIUFG), sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data, sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial de sua obra? () Sim (X) Não

Permitir modificações em sua obra?

() Sim

() Sim, contando que outros compartilhem pela mesma licença .

(X) Não

A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Local e data Goiânia, 25 de Fevereiro de 2013

Alexandra Santana Silva

Assinatura do Autor e/ou Detentor dos Direitos Autorais

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
BACHARELADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALESSANDRA SANTANA SILVA

**A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA OPERACIONAL NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE, da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob orientação do Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira.

GOIÂNIA

2013

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
GPT/BC/UFG**

S586r Silva, Alessandra Santana.
A relevância da auditoria operacional na administração pública [manuscrito] / Alessandra Santana Silva. - 2013.
61 f. : figs., qds.

Orientador: Prof^a. Ms. Johnny Jorge de Oliveira.
Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, 2013.

Bibliografia.

Inclui lista de quadros e figuras.

1. Auditoria – Controle. 2. Administração pública – Auditoria. 3. Auditoria administrativa. I. Título.

CDU: 657.6:35

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA OPERACIONAL NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

ALESSANDRA SANTANA SILVA

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Banca Examinadora como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

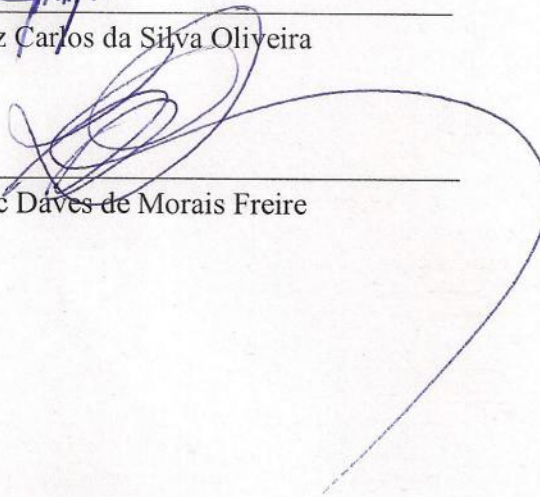
Banca Examinadora:



Ms. Johnny Jorge de Oliveira
(Orientador)



Ms. Luiz Carlos da Silva Oliveira



Ms. Mac Daves de Moraes Freire

Julgado em: Goiânia, 19 de fevereiro de 2013.

Dedico este trabalho aos meus pais, Eldenir e José (in memorian) pelos exemplos de força e perseverança. Aos meus irmãos Ernane, José Ricardo, Letícia e Luciana, pelos gestos de incentivos. Aos meus amigos e professores pelos conselhos e recomendações. Ao meu marido Ygor Dyego, pela paciência e pelo auxílio na execução deste trabalho. E a minha filha Luiza, minha fonte inspiradora e meu maior incentivo para prosseguir com fé e otimismo em todos os passos da minha caminhada.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

A administração pública vem passando nos últimos anos por um processo de transição de um modelo burocrático, centrado no formalismo e na rigidez de normas e procedimentos, para um modelo gerencial, onde o Estado absorve algumas técnicas administrativas do setor privado. Este modelo apresenta como característica uma ênfase em controles centrados na avaliação do desempenho e no controle de resultados; analisando a eficiência, eficácia e economicidade dos serviços e buscando a satisfação dos clientes, ou seja, a sociedade em geral. Neste contexto, surge a necessidade de utilização de um instrumento capaz de suprir estas novas atribuições. A auditoria operacional, além de verificar a legalidade dos atos administrativos, promove a avaliação através dos princípios de eficiência, eficácia e economicidade, buscando contribuir com recomendações em relação aos procedimentos realizados. O trabalho procurou identificar, através de uma pesquisa bibliográfica em estudos anteriores, se a auditoria operacional está conseguindo cumprir o seu objetivo quando utilizada pelos organismos de controle no Brasil. Observou-se que ainda existem obstáculos para a completa implantação desta modalidade de auditoria na administração pública brasileira, onde o controle ainda é voltado para a fiscalização e verificação da conformidade.

Palavras-chaves: Controle. Auditoria Governamental. Auditoria Operacional

ABSTRACT

The government in recent years has been undergoing a process of transition from a bureaucratic model, centered on the formality and rigidity of rules and procedures for a management model, where the state absorbs some management techniques from the private sector. This model presents a characteristic emphasis on controls focused on performance evaluation and control results; analyzing the efficiency, effectiveness and economy of services and seeking customer satisfaction, or society in general. In this context, the need arises to use a tool to meet these new assignments. The audit, in addition to verifying the legality of administrative acts, promotes assessment through the principles of efficiency, effectiveness and economy, seeking help with recommendations regarding procedures performed. The study sought to identify, through a literature review on previous studies, if the audit is able to fulfill its purpose when used by control agencies in Brazil. It was observed that there are still obstacles to the full implementation of this type of audit in Brazilian public administration, where control is still focused on monitoring and verification of compliance.

Keywords: Control. Government Auditing. Operational Audit

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Estrutura da Administração Pública	16
Figura 02 – Objetivos da Auditoria Operacional	30
Figura 03 – Ordem de prioridade das três dimensões do desempenho	33

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional	29
Quadro 02 – Dimensão da Auditoria Operacional	33
Quadro 03 – Qualidades desejáveis de um indicador de desempenho	37
Quadro 04 – Estrutura do Relatório de Levantamento de Auditoria	39
Quadro 05 – Estrutura do Relatório de Auditoria	42
Quadro 06 – Diferenças entre Administração Pública Burocrática e Gerencial	43

LISTA DE ABREVIATURAS

AOP – Auditoria Operacional

ANOP – Auditoria de Natureza Operacional

CGU – Controladoria Geral da União

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE – Tribunal de Contas dos Estados

GAO – United States General Accounting Office (Escritório de Controladoria Geral dos Estados Unidos)

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)

NAO – National Audit Office (Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido)

OAG – Office Audit General (Escritório do Controlador Geral do Canadá)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1.1 – Problema e Justificativa da Pesquisa.....	13
1.2 – Objetivos.....	14
1.2.1 – Objetivo Geral.....	14
1.2.2 – Objetivos Específicos.....	14
2– FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1– Administração e Gestão Pública.....	15
2.2– Controle na Administração Pública.....	16
2.2.1– Controle Interno.....	17
2.2.2 – Controle Externo.....	18
2.3 – Auditoria.....	19
2.4 – Auditoria Governamental.....	20
2.5 – Auditoria Operacional.....	23
3 - METODOLOGIA	25
4 – AUDITORIA OPERACIONAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	26
4.1 – Auditoria operacional x Auditoria de regularidade.....	28
4.2 – Análise da eficiência, eficácia e economicidade na Administração Pública.....	30
4.2.1 – Análise da Eficiência.....	30
4.2.2 – Análise da Eficácia.....	31
4.2.3 – Análise da Economicidade.....	32
4.2.4 – Análises complementares da dimensão da Auditoria Operacional.....	33
4.3 – Etapas da Auditoria Operacional.....	35
4.3.1 – Levantamento de auditoria.....	35
4.3.1.1 – Planejamento do Levantamento de Auditoria.....	35
4.3.1.2 – Análise Preliminar do Objeto de Auditoria.....	36
4.3.1.3 – Coleta de dados sobre o Desempenho.....	36
4.3.1.4 – Especificação dos Critérios de Auditoria.....	38
4.3.1.5 – Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria.....	39

4.3.2 – Execução	40
4.3.2.1 – Desenvolvimento dos Trabalhos de Campo	40
4.3.2.2 – Teste-piloto	41
4.3.2.3 – Relatório	42
4.5 – Importância da auditoria operacional na Administração Pública	43
CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
ANEXOS	55

INTRODUÇÃO

Atualmente, a transparência da gestão e/ou administração pública surge como um tema bastante exigido e discutido. As irregularidades e flagrantes de corrupção que são denunciados com frequência provocam na sociedade insatisfação e descrença no Poder Público. Assim, instrumentos como o Controle e a Auditoria Governamental se tornam essenciais na busca da transparência da atuação do Poder Público e na eficiência, eficácia, economicidade e efetividade da gestão pública.

A Lei nº4320/64 traz em sua redação o conceito de controle, definindo como objetivo deste a fiscalização do cumprimento das metas definidas no Plano Plurianual, a execução de programas, orçamentos do governo e avaliação do resultado da gestão pública. A Constituição Federal de 1988 amplia este conceito, incluindo a função de fiscalização contábil, orçamentária e patrimonial de todos os entes da União. Percebe-se que o controle na administração pública é identificado através de dois aspectos: o controle externo e o controle interno. O controle externo é atualmente exercido pelos Tribunais de Contas, enquanto o controle interno é exercido pelas Controladorias Gerais.

Conforme conceito apresentado pela Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, a Auditoria Governamental consiste na análise e avaliação sistemática de procedimentos, transações e controles que trata da matéria pública. O campo de atuação abrange todos os entes públicos, sejam da administração direta ou indireta, e constitui um procedimento utilizado tanto pelo controle externo quanto pelo controle interno.

Dentre os tipos de Auditoria Governamental, encontra-se a Auditoria Operacional. Conforme definição dada pelo Tribunal de Contas da União, a Auditoria Operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais e abrange duas modalidades: a Auditoria de Desempenho Operacional e a Auditoria de Avaliação de Programas.

A Auditoria Operacional tem se mostrado um instrumento bastante interessante por apresentar benefícios relevantes não só para a promoção da transparência, mas como mecanismo de gestão na busca de resultados efetivos relacionados ao controle de gastos e aplicação de recursos públicos.

1.1 – Problema e Justificativa da Pesquisa

Inicialmente, a contabilidade possuía como objetivo o controle e a prestação de informações sobre o patrimônio de determinada entidade aos seus proprietários (SÁ, 1997). Com o passar do tempo, e, sobretudo, a partir do desenvolvimento do mercado de capitais, emergiu a necessidade da contabilidade de prestar informações para os usuários externos, surgindo áreas como a Contabilidade Gerencial, a de Custos e a Financeira. A contabilidade passou a ganhar relevância como uma ferramenta de suporte à gestão.

Neste contexto, surge a Auditoria como técnica de avaliação, consistindo no exame de registros, documentos e livros, na realização de inspeções internas e externas, relacionada com o controle do patrimônio e na exatidão dos registros e das demonstrações publicadas pela entidade (JUND, 2005). A Auditoria, quando planejada e realizada adequadamente para a detecção de possíveis fraudes e erros, se torna um instrumento de auxílio à administração. É a partir desta característica que surge a Auditoria Operacional, que no setor público, conforme Gomes e Oliveira (2010), se caracteriza por ser uma ferramenta que visa um melhor controle de seus gastos, nas suas diferentes esferas. Consiste em um método cada vez mais utilizado pelos Tribunais de Contas e também em algumas Controladorias Gerais, onde estes passaram a priorizar o controle do desempenho, deixando cada vez mais de lado o controle formal, voltado para a legalidade e conformidade.

Para problematizar um tema, segundo Martins e Theóphilo (2009, p, 05) “[...] é preciso formular com clareza e precisão um problema concreto a ser estudado.” Ainda segundo os mesmos autores, “[...] a questão de pesquisa poderá ser expressa, preferencialmente, em forma interrogativa”.

Assim, a partir desta proposta de modernização do aspecto de controle e verificação do desempenho dos órgãos públicos, surge o seguinte questionamento: A Auditoria Operacional consegue efetivamente contribuir como uma técnica de avaliação no controle do desempenho na administração pública brasileira?

Um estudo voltado para analisar as características da Auditoria Operacional na administração pública é importante para avaliar sua efetividade no controle e na fiscalização pública, em contraposição à realização de auditorias de conformidade ou regularidade. A Auditoria Operacional propõe-se a ser um procedimento amplo e completo, analisando não só o aspecto legal, mas um aspecto envolvendo os conceitos de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade da gestão pública.

1.2 – Objetivos

Os objetivos revelam os resultados que se pretende alcançar com a realização da pesquisa. Segundo Oliveira (2009, p.132):

O objetivo geral procura dar uma visão ampla da pesquisa. O pesquisador deve mostrar a importância do assunto e a temática proposta. Também deve apresentar a relevância do trabalho a ser desenvolvido e sua contribuição para a ampliação do conhecimento geral relativo a ele.

O objetivo específico é definido por Oliveira (2009) como o ponto central da pesquisa. Portanto, o objetivo específico consiste no detalhamento do objetivo geral e indica exatamente o que será realizado na pesquisa.

1.2.1 – Objetivo Geral

Tem-se por objetivo geral verificar a contribuição da Auditoria Operacional para o controle de desempenho na Administração Pública.

1.2.2 – Objetivos Específicos

Para a concretização do objetivo geral, o trabalho possui os seguintes objetivos específicos:

- a) Evidenciar a contribuição da Auditoria Operacional para a melhoria dos procedimentos operacionais e de gestão na Administração Pública;
- b) Promover o aprofundamento teórico sobre o tema, com a finalidade de analisar a sua relevância e permitir estudos mais específicos sobre o assunto;

2– FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem a função de apresentar conceitos relacionados ao tema e ao objeto de pesquisa. Para tanto, serão expostos inicialmente os conceitos de Administração, Gestão Pública e Controle, e posteriormente os conceitos de Auditoria e Auditoria Governamental. Assim, podemos chegar aos conceitos iniciais de Auditoria Operacional.

2.1– Administração e Gestão Pública

A Administração Pública é a ocupação de todos aqueles que atuam em nome do povo – em nome da sociedade, que delega de forma legal – e cujas ações têm consequências para os indivíduos e grupos sociais. (HARMON E MAYER *apud* CHAVES, 2010, p. 34). A Administração Pública consiste em um conjunto de agências e servidores profissionais, mantidos com recursos públicos e encarregados da decisão e implementação das normas necessárias ao bem-estar social e das ações necessárias à gestão da coisa pública.

A Administração Pública consiste em todo o aparelhamento do Estado coordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES *apud* MENDES, OLEIRO E QUINTANA, 2008).

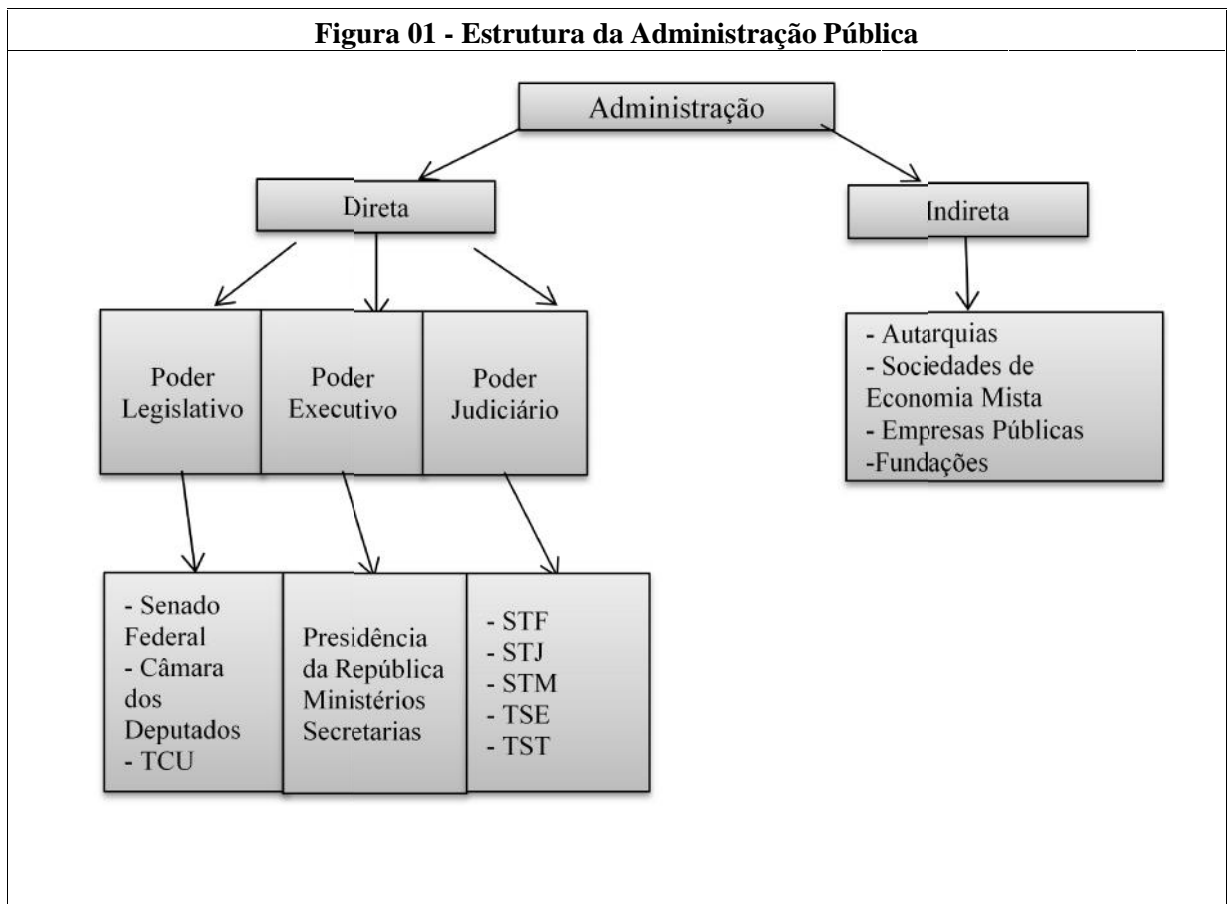
Conforme o art. 37 da Constituição Federal:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A Administração Direta compreende os órgãos ligados diretamente ao poder central, tanto no âmbito federal, estadual ou municipal, como as Secretarias do Governo e Ministérios, Advocacia Geral, Senado e Câmara dos Deputados, Tribunais de Contas, Tribunais Superiores e Ministério Público.

A Administração Indireta compreende os serviços de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por Ele criada ou autorizada. É formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações.

A organização da Administração Pública é demonstrada a seguir na Figura 01:



Fonte: Peter e Machado (2003, p.16).

Segundo CHAVES (2010, p.31):

A gestão pública consiste na execução organizada de uma série de atividades meio e atividades fim dos órgãos e entidades que integram a Administração Pública, com o objetivo de atender de forma satisfatória a prestação de serviços indispensáveis à sociedade. No plano federal, em especial no âmbito do Poder Executivo, essas atividades foram consolidadas de forma sistêmica, abrangendo as funções do planejamento, orçamento, contabilidade e controle.

2.2– Controle na Administração Pública

O controle pode ser visto na gestão como uma verificação administrativa e fiscalização financeira. É a maneira de avaliar e corrigir as atividades de um determinado órgão para garantir que tudo ocorra conforme o planejamento. (KOONTZ e O'DONNELL *apud* PETER, 2009, p.22).

O controle se torna um mecanismo necessário para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo estabelecidos. Constitui também em um mecanismo de auxílio aos gestores no desenvolvimento de suas ações.

A Lei nº 4320/64 dispõe sobre o controle 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.

A Constituição Federal de 1988 também dispõe sobre a função de controle no art. 70:

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.

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

2.2.1– Controle Interno

Entende-se por controle interno o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados. (PETER, 2009, p.24).

A Secretaria de Controle Interno da Controladoria Geral da União (2001) define controle interno como:

“conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades 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.

Também pode ser conceituado como um processo integral executado pelos gestores e pelo pessoal, concebido para enfrentar os riscos e dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano. (WASSALLY, 2008)

A Constituição Federal de 1988, no art. 74:

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

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

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

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”.

O Controle Interno, portanto, é compreendido pelo conjunto de atividades e procedimentos executado pela Administração Pública cotidianamente para garantir que os atos sejam realizados em conformidade as normas e legislações.

A CGU – Controladoria Geral da União é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Tem como missão institucional zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos e promover o acompanhamento, fiscalização e avaliação dos resultados da execução orçamentária da União; dos Programas de Governo; da gestão de administradores; da realização de auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal, de execução orçamentária e demais sistemas administrativos.

2.2.2 – Controle Externo

O Controle Externo deverá ser exercido por entidade fora do âmbito da entidade fiscalizada, para a manutenção do grau de independência e efetividade em suas ações.

A Lei nº 4320/64, define o Controle Externo, em seu art. 81: “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 do Orçamento”.

A Constituição Federal, em seu art. 71, determinou o exercício do Controle Externo pelo poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), abrangendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

O TCU – Tribunal de Contas da União, com a competência de exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e despesa da União. Atua como órgão auxiliar do Congresso Nacional, devendo reportar-se ao mesmo, encaminhando, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

2.3 – Auditoria

A auditoria é definida por Cook e Winkle (1981, p.4) como: “o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes. Sua finalidade é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto”.

Franco e Marra (2000, p.26), definem auditoria como:

“a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmação, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira e as demais situações neles demonstrados.”

Lima e Castro (2003, p.16), definem a auditoria como:

“exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria, a auditoria de demonstrações contábeis tem por objetivo habilitar o profissional a expressar opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com a estrutura conceitual identificada para relatórios contábeis, ou seja, com as adequações e aderências às diretrizes e normas de organização, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas usuais de auditoria, proporcionando credibilidade à Contabilidade.”

Observa-se, portanto que a auditoria é utilizada como uma técnica de avaliação, onde serão aplicadas a verificação de registros e documentos e inspeções, relacionadas com o controle, com a finalidade de obter informações e confirmar se as demonstrações contábeis estão de acordo com as normas e princípios estabelecidos.

De acordo com Attie (2000, p.25): “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, implantado com um objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.” Sendo assim, reconhece-se que o auditor deve estar atento não somente as informações contidas nas demonstrações contábeis, mas também no que pode ser omitido e em limitações existentes que podem comprometer a realização do seu trabalho.

Analisando estas concepções, Chaves (2010, p.14), especifica as especializações da Auditoria:

- Auditoria Interna: analisa os atos e fatos ocorridos dentro de uma instituição, por funcionários dessa mesma instituição denominados auditores internos;

- Auditoria Externa ou Independente: os atos e fatos são verificados por profissional liberal ou instituição independente daquela auditada;
- Auditoria Governamental: analisa os atos e fatos levados a efeito no setor público;
- Auditoria Operacional: atua avaliando as metas institucionais relacionadas à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- Auditoria Fiscal: abrange o exame da legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais;
- Auditoria de Sistemas: analisa o ambiente computacional e a segurança de informações testando e avaliando com profundidade todos os controles num sistema informatizado, abrangendo suas aplicações e produtos;
- Auditoria Médica: realiza a análise da qualidade da assistência médica prestada aos usuários, comparando o atendimento prestado com padrões de atendimento e utilização de recursos previamente estabelecidos.

2.4 – Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental contempla um campo da auditoria, voltada para a Administração Pública, compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou interesse pública.

Segundo Peter (2009, p.38):

“A Auditoria Governamental tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da Administração Pública, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, dando suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial.”

Ainda segundo o autor, a Auditoria Governamental tem por objetivo 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. A abrangência de atuação da Auditoria Governamental inclui as atividades de gestão das unidades da Administração Direta, entidades da Administração Indireta, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil.

A Auditoria Governamental é um importante instrumento de controle, característica que possibilita uma melhor alocação de recursos públicos, e contribui para detectar e propor

correção dos desperdícios de recursos, da improbidade administrativa e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências e verificar se a gestão está agindo de acordo com as boas práticas de transparência da administração pública. (FRANSOZI, 2004).

A Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (2001) define as finalidades da Auditoria Governamental como:

1 – Comprovar a legalidade e a legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

2 – Dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas:

- a) Examinar a observância da legislação federal específica e normas correlatas;
- b) Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- c) Observar o cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- d) Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- e) Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- f) Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e
- g) Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Conforme Araújo *apud* Silva (2012, p.5), “a Auditoria Governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a administração da coisa pública. Ela está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo”.

A auditoria governamental é reconhecida como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação dos recursos

públicos, caracterizando-se como uma importante técnica de controle em busca de melhor alocação de recursos.

Segundo Chaves (2010, p.19), a Auditoria Governamental classifica-se em:

- Auditoria de Avaliação da Gestão: objetiva emitir opinião com vistas a certificar regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios e ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados;
- Auditoria de Acompanhamento da Gestão: é realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais, positivos e negativos, de uma unidade ou entidade;
- Auditoria Contábil: compreende o exame de registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto;
- Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou a parte dele, das unidades ou entidades da Administração Pública Federal, de programas do governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade, 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;
- Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente.

A Auditoria Governamental ou Auditoria Pública, portanto, possui como objetivo a verificação dos registros, demonstrações e procedimentos adotados nas entidades públicas, com a finalidade de avaliação da adequação e veracidade das ocorrências expostas. No Brasil, a atividade de Auditoria Governamental normalmente é realizada pelos órgãos de controle, ou seja, os Tribunais de Contas e as Controladorias.

2.5 – Auditoria Operacional

A AOP – Auditoria Operacional ou ANOP – Auditoria de Natureza Operacional, conforme nomenclatura adotada pelo TCU tem como objetivo avaliar programas e órgãos governamentais na perspectiva da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (TCU, 2004). A avaliação tomando por base estes aspectos se torna cada vez mais importante nas entidades atualmente devido à necessidade da transparência e veracidade das informações fornecidas. Na administração pública, ela se torna uma medida para melhorar a transparência e a prestação de contas para a sociedade.

Conforme Gil, Neto e Ferro (2011):

A auditoria operacional consiste em avaliar os procedimentos e mecanismos de controle adotados por uma organização, certificando sua regularidade, por meio de exames de documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos e a verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil. [...]

Leonard *apud* Oliveira (2006) define a auditoria operacional como:

O exame abrangente, construtivo e integral da estrutura organizacional de uma Companhia, Instituição ou Entidade Governamental, ou qualquer parte integrante delas, tais como uma divisão ou departamentos e seus planos e objetivos, seus métodos de controle, meios de operação e a utilização de seu potencial humano e ativos físicos.

Observa-se que a auditoria operacional é um ramo da auditoria responsável pela avaliação dos procedimentos operacionais, realizando também recomendações com a finalidade da promoção da eficiência e eficácia administrativa. Também possui a função de aplicar testes para avaliação dos procedimentos ou padrões, e se eles são efetivamente utilizados pelos funcionários; além de examinar a ocorrência de erros e fraudes nos processos.

A auditoria operacional possui como objetivo assessorar a administração no desempenho de suas funções, avaliando se a organização como um todo está atingindo seus propósitos, livres de desvios, erros, fraudes ou falhas nos procedimentos operacionais. Por ser um instrumento de avaliação, ela é capaz de examinar a efetividade e economicidade destes procedimentos e os benefícios que estes geram para a organização (FEIL, 2010). Assim, podemos identificar três princípios de avaliação da auditoria operacional: eficácia, eficiência e economicidade.

Gil, Neto e Ferro (2011) apresentam os conceitos destes princípios:

- A eficácia são os resultados obtidos que estão de acordo com os objetivos propostos pela instituição ou organização, conforme as políticas estabelecidas, as metas operativas, outros resultados e efeitos previstos.
- A eficiência é a relação entre a obtenção de níveis máximos de produção com o mínimo de recursos possíveis, tendo em conta a quantidade e a qualidade apropriada, os recursos utilizados para produzir ou atingi-los; menos custos, maior velocidade, melhor qualidade.
- A economicidade é a obtenção do máximo resultado possível com os meios necessários ou obtenção do resultado desejado com o mínimo de meios necessários, isso centra no menor custo possível.

Além destes princípios encontra-se nas características da auditoria operacional o conceito de efetividade. Conforme Reis *apud* Oliveira (1997), “a efetividade é um conceito gerencial da maior importância e merece estar no rol das preocupações da auditoria operacional, pois está relacionada com a exteriorização da imagem do administrador do órgão junto à população”.

Segundo Oliveira (2006, p.29), na realização da auditoria operacional deve ser examinado os seguintes quesitos:

- a) os fluxos, sistemas, critérios, políticas e procedimentos utilizados, assim como a qualidade da estrutura dos controles internos gerenciais e sua aderência;
- b) a adequação, compatibilidade, eficiência e eficácia da estrutura organizacional, dos fluxos operacionais, dos sistemas de processamento, registro, análise e informações das operações e transações;
- c) a economicidade nos usos dos recursos humanos, materiais e financeiros, assim com a qualidade do desempenho global da organização em relação às metas individuais.

Após a exposição destes conceitos, a auditoria operacional governamental ou pública pode ser definida como a “avaliação acerca da economia, eficiência e eficácia dos departamentos, entidades e órgãos auditados, programas e projetos de governo, ações e atividades ou segmentos destes, empenhando-se em auxiliar a administração pública direta ou indireta na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aperfeiçoar os métodos e procedimentos, melhorar os controles de desempenho e resultados e aumentar a responsabilidade gerencial”. (GIL, FERRO E NETO, 2011).

3 - METODOLOGIA

A pesquisa, em sua realização, utiliza-se de métodos, técnicas e procedimentos com a finalidade de responder o problema proposto. A realização de uma pesquisa é justificada pelo fato da ciência não ser considerada algo pronto, acabado ou definitivo. Segundo Cervo (2007, p.07):

Atualmente, a ciência é entendida como uma busca constante de explicações e de soluções, de revisão e de reavaliação de seus resultados, apesar de sua falibilidade e de seus limites. Nessa busca sempre mais rigorosa, a ciência pretende aproximar-se cada vez mais da verdade por meio de métodos que proporcionem maior controle, sistematização, revisão e segurança do que outras formas de saber não científicas. Por ser dinâmica, a ciência busca renovar-se e reavaliar-se continuamente. Ela é um processo em construção.

A pesquisa, em relação ao procedimento, é classificada como bibliográfica. Conforme CERVO (2007, p.60), “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses”.

O procedimento bibliográfico foi baseado na execução das seguintes etapas:

- a) Caracterizar as modalidades de auditoria, com destaque para a Auditoria Operacional;
- b) Identificar as características que diferenciam a Auditoria Operacional da Auditoria de Regularidade;
- c) Analisar a importância da implantação da Auditoria Operacional nas organizações públicas;
- d) Identificar as etapas da Auditoria Operacional.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa é considerada qualitativa, pois não se pretende realizar estudos estatísticos, nem numerar ou medir em unidades ou categorias homogêneas. A Contabilidade, apesar de lidar intensamente com números, é uma ciência social, e como tal, permite a utilização da abordagem qualitativa.

4 – AUDITORIA OPERACIONAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Neste capítulo serão expostos os conceitos para evidenciação do tema de pesquisa. Primeiramente, serão abordadas as características da Auditoria Operacional. Depois serão expostos os princípios gerenciais de eficácia, efetividade e economicidade, a importância desta abordagem na Administração Pública e as etapas da auditoria operacional. Por fim, serão demonstrado com base em estudos e experiências anteriores os benefícios da implementação da auditoria operacional na gestão pública.

Conforme Haller *apud* Araújo (2004):

A auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão alcançados os objetivos operacionais. Resumindo, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e aumentar o êxito da organização.

As Diretrizes para Normas de Auditoria da INTOSAI (2005) afirmam o seguinte sobre a auditoria operacional:

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.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2004), a auditoria operacional é realizada através de três abordagens: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

A abordagem da estratégia organizacional envolve os seguintes aspectos:

- o cumprimento da missão definida em lei;
- a adequação dos objetivos estratégicos às prioridades de Governo;
- a identificação dos principais produtos, indicadores de desempenho e metas organizacionais;
- a identificação dos pontos fortes e fracos da organização, e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional;

- a existência da superposição e duplicação de funções.

A abordagem da análise de gestão abrange as seguintes questões:

- a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade;
- a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados a economicidade, à eficiência e à eficácia;
- o uso adequado de recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos;
- a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.

A abordagem da análise de procedimentos operacionais se propõe a avaliar os seguintes quesitos:

- a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados;
- o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para aquisição de bens e serviços;
- a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços;
- a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis.

A auditoria operacional abrange duas modalidades: a auditoria de desempenho operacional e auditoria de programas. Conforme o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2004), o objetivo da auditoria de desempenho operacional é examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia. Já auditoria de programas busca examinar a efetividade dos programas e projetos.

4.1 – Auditoria operacional x Auditoria de regularidade

Com o aumento físico e a complexidade das organizações, houve a evolução das técnicas administrativas, e conseqüentemente, uma evolução no que tange ao processo de auditoria. Essa evolução também é observada na Administração Pública. Diante deste cenário, Schneider *apud* Feil (1981) defende que os auditores deverão verificar se os procedimentos observados estão em conformidade com as leis e políticas estabelecidas. Mas, além disso, devem estar aptos para promover a formulação de sugestões acerca dos procedimentos existentes, com a finalidade de auxiliar a gestão.

As Normas de Auditoria do TCU (2004) classificam a auditoria em dois tipos: regularidade e operacional:

“Auditorias de Regularidade: objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõe as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Auditorias Operacionais: objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”.

A auditoria de regularidade é um modelo que tem como objetivo a verificação dos procedimentos conforme a legislação ou normas definidas. Observa-se que a auditoria operacional é uma evolução natural da auditoria de regularidade, pois conforme a exigência de modernização da gestão e sua forma de atuação, a auditoria passou a se preocupar não apenas a verificação da legalidade e a exatidão dos registros, mas também os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia das organizações públicas.

Segundo Vitali *apud* Feil (2010), a auditoria de regularidade busca:

- analisar as transações, contas, relatórios e balanços de um dado período;
- verificar o cumprimento das disposições legais e normas regulamentadoras;
- verificar os sistemas internos de controle financeiro; e
- fiscalizar o passado.

A auditoria operacional, além destes, pretende:

- analisar o planejamento, a organização e os sistemas internos de controle administrativo;
- avaliar a eficiência e a economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros;
- avaliar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos.

O Quadro 01 apresenta uma comparação entre a auditoria de regularidade e a auditoria operacional:

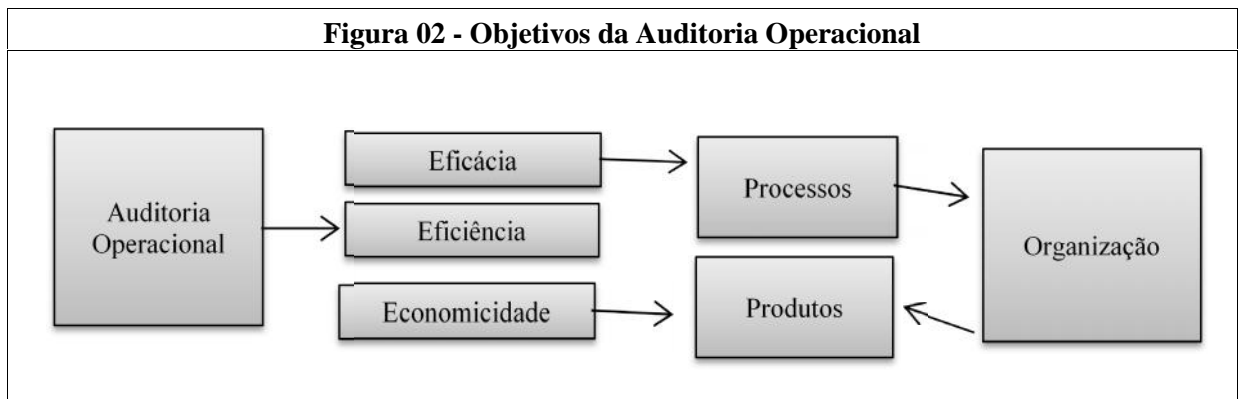
Quadro 01 - Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional		
Aspecto	Auditoria de Regularidade	Auditoria Operacional
Planejamento	Rígido, procedimentos pré-definidos, programas padronizados	Criativo, flexível, contínuo
Processos	Homogêneos, linear e pouco interativo	Dinâmico, muito interativo, geralmente mais longo
Atores	Poucos (auditores e auditados)	Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)
Perfil do auditor	Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito	Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica
Papéis do auditor	Juiz/magistrado, contador público	Pesquisador/cientista, consultor da gestão
Fontes de critérios	Leis, normas e regulamentos	Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia
Escopo	Restrito a demonstrações financeiras e normas legais	Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado
Evidências	conclusivas, exatas	Persuasivas, convincentes
Formato dos Relatórios	Padronizados	Variam em extensão, forma e natureza
Abordagem	Neutra (achados da auditoria)	Construtiva (avaliações e recomendações)

Fonte: Feil (2010)

Assim, verifica-se que a auditoria operacional é, na verdade, uma etapa posterior à auditoria de regularidade. As auditorias de regularidade baseiam-se em procedimentos e rotinas definidos; já nas auditorias operacionais o processo é mais dinâmico, exigindo mais empenho e atenção do auditor.

4.2 – Análise da eficiência, eficácia e economicidade na Administração Pública

A Auditoria Operacional tem a finalidade de avaliar a gestão em relação à eficiência, eficácia e economicidade. Os três ES, como são denominados estas características, são consideradas as dimensões da Auditoria Operacional e de Desempenho, conforme a Figura 02:



Fonte: Filho *apud* I ENAIUG (2002)

Para entender o objetivo da Auditoria Operacional, é necessário fazer uma análise de cada uma destas características.

4.2.1 – Análise da Eficiência

Segundo Grateron (1999, p. 11), “a eficiência pode-se expressar quanto à relação existente entre os bens e serviços consumidos (entradas ou inputs do processo) e os bens e serviços produzidos (saídas ou outputs)”.

A eficiência está englobada como na Constituição Federal e é considerado um princípio da administração pública, após o advento da Lei nº 9.784, de 1999, com a finalidade de regular o processo administrativo e a gestão pública. Este princípio impõe à Administração Pública a busca do bem comum, realizando suas competências de forma imparcial, neutra, eficaz e livre de burocracia, para a melhor utilização dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social. A Administração Pública necessita ser eficiente, ou seja, deve produzir o que foi estabelecido da melhor forma possível. (SAMPAIO E VALLE, 2008).

No entendimento da INTOSAI (2005), o conceito de eficiência se restringe basicamente a essa pergunta: os recursos são empregados de uma maneira ótima e

satisfatória? Na maioria dos casos, a eficiência se especifica de duas maneiras: a) se poderiam ter sido obtidos os mesmos resultados utilizando os mesmos recursos, e b) se poderiam ter sido empregados os mesmos recursos para alcançar melhores resultados (em quantidade e qualidade). Os conceitos de eficiência e eficácia se complementam, como se um fosse a etapa posterior do outro.

4.2.2 – Análise da Eficácia

A eficácia de uma entidade ou gestor público é medida pelo grau de cumprimento dos objetivos e metas fixados nos programas de ação. É realizada a sua medição através da comparação entre os resultados efetivamente obtidos e os resultados previstos nos planos ou programas de ação. Desta forma, para poder avaliar a eficácia é necessário que exista um planejamento contendo programas em que as metas e objetivos estejam claramente identificados, de preferência, quantitativos, descrevendo as atividades necessárias para que eles sejam atingidos. (GRATERON, 1999).

A dimensão da eficácia preocupa-se em atingir os objetivos propostos pela entidade governamental sem se importar com os meios e mecanismos utilizados. Deste modo, ela é considerada por muitos uma dimensão posterior à eficiência, que se preocupa com os mecanismos que serão utilizados. (LIMA E CASTRO, 2006).

Conforme Oliveira (2006), analisando a perspectiva desta classificação, existe a abordagem da Auditoria de Eficácia, que consiste em um processo responsável por comparar os resultados previstos e os resultados obtidos. Oliveira (2006) pondera que para a realização de Auditorias Operacionais de Eficácia devem ser efetuadas pesquisas e os auditores devem estar bem preparados para em relação aos métodos e restrições operacionais existentes, e apresenta o que geralmente compreende os programas de Auditoria Operacional de Eficácia.

- a) avaliação da adequação dos indicadores de eficácia escolhidos pela administração;
- b) validação dos bancos de dados que servem de apoio aos indicadores de eficácia;
- c) verificação se a administração tem formulado alternativas para a execução dos programas que possam conduzir aos resultados desejados com maior eficácia e a um menor custo.

4.2.3 – Análise da Economicidade

A economicidade é um critério de avaliação da gestão que se refere às condições de aquisição dos diferentes recursos (financeiros, humanos, materiais, etc.) pela entidade. Dessa forma, uma operação é econômica quando ocorre de forma conjunta os seguintes fatores: a) tempo adequado, b) menor custo, c) quantidade adequada e d) qualidade esperada. Assim, a economicidade é atingida quando são adquiridos recursos adequados (em quantidade e qualidade) ao menor custo possível, considerando as condições de aquisição. (GRATERON, 1999).

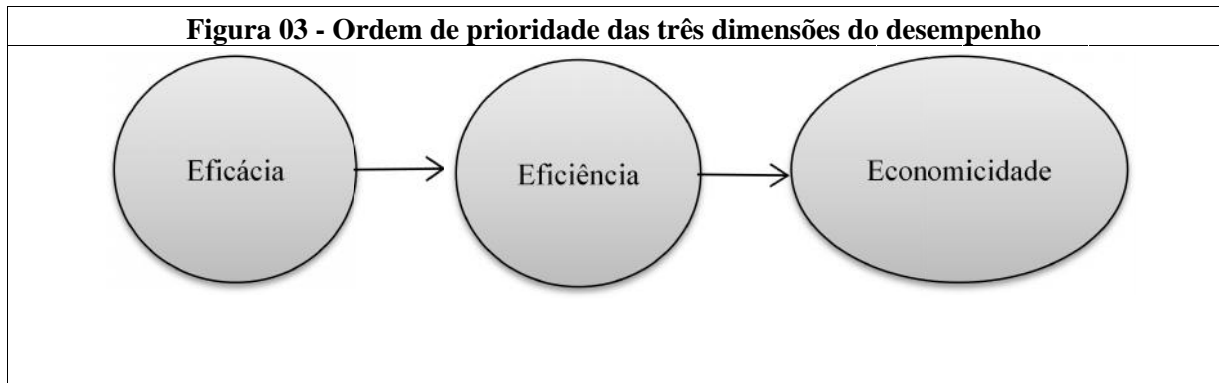
Oliveira (2006) identifica a Auditoria de Eficiência e Economicidade e demonstra que os propósitos deste tipo de Auditoria Operacional é verificar se:

- a) o órgão está adquirindo, protegendo e empregando seus recursos econômica e eficientemente;
- b) o órgão tem cumprido as leis e regulamentos aplicáveis em matéria de economia e eficiência;
- c) é adequado o grau de eficiência e economia alcançado pelo órgão, ou as causas de ineficiência ou práticas antieconômicas;

Conforme a INTOSAI (2005), as auditorias com análise na economicidade podem oferecer respostas a questões como estas:

- Os meios escolhidos ou o equipamento adquirido – os inputs – 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 políticas adequadas de gestão?

Nascimento (2010) expõe que, no caso da impossibilidade da entidade conseguir reunir todas elas, pode existir uma ordem de prioridade entre estas características. Mas é importante ressaltar que entre estas características ou dimensões deve haver um equilíbrio. A Figura 03 expõe esta ordem:



Fonte: Nascimento (2010)

4.2.4 – Análises complementares da dimensão da Auditoria Operacional

Para alguns autores, o objetivo da Auditoria Operacional não está baseado apenas nas características da eficiência, eficácia e economicidade. Além destas, outras dimensões são identificadas.

Gomes e Oliveira (2010), adaptando conceitos de Barzelay e do Manual de Auditoria do TCU, expõe estas dimensões complementares, conforme o Quadro 02:

Quadro 02 - Dimensão da Auditoria Operacional	
Dimensões	Definição
Economicidade	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.
Eficiência	Relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em determinado período de tempo.
Eficácia	Grau em que se atingem os objetivos de uma ação (quanto a bens e serviços disponibilizados) em um determinado período de tempo independentemente dos custos implicados.
Efetividade	Relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo e os objetivos pretendidos.
Equidade	Promover a equidade em política pública é garantir as condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis e sociais.
Transparência	Possibilitar o livre fluxo de informações suficientes e claras para que grupos interessados possam compreender e monitorar, de forma direta, a atuação governamental. A participação é essencial ao exercício da cidadania.
Sustentabilidade	A sustentabilidade de um projeto ou programa governamental é fortemente afetada por variáveis políticas, culturais e econômicas.
Qualidade	Diz respeito ao grau em que o serviço prestado ou os bens distribuídos por instituições públicas, governamentais ou não, atende às expectativas dos usuários e padrões de prestação estabelecidos.
Aplicação de Boas Práticas	Verificar a existência de práticas, consideradas boas, para serem implantadas em outros setores ou órgãos.

Articulação Institucional	Coordenação necessária entre órgãos e/ou esferas de governos responsáveis pela implementação de uma ação ou programa com vistas a alcançar objetivo comum. Aspecto essencial à boa governança considerando-se que a descentralização administrativa é uma das práticas mais disseminadas no atual modelo de gestão governamental.
---------------------------	---

Fonte: Gomes e Oliveira (2010) adaptado de Barzelay (2002) e Manual de Auditoria do TCU

Grateron (1999) também reconhece outras dimensões e expõe seus conceitos:

- **Efetividade:** procura medir o impacto ou efeito que tem a atuação pública, como a prestação de um serviço sobre determinada população. Desta dimensão, surgem os indicadores de impacto ou efetividade. É importante a justificativa da análise da efetividade, pois na administração pública não pode ser medido com base nas saídas ou produtos somente; devem ser considerados também os produtos em relação aos resultados e os impactos que geram na sociedade.
- **Equidade ou igualdade:** procura medir a igualdade de possibilidades que têm os grupos sociais menos favorecidos, como regiões pobres, favelas, pessoas incapacitadas, idosos, indigentes, etc., comparando-as com as possibilidades da média do país ou região. Tenta fornecer informação útil ao gestor, permitindo-lhe garantir a igualdade de acesso aos recursos a quem tem direito a eles, medindo a distribuição equitativa dos serviços públicos entre a população.
- **Excelência:** mede a qualidade dos serviços públicos. O enfoque é dirigido para o beneficiário do serviço, desenvolvendo indicadores de qualidade. A aplicação destes indicadores significa uma transição cultural que proteja as organizações públicas para o beneficiário do serviço, introduzindo medidas que permitam orientá-las para a melhoria contínua.
- **Cenário:** o processo de globalização e de mudanças constantes que existe atualmente exige o conhecimento do cenário e a capacidade de adaptação de forma flexível e rápida às mudanças que nele se produzem. As entidades públicas possuem a necessidade de obter o conhecimento antecipado de todos os elementos que se relacionam com os seus processos.
- **Perpetuidade ou perenidade:** refere-se à capacidade da Administração Pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período. Desta forma, procura-se garantir um serviço não só eficiente, eficaz, equitativo, excelente, econômico, como também contínuo e duradouro.

- Legalidade: os indicadores desenhados sobre o critério da legalidade procuram facilitar a prestação de contas dos gestores públicos e são considerados básicos na avaliação da gestão por parte dos órgãos superiores de controle público.

4.3 – Etapas da Auditoria Operacional

Para descrever as etapas da Auditoria Operacional, foram transcritas as normas propostas pelo TCU, por estas serem as mais citadas nos estudos observados. Segundo o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU (2004), para a realização da Auditoria Operacional devem ser seguidas as etapas de levantamento de auditoria e execução.

4.3.1 – Levantamento de auditoria

O levantamento de auditoria tem a finalidade de determinar se um trabalho possui condições de execução e relevância. Se for confirmada a existência destes requisitos, o levantamento deverá proporcionar uma visão integrada do objeto que será auditado. Nesta etapa, também deverá ser definido a modalidade da Auditoria Operacional: Desempenho ou de Programas.

O levantamento é composto pelas seguintes fases: Planejamento do Levantamento de Auditoria; Análise preliminar do Objeto de Auditoria; Coleta de Dados sobre o Desempenho; Especificação dos Critérios de Auditoria; Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria.

4.3.1.1 – Planejamento do Levantamento de Auditoria

Inicialmente, a equipe deverá elaborar um plano de trabalho inicial, contendo os seguintes elementos: tamanho da equipe a ser utilizada, bem como o período do levantamento e o custo estimado; a programação de visitas; a estratégia de coleta e de análise de dados; pauta de temas que serão discutidos com os gestores do objeto da auditoria; data para a apresentação do relatório de levantamento da auditoria e o cronograma de atividades com a indicação dos responsáveis.

Durante a elaboração do plano de levantamento de auditoria, a equipe deve observar as características referentes à elaboração do projeto de auditoria de desempenho

operacional/avaliação do programa e do desenvolvimento e documentação dos trabalhos de campo. Torna-se necessário também que a equipe estabeleça uma relação harmoniosa com os gestores para o processo de auditoria obtenha êxito.

4.3.1.2 – Análise Preliminar do Objeto de Auditoria

Esta etapa visa compreender como o objeto da auditoria está estruturado. Diante disso, a equipe deve buscar informações, como:

- os objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho);
- as ações desenvolvidas, as metas fixadas, os clientes atendidos, os procedimentos e recursos empregados, os bens e serviços ofertados e os benefícios proporcionados;
- as linhas de subordinação;
- as partes interessadas e as características do ambiente externo;
- as restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).

Estas informações podem ser obtidas de fontes como a legislação, os pronunciamentos feitos e decisões tomadas pelas autoridades competentes, à missão e os planos declarados, organogramas e manuais operacionais, sistemas de informações gerenciais, entrevistas com os gestores e especialistas e relatórios de auditoria do TCU, de auditoria interna e de avaliação de desempenho institucional.

4.3.1.3 – Coleta de dados sobre o Desempenho

Os dados sobre o desempenho são fundamentais para a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência e efetividade do objeto de auditoria. Existem algumas limitações neste levantamento de dados:

- a dificuldade de desenvolver indicadores de desempenho a partir de objetivos definidos de forma imprecisa;

- o efeito de fatores externos sobre o desempenho dos programas, dificultando a identificação dos resultados diretamente atribuíveis às ações e políticas específicas;
- a dificuldade de mensurar produtos essencialmente não homogêneos e de incorporar a dimensão qualitativa nos indicadores de desempenho;
- a necessidade frequente de múltiplos indicadores para se obter um quadro da eficiência e da efetividade de um programa; e
- a subjetividade quase sempre presente nos indicadores qualitativos.

A utilização de indicadores de desempenho pela instituição é importante, pois:

- possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus programas e/ou departamentos;
- permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo entre o desempenho anterior x desempenho corrente, desempenho corrente x padrão de comparação e desempenho planejado x desempenho real;
- possibilita enfocar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médios e longos prazos;
- melhora o processo de coordenação organizacional;
- possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais quanto individuais.

O Quadro 03 demonstra o que é desejável na elaboração de um indicador de desempenho:

Quadro 03 - Qualidades desejáveis de um indicador de desempenho	
Qualidade	Característica
Representatividade	o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser naquele produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos finais, além do impacto desses produtos (outcomes). Este atributo merece certa atenção, pois indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos.

Homogeneidade	na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas. Por exemplo, ao estabelecer o custo médio por auditoria, devem-se identificar os diversos tipos de auditoria, já que para cada tipo tem-se uma composição de custo diversa.
Praticidade	garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender a essa condição.
Validade	o indicador deve refletir o fenômeno a ser monitorado.
Independência	o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos.
Confiabilidade	a fonte de dados utilizada para o cálculo do indicador deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.
Seletividade	deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar.
Simplicidade	o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso.
Cobertura	os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade.
Economicidade	as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa.
Acessibilidade	deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores.
Estabilidade	a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

Fonte: Técnica de Auditoria - Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos do TCU (2000)

4.3.1.4 – Especificação dos Critérios de Auditoria

Os critérios de auditoria são essenciais para todo tipo de auditoria, exceto para as que tratam de questões descritivas. Os critérios de auditoria são fixados no decorrer do levantamento, ao final do qual devem estar suficientemente precisos e detalhados, para que possam desempenhar, em relação à auditoria que será executada, os papéis descritos abaixo:

- definição de um arcabouço conceitual básico;
- delimitação do escopo da auditoria, tornando palpáveis os seus objetivos;

- orientação da coleta de dados, indicando como obter evidências significativas;
- fixação dos parâmetros balizadores das conclusões e recomendações da auditoria.

Os critérios de auditoria variam conforme os objetivos do trabalho proposto. Os relatórios de auditorias de desempenho já realizadas, no país ou no exterior, podem fornecer indicações valiosas sobre quais critérios podem ser usados em cada situação. Outras fontes podem ser encontradas na legislação pertinente, nas normas internas do objeto de auditoria, nas informações prestadas pelos gestores e no desempenho observado no passado ou em situações similares. Compete ao coordenador da equipe zelar para que sejam fixados critérios apropriados para as diversas dimensões do objeto da auditoria.

4.3.1.5 – Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria

Após as etapas anteriores de levantamento de auditoria, a equipe deve preparar um relatório. Este deve conter uma síntese dos dados coletados e as conclusões alcançadas, indicando o tipo de trabalho de auditoria que se pretende realizar. Na hipótese de ser recomendável a execução da auditoria, a equipe deve propor um projeto de auditoria de desempenho operacional mais adequada ao objeto do trabalho.

Na preparação do relatório, pode ser considerado acrescentar comentários dos gestores sobre o objeto de trabalho, e as possíveis opiniões que estes possam ter em relação aos resultados que podem ser adquiridos na realização da auditoria.

A estrutura do trabalho deverá conter a seguinte estrutura, conforme o Quadro 04:

Quadro 04 - Estrutura do Relatório de Levantamento de Auditoria	
Componentes	Definição
Sumário	é a numeração das principais divisões, seções, e outras partes do documento, na mesma ordem que a matéria nele se sucede. Deve oferecer ao leitor uma visão geral do conteúdo do relatório, facilitando a localização de assuntos do seu interesse ao indicar páginas correspondentes.
Resumo	é uma breve descrição dos elementos-chave do relatório: objetivo e escopo do trabalho de auditoria proposto, o problema e as principais questões a serem abordadas, a metodologia a ser empregada e os resultados que se pretende alcançar, em termos de benefícios esperados.
Introdução	nesta seção, a equipe deve discorrer sobre os antecedentes e as características do trabalho, assim como sobre as características do objeto de auditoria.

Atividades realizadas na fase de levantamento de auditoria	nesta seção, a equipe deve descrever as atividades de coleta de dados realizadas, os órgãos e instituições visitadas, as pessoas entrevistadas e os especialistas contratados, se houver.
Projeto de auditoria	deve conter a descrição do escopo do trabalho de auditoria e os motivos que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque. Em seguida, devem ser detalhados o problema de auditoria e as questões a serem investigadas, os métodos que serão empregados na coleta e análise de dados, assim como os meios necessários para implementá-los.
Comentários do gestor	permite que os gestores possam agregar comentários que julguem pertinentes sobre os problemas identificados pela equipe e sobre a proposta de trabalho apresentada. Os comentários devem ser analisados e registrados pela equipe nesta seção.
Conclusão	nesta seção a equipe deve registrar as áreas ou temas que, a partir do trabalho de auditoria, seriam objeto de recomendações específicas. Trata-se, portanto, de apresentar um resumo dos possíveis resultados a serem alcançados com o trabalho de auditoria proposto.
Proposta de encaminhamento	conterá a recomendação acerca da execução do trabalho de auditoria ou, ainda, outras recomendações que mereçam ser levadas ao conhecimento do relator.

Fonte: Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU (2004)

4.3.2 – Execução

A execução da Auditoria Operacional envolve o desenvolvimento dos trabalhos de campo, baseados no projeto de auditoria e a elaboração do relatório final. Para o bom andamento do trabalho de auditoria, é essencial que a equipe tenha pleno conhecimento de suas responsabilidades e dos objetivos do trabalho.

Ao contrário de um projeto de auditoria de conformidade, que segue um padrão razoavelmente estável e consistente, o projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa é específico para cada auditoria, podendo ser revisto e adaptado à medida que se desenvolvem os trabalhos de campo. Portanto, no projeto de auditoria deve ser considerado um instrumento dinâmico, que permite à equipe visualizar o encadeamento lógico do trabalho, podendo ser modificada de maneira a assegurar que os objetivos da auditoria sejam alcançados e que as evidências apropriadas sejam obtidas.

4.3.2.1 – Desenvolvimento dos Trabalhos de Campo

A identificação dos dados encontrados na auditoria inicia na maioria das vezes na fase de planejamento. As evidências identificadas no levantamento de auditoria são, então, examinadas com mais detalhes durante os trabalhos de campo.

Nas Auditorias de Desempenho Operacional, as evidências coletadas são comparadas com os critérios de auditoria, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças constituem os achados de auditoria. Uma vez identificados os achados de auditoria, inicia-se o procedimento de verificação dos efeitos e à identificação das causas do desempenho observado. Esta identificação é essencial, pois consistirá na base para as recomendações.

As recomendações que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são o aspecto mais importante das auditorias de natureza operacional. Deve-se não apenas apontar os aperfeiçoamentos necessários, mas também indicar alternativas a serem consideradas. Ao formular recomendações, a equipe deve estimar a economia líquida de recursos decorrentes da sua implementação, especificando, dessa maneira, o valor agregado e os benefícios advindos da Auditoria de Natureza Operacional. Essa estimativa reforçará a necessidade de mudança nos procedimentos administrativos ou operacionais.

4.3.2.2 – Teste-piloto

Em alguns casos, a complexidade e a falta de informações precisas a respeito do objeto de auditoria podem comprometer o resultado de uma Auditoria de Natureza Operacional. Assim, a equipe deve considerar a hipótese de realizar um teste-piloto que permita checar a estratégia metodológica proposta, as premissas iniciais relacionadas com o funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados.

A equipe deve escolher, para a realização do piloto, um local ou aspecto do objeto de auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e certificar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá uma resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização de um teste-piloto é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade e custos elevados, pois reduz as incertezas e aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

4.3.2.3 – Relatório

O relatório de Auditoria de Natureza Operacional é o produto final do trabalho da equipe. Portanto, é fundamental que a equipe mantenha a atenção na sua preparação para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica desejado.

O relatório de Auditoria de Natureza Operacional deve ter a seguinte estrutura, conforme o Quadro 05:

Quadro 05 - Estrutura do Relatório de Auditoria	
Componentes	Definição
Sumário	deve mostrar que as informações estão logicamente encadeadas, com cada capítulo podendo ser visto isoladamente, mas formando, no seu conjunto, um todo integrado.
Resumo	tem como finalidade dar ao leitor uma visão concisa do tema investigado, dos principais achados ou problemas identificados e das recomendações pertinentes.
Introdução	deve incluir os antecedentes, objetivos, escopo e estratégia metodológica da auditoria. Tratando-se de uma auditoria de desempenho operacional, é fundamental indicar os procedimentos adotados para estabelecer os critérios de auditoria, os métodos empregados na coleta de evidências e na definição de achados e recomendações.
Capítulos sobre temas principais	deve ter uma breve descrição do assunto a ser tratado, a título de introdução, contendo as principais ideias, conclusões ou achados que serão desenvolvidos nos parágrafos subsequentes. Devem ser desenvolvidos de maneira a permitir ao leitor acompanhar a lógica dos argumentos e das justificativas que sustentam os achados, sem, no entanto, serem prolixos ou repetitivos.
Comentários do gestor	permite que os gestores possam agregar comentários que julguem pertinentes para a melhor compreensão das questões abordadas no relatório.
Conclusão	nesta seção, a equipe deve destacar os possíveis benefícios esperados a partir das recomendações feitas, e sempre que possível, quantificá-los em termos de economia potencial de recursos ou de melhoria no desempenho do objeto auditado.
Proposta de encaminhamento	conterá a recomendação acerca da execução do trabalho de auditoria ou, ainda, outras recomendações que mereçam ser levadas ao conhecimento do relator.
Apêndices	devem ser incluídos quaisquer detalhamentos necessários ao entendimento e sustentação dos argumentos apresentados cuja inserção no texto principal prejudicaria o fluxo da exposição.

Fonte: Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU

4.5 – Importância da auditoria operacional na Administração Pública

Conforme Mendes, Oleiro e Quintana (2008), a administração pública vem passando nos últimos anos por diversas transformações. Entre elas destaca-se a migração de um modelo administrativo burocrático para o gerencial, voltando sua atenção para a busca de resultados que agreguem valor aos serviços disponíveis ao cidadão. Na visão destes autores, a gestão pública não pode se basear apenas na lei; o atual modelo de administração pública exige que seja alcançado o melhor resultado com o mínimo de recursos possíveis, centrando-se na maior eficiência, eficácia e economicidade possível. No Quadro 06 são demonstradas as diferenças entre os dois tipos de administração pública:

Quadro 06 - Diferenças entre Administração Pública Burocrática e Gerencial	
Administração Pública Burocrática	Administração Pública Gerencial
Baseada no formalismo e na rigidez de normas e procedimentos	Permite que o Estado se adapte às mudanças políticas e econômicas ocorridas no final do século XX, tornando-o mais competitivo frente a outros países.
Própria de ambientes pouco competitivos e fortemente centralizados.	O Estado absorve as técnicas administrativas e gerenciais do mundo empresarial, funcionando como uma grande empresa.
Distanciamento do Estado em relação à sociedade	Ênfase em controles baseados na avaliação do desempenho e no controle de resultados, na eficiência, na eficácia e efetividade dos serviços e na satisfação dos clientes.
Concentração exacerbada por mecanismos de controle formal da legalidade das atividades. Assim, o Estado se preocupa mais com o combate à corrupção do que com a eficiência e eficácia dos serviços prestados.	Redução dos níveis hierárquicos e descentralização administrativa tornam a administração mais dinâmica, adaptativa e flexível.
Ênfase nos controles financeiros, baseado exclusivamente em medidas contábeis.	A administração preocupa-se com a satisfação do cliente (cidadão) pelos serviços prestados, permitindo uma maior aproximação entre a administração e a sociedade.
Funcionários sujeitos a uma carreira hierárquica rígida, onde as promoções não são por merecimento, mas sim por tempo de serviço.	Volta-se para a transparência das informações, permitindo a abertura para o controle por parte da sociedade.
Inexistência de preocupação quanto à satisfação do cliente (sociedade) pelos serviços prestados.	Funcionários sujeitos a uma carreira hierárquica menos rígida, onde as promoções passam a ser por merecimento.

A rigidez administrativa impossibilitava o atendimento das novas necessidades da sociedade, das mudanças tecnológicas e das exigências democráticas do mundo atual.	Estruturas administrativas com ênfase na qualidade e na efetividade do serviço público.
---	---

Fonte: Nascimento (2010)

Para validar esta afirmação, Mendes, Oleiro e Quintana (2008) afirmam que um novo conceito de responsabilidade com a administração pública tem sido introduzido no Brasil: o *accountability*. Na definição de Rocha (2007, p.3):

“pode-se entender a *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.”

Seguindo o raciocínio de Rocha, eles expõem que a atuação do Tribunal de Contas é ineficiente na promoção da *accountability*, pois estes possuem a função coercitiva e intenso apego à tradicional verificação da conformidade. As Controladorias, como são normalmente destituídas de poder coercitivo, possuindo uma estrutura executiva e exercendo controle de forma opinativa ou consultiva, são mais aptas a promover a *accountability* e conseqüentemente desenvolver a auditoria operacional, embora ocorra o contrário. Por fim, concluem que para a melhor análise da auditoria operacional, principalmente no que tange à economicidade na gestão pública, devem ser utilizados indicadores qualitativos de desempenho propostos por Grateron (1999). Para o Estado adquirir uma característica mais gerencial, deve utilizar adequadamente as ferramentas de controle e a análise da auditoria operacional.

Braga em sua pesquisa defende que a auditoria operacional, pela sua análise das dimensões de eficiência e eficácia, poderia ser um instrumento melhor com a finalidade de analisar a transparência. Com este objetivo, ele realizou uma simulação de como seria uma auditoria operacional em uma escola técnica estadual, concluindo que este tipo de auditoria é adequado para esta finalidade, permitindo que os governos formem uma opinião global sobre os mecanismos de transparência e promovendo a correção dos processos existentes.

A auditoria operacional tem a função de regulação, porque auxilia a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir de ferramenta de apoio à administração e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades que estão sendo executadas, servindo de apoio na tomada de decisões e na correta distribuição dos recursos

obtidos. Ela é importante para a adequada operacionalização e gestão de recursos públicos, a prevenção e detecção de desvios, erros, falhas, fraudes e negligências; e principalmente um importante instrumento para os controles operacionais e internos. (GIL, FERRO E NETO, 2011).

Na opinião de Grateron (1999), a auditoria operacional de desempenho nasce pela necessidade de enfrentar a crescente corrupção, de prestar serviços e administrar os recursos do cidadão de maneira eficiente, econômica e eficaz, além da necessidade de fornecer instrumentos aos gestores públicos para demonstrar a transparência nos atos públicos. Analisando a experiência da auditoria operacional em outros países, o autor afirma que este instrumento é mais bem utilizado no âmbito do controle quando tiver a finalidade de ser uma ação pedagógica e consultiva, do que ser meramente um gerador de ações corretivas. A presença da auditoria operacional nas Controladorias se traduziria em efeitos positivos, principalmente na economia na execução orçamentária, na eficiência administrativa pública e, portanto, na eficiência gestão governamental. O autor cita como principais benefícios da Auditoria Operacional:

- 1) promove a promoção da gestão;
- 2) melhora os sistemas de medição;
- 3) contribui à eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa;
- 4) contribui para a obtenção de melhores rendimentos e receitas para a entidade, o que se traduz em maximizar o valor agregado para o Estado;
- 5) promove a formação de auditores em áreas não tradicionais.

Com relação ao controle, Grateron (1999) afirma que o controle é um instrumento com os objetivos de acompanhamento, observação, fiscalização e exame da gestão pública, com a finalidade de proteger o patrimônio e promover a eficácia, eficiência e efetividade nos serviços públicos. Assim, esta definição demonstra o controle da gestão com características que vão além da forma tradicional.

É importante que o Estado além de controlar a execução orçamentária e a legalidade das operações, valorize uma auditoria voltada para os resultados. (FRANSOZI, 2004)

Furlan e Martins (2010) afirmam que a transparência e a promoção da accountability são essenciais para os mecanismos de controle na gestão pública, e a Auditoria Operacional é a ferramenta certa para o acompanhamento da economicidade dos gastos das entidades públicas. Afirmam ainda que por assumir um caráter preventivo, torna-se importante a

implementação da Auditoria Operacional nos órgãos centrais de Controle Interno do Brasil. Considera importante o controle social, onde a sociedade tem o direito de acompanhar e opinar sobre a alocação de recursos nos órgãos públicos.

Observa-se que é necessário que o sistema de controle interno na Administração Pública seja voltado para a finalidade de obtenção da eficiência, legalidade, eficácia, economicidade e efetividade da gestão pública. Para isso, torna-se importante a preparação de profissionais especializados na realização de auditorias de natureza operacional. (NASCIMENTO, 2010).

Oliveira (2006) conclui que é necessário que seja criado mecanismos que possibilitem ao órgão de Controle Interno um amplo acesso aos dados e informações provenientes das atividades das entidades com a finalidade de examinar as normas legais e a execução dos programas, e a auditoria operacional revela-se um instrumento fundamental para avaliar a capacidade gerencial dos administradores públicos. Mas o autor ressalta que o sucesso da implementação da auditoria operacional dependerá da conscientização institucional de sua necessidade e do gestor assumir uma postura responsável na implementação das mudanças que deverão ocorrer na condução do processo.

No final de 2012, a CGU começou a disponibilizar em sua página da internet um campo de pesquisa com os relatórios de auditoria realizadas por este órgão, incluindo as auditorias operacionais. Estas no âmbito da CGU possuem a característica de avaliação da gestão e de promover recomendações com ações preventivas e orientações de correções para os gestores.

Segundo Oliveira, Silva e Soares (2009), “as auditorias de desempenho ou ANOPs tem ganhado importância e estão se consolidando na maioria dos países nas últimas décadas, influenciadas pelo paradigma da administração pública gerencial, que surgiu em resposta aos crescentes desafios impostos aos governos nacionais pelas mudanças de ordem econômica, social e políticas mundiais”. Também sugerem que a equipe que realizará as ANOPs deve ser multidisciplinar, ou seja, deve conter profissionais de diversas áreas, o que enriquecerá o processo de auditoria.

A necessidade de a Auditoria Operacional ser multidisciplinar também é exposta Filho (2010). Ele afirma que a atividade de Auditoria Operacional é normalmente exercida por auditores independentes, contadores das áreas financeira e gerencial, administradores, gerentes, técnicos do controle externo, funcionários do controle governamental, empresas financiadas ou de atividade controlada, economistas e auditores internos.

A INTOSAI (2005) também afirma que um auditor operacional deve ter formação em ciências sociais e em métodos de investigação e avaliação científica. Também é essencial um conhecimento especializado nas distintas áreas que vão ser auditadas, pois nem sempre na

realização da auditoria operacional são necessárias competências avançadas em contabilidade e auditoria contábil.

Albuquerque (2006) expõe em seu estudo os resultados referentes às auditorias operacionais realizadas pelo TCU no período de 1994 a 2004 e observou que neste período, entre os critérios de desempenho existentes, na fase de planejamento o critério de eficiência foi o mais utilizado nas questões de auditoria, representando 74,5% do total de questões propostas.

O critério de economicidade foi o menos utilizado, representando apenas 0,9% das questões. Porém, o critério de eficiência não estava sendo utilizado como determina sua característica, com questões ligadas a operações com insumos e produtos, nem com relação à medida e ao emprego de índices de produtividade, abordagens próprias da eficiência operacional. As questões se baseavam no componente da eficiência no sentido das operações serem concebidas e realizadas por meio de sistemas, procedimentos e métodos de trabalho adequados. A abordagem da economicidade é praticamente ignorada pela falta de sistemas de custos, onde os orçamentos não vinculam as dotações ao processo produtivo, sendo inviável, portanto, a apropriação dos custos para produzir uma unidade do produto. Assim, os auditores não encontram referenciais adequados para procederem à análise da economicidade. O controle dos recursos normalmente se baseia em orçamentos constantes, e as entidades se preocupam apenas em cumprir o que determinam tais mecanismos, não se preocupando com a correta alocação de recursos.

Observa-se que as auditorias operacionais realizadas pelo TCU neste período tiveram a finalidade de consultoria organizacional, já que os trabalhos consistem em identificar deficiências nos controles e práticas da gestão e os relatórios de auditoria se tornam recomendações aos gestores com o objetivo de correção de falhas e otimização de processos e procedimentos, além da implantação de indicadores de desempenho.

Feil (2010) acrescenta neste sentido com a sua pesquisa sobre a realização de auditorias operacionais no TCE/SC. Ele constatou que 54,5% nunca realizaram auditoria operacional, e os tribunais de contas que a realizavam tinham entre um e três anos de experiência nesta modalidade de auditoria. Foi observado que as áreas mais auditadas são Saúde e Educação, e que a maioria não possui uma equipe de trabalho específica para auditoria operacional. Ele observa no TCE/SC que existem algumas barreiras para a eficácia da auditoria operacional, como: dificuldade em instituir parâmetros de aferição de resultados, dificuldade em aperfeiçoar mecanismos de controle social sobre o processo de planejamento e execução das ações governamentais, a resistência a novos conceitos e sistemas, falta de recursos humanos e

materiais e falta de indicadores de desempenho desenvolvidos. Percebe-se, portanto, que a auditoria operacional no âmbito dos tribunais de contas está em um processo de desenvolvimento, e para a sua implantação os gestores devem estar comprometidos e cientes da importância no processo de gestão.

Oliveira (2008) realizou um estudo de caso acerca das auditorias operacionais do TCE/RJ. Ele concluiu que os elementos verificados através de entrevistas e documentos não indicavam que as auditorias realizadas eram realmente de auditoria operacional, pois não envolve em nenhum momento aspectos de desempenho no seu relatório, conforme determina o Manual de Auditoria do TCU.

Para exemplificar, na prática, a contribuição da Auditoria Operacional para o controle de desempenho na Administração Pública, foi levantado um relatório de Auditoria Operacional realizado pelo TCU na Assistência Farmacêutica Básica no Distrito Federal (Anexo I), com os seguintes itens: Modalidade; Objetivo; Período abrangido pela auditoria; Período de realização da auditoria; Composição da equipe nas fases de planejamento, execução e relatório; Antecedentes; Identificação do objeto de auditoria; Objetivos e escopo da auditoria; Metodologia; Conclusões e Propostas de Encaminhamento.

CONCLUSÃO

A Administração Pública brasileira vem continuamente passando por um processo de transição de um modelo burocrático para um modelo gerencial, seguindo uma tendência iniciada nas entidades privadas. Os crescentes casos de corrupção e má gestão divulgados pela mídia trazem à sociedade sentimentos de indignação, fazendo com que esta passe a exercer uma espécie de controle social e exija maior transparência na Administração Pública.

Neste contexto, observa-se a necessidade de utilização de um instrumento capaz de priorizar o controle, sobretudo, do desempenho da gestão pública. A Auditoria Operacional possui o objetivo de avaliar a gestão pública através da perspectiva da eficiência, da eficácia e da economicidade. Em comparação com o modelo de Auditoria de Regularidade, normalmente utilizada pelas entidades públicas, que se baseia na verificação da legalidade existente nos atos e fatos administrativos, a Auditoria Operacional demonstra ser um processo mais dinâmico, buscando o aperfeiçoamento da gestão e conseqüentemente dos serviços que esta dispõe à sociedade. Conforme a INTOSAI (2005), a Auditoria Operacional é uma maneira pela qual os contribuintes, financiadores, órgãos legislativos, administradores, cidadãos e meios de comunicação efetivam um controle e obtêm uma comprovação acerca da execução e dos produtos advindos das atividades públicas.

No âmbito da Administração Pública brasileira, as auditorias operacionais foram agregadas ao escopo de obrigações dos Tribunais de Contas a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, onde foi ampliado o conceito de fiscalização que estes órgãos possuem. Desde então, observa-se o desenvolvimento desta modalidade de auditoria na aplicação de fiscalizações dos Tribunais de Contas. Porém, constata-se que as auditorias operacionais na maioria dos casos obtêm êxito apenas na avaliação da eficiência da gestão de determinada entidade, avaliando basicamente os sistemas e procedimentos utilizados, na maioria das vezes baseando nas normas estabelecidas. Observa-se que para a análise completa que uma auditoria operacional exige, tem que ser feitas mudanças estruturais, como a implantação de um sistema de custos e a definição de indicadores de desempenho que podem refletir exatamente os resultados de uma instituição pública.

A realização de auditorias operacionais no Sistema de Controle Interno caracteriza-se como um importante instrumento de prevenção e controle de gastos nas instituições públicas. A auditoria operacional poderia servir de base para a promoção da transparência, função esta designada aos organismos de Controle Interno. Atualmente, a sociedade exige mais do que a

mera prestação de contas, e relatórios acerca da avaliação da gestão demonstram mais eficácia na consecução deste objetivo.

Observa-se que existem limitações como a dificuldade de definição de indicadores de desempenho eficazes para a mensuração de resultados e sistemas eficientes de apuração, além de influências ambientais, como resistência a novos procedimentos e controle político sobre as ações desenvolvidas. Porém, observa-se que estes organismos estão investindo em capacitação e desenvolvimento da auditoria operacional em seus programas de trabalho, reconhecendo assim a sua importância no escopo da auditoria governamental.

O estudo pretendeu contribuir para demonstrar a importância da implementação da Auditoria Operacional na administração pública e servir como ponto inicial para pesquisas que se proponham a desenvolver metodologias aplicáveis e efetivas ao setor público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A Auditoria Operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. Dissertação (Administração) – Universidade Federal da Bahia (UFBA). Salvador, 2006. Disponível em http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/frederico_albuquerque.pdf. Acesso em 17/01/2013.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2000.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. São Paulo. Editora FGV: 2004.

CERVO, Amado L; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. São Paulo. Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAVES, Renato. S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público**. Curitiba. Juruá Editora, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 18/05/2012.

_____. Instituto Rui Barbosa. **Normas de Auditoria Governamental – NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo**. 2010. Disponível em <http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs-2411.pdf>. Acesso em 22/12/2012.

_____. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 18/05/2012.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2004. Disponível em <http://www.portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063234.PDF>. Acesso em 26/05/2012.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. Disponível em <http://www.portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063230.PDF>. Acesso em 19/01/2013.

COOK, J.W; WINKLE, G.M. **Auditoria: filosofia e técnica**. São Paulo. Saraiva, 1981.

FEIL, Leandro. **Auditoria Operacional na gestão pública: Estudo de caso no Tribunal de Contas no Estado de Santa Catarina – TCE/SC**. Monografia (Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2010. Disponível em <http://www.tcc.bu.ufsc.br/Contabeis293879>. Acesso em 22/12/2012.

FILHO, Humberto Ferreira Oriá. **Auditoria Operacional: um enfoque multidisciplinar**. Revista Controle – Instituto Escola de Contas e Capacitação Ministro Plácido Castelo –

Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE. Fortaleza, 2010. Disponível em http://www.tce.gov.br/revistacontrole/Controle_2009_1/15_Auditoria.pdf. Acesso em 26/05/2012.

FILHO, Sergio Lopes Jund. **As novas doutrinas da Administração Pública e seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. Dissertação – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – Fundação Getúlio Vargas (FGV). Rio de Janeiro, 2002. Disponível em <http://www.bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3420>. Acesso em 26/11/2012.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo. Atlas, 2000.

FRANSOZI, Marise Gomes. **Auditoria em órgãos públicos**. Monografia (Ciências Contábeis) – Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <http://www.avm.edu.br/monopddf/30/MARISE%20GOMES%20FRANSOZI.pdf>. Acesso em 26/11/2012.

FURLAN, Mari Inês Simioli; MARTINS, Mário de Souza. **Auditoria Governamental como prevenção aos crimes de corrupção na gestão pública no Brasil**. Mato Grosso, 2010. Disponível em [http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/AUDITORIA%20GOVERNAMENTAL\(1\).pdf](http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/AUDITORIA%20GOVERNAMENTAL(1).pdf). Acesso em 26/05/2012.

GIL, Antônio Loureiro; FERRO, Derival Alves; NETO, Mário Ferreira. **A relevância da auditoria operacional para as instituições públicas e privadas**. Artigo (MBA em Perícia Judicial e Auditoria) – IPECON/PUC-GO. Goiânia, 2011. Disponível em http://www.artigocientifico.uol.com.br/uploads/artc_1345997329_98.pdf. Acesso em 11/01/2013.

GOMES, Josir Simeone, OLIVEIRA, Robson Ramos. **Auditoria Governamental: Um estudo sobre a área de formação dos auditores**. XIII Semead. São Paulo: 2010. Disponível em http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=492. Acesso em 26/05/2012.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público**. São Paulo, 1999. Dissertação – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-9251199900020002&script=sci_arttext. Acesso em 22/05/2012.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE/BA. Salvador, 2005. Disponível em <http://www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/serietraducoes>. Acesso em 22/12/2012.

JUND, Sergio. **Auditoria**. Editora Elsevier. Rio de Janeiro: 2005

LIMA, D.V; CASTRO, R.G. **Contabilidade pública**. São Paulo. Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção**. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade (CFC) – Gramado, 2010. Disponível em http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/214.pdf. Acesso em 11/01/2013.

NASCIMENTO, Roosevelt Fitzner. **A auditoria de desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do Controle Interno na Marinha do Brasil**. Dissertação – Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <http://www.cardozo-group.com/?p=2647>. Acesso em 26/11/2012.

OLIVEIRA, A.B. **Métodos e Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Luiz Carlos da Silva. **Auditoria e Avaliação de desempenho operacional: aplicação na Administração Pública**. Goiânia: Deescubra, 2006.

OLIVEIRA, Robson Ramos; SILVA, Wainer da Silveira; SOARES, Carlos Alberto Pereira. **Auditoria Governamental: que Estados brasileiros estariam mais em condições de auditar obras públicas?** V Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg5/anais/T8_0162_0837.pdf. Acesso em 26/05/2012.

PETER, M.G. A; MACHADO, M.V.V. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo. Atlas, 2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão: uma forma eficaz de promoção da Accountability**. Anais do XXXI EnAPAD. Rio de Janeiro. ANPAD, 2007. Disponível em <http://www.betatreinamento.com.br/visita/AG.pdf>. Acesso em 25/01/2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral das Doutrinas de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMPAIO, Maria Eugenia C.A.; VALLE, Regina Miranda. **Estudo piloto de metodologia de auditoria operacional**. Artigo (MBA em Gestão Pública) – Instituto Brasileiro de Gestão de Negócios (IBGEN). Porto Alegre, 2008. Disponível em http://www.lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/sma/usu_doc/maria_eugenia_carcova_alves_de_sampaio,_regina_miranda_valle._tcc.pdf. Acesso em 17/01/2013.

SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO DO SENADO FEDERAL. **Conceitos de Auditoria no Controle Interno**. Disponível em <http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint>. Acesso em 01/06/2012.

SILVA, M.M. **Curso de Auditoria Governamental**. São Paulo. Atlas, 2012.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília, 2008. Disponível em <http://repositorio.bce.unb.br/handle/10482/3767>. Acesso em 20/02/2012.

ANEXOS



RELATÓRIO DE AUDITORIA OPERACIONAL NA
ASSISTÊNCIA FARMACÊUTICA BÁSICA NO DISTRITO FEDERAL

TC nº 018.405/2010-0

Fiscalis nº: 767/2010

Ministro Relator: José Jorge

Modalidade: Avaliação de Programa

Ato originário: deliberação constante em Despacho de 30/03/2010 do Min. José Jorge, TC 006.379/2010-9.

Objetivo: Analisar a implantação e operacionalização da assistência farmacêutica básica no Distrito Federal, avaliando a eficiência na gestão dos recursos.

Ato de designação: Portaria de Fiscalização nos 1.473, de 07/07/2010 e 1.907, de 10/09/2010

Período abrangido pela auditoria: exercícios de 2008 a 2010

Período de realização da auditoria: planejamento de 12/07/2010 a 30/07/2010; execução de 02/08/2010 a 27/08/2010 e relatório de 30/08/2010 a 10/09/2010.

Composição da equipe nas fases de planejamento, execução e relatório:

Nome do AUFC	Matrícula	Lotação	Período
Claudio Cesar de Avellar Junior	7670-8	SEPROG	12/07 a 10/09/2010
Clayton Arruda de Vasconcelos	6495-5	SEPROG	12/07 a 10/09/2010

Unidade: Secretaria de Saúde do Distrito Federal

Vinculação ministerial: Ministério da Saúde

Vinculação no TCU: 4ª SECEX

Responsáveis: Augusto Silveira de Carvalho – Secretário de Saúde
agosto de 2008 a abril de 2010

Fabiola de Aguiar Nunes – Secretária de Saúde
a partir de junho de 2010

1 INTRODUÇÃO

Trata o presente relatório de auditoria operacional realizada na assistência farmacêutica básica no Distrito Federal, trabalho que integra a FOC na ação “Promoção da Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos na Atenção Básica em Saúde”, do Ministério da Saúde (TC 011.290/2010-2, fiscalis 527/2010).

1.1 ANTECEDENTES

2. A presente auditoria é decorrente de deliberação constante do Despacho de 30/03/2010 do Ministro-Relator José Jorge, prolatado no TC 006.379/2010-9.
3. No Plano de Fiscalização de 2009, o Tribunal de Contas da União (TCU) elegeu como Tema de Maior Significância (TMS) a Função Saúde. Foi realizado então Levantamento Operacional (TC 002.088/2009-2), com o objetivo de formular um diagnóstico sobre o seu funcionamento, analisando aspectos de relevância, materialidade e operacionalização das suas principais ações. Foram identificadas as áreas e eventos de maior risco e os mecanismos de controle previstos para garantir o cumprimento de objetivos específicos das ações analisadas.
4. Entre as ações apontadas pelo levantamento como de maior risco está o Programa Farmácia Básica. Foram mapeados, com base no estudo dos normativos e processos, nas entrevistas com os gestores do Ministério da Saúde e em pareceres emitidos pela SECEX-MT e SECEX-RS, os seguintes riscos na implantação e operacionalização da Assistência Farmacêutica Básica:

Tabela 1 – Riscos apontados pelo Levantamento na Função Saúde

Eventos de Riscos	Consequências	Controles
- aquisição de medicamentos fora da lista de referência.	- descumprimento do orçamento federal (desvio de finalidade).	Relatório de Gestão
- aquisição de medicamentos sem o devido processo licitatório.	- ausência de seleção da proposta mais vantajosa para Administração.	
- inadequação do controle de estoque.	- desperdício de recursos públicos em razão vencimento do prazo dos medicamentos.	
- falta de integralização da contrapartida à verba federal por estados e municípios para a aquisição de medicamentos.	- insuficiência de recursos.	
- fragilidade de controle na execução dos recursos.	- ocorrência de desvio de finalidade dada à percepção da impunidade.	

5. A “Farmácia Básica” foi escolhida como objeto de auditoria em função da materialidade da ação, que no ano de 2009 teve R\$ 816 milhões de despesas liquidadas, somente de recursos federais; da elevada complexidade na sua operacionalização, uma vez que ela é executada por estados e municípios, surgindo daí a necessidade de coordenação entre as três esferas da federação; da falta de instrumentos de controle que garantam que seus objetivos sejam alcançados; devido ao expressivo número de denúncias de falta de medicamentos veiculadas na mídia e às diversas irregularidades encontradas nas fiscalizações realizadas pelos órgãos de controle como a CGU, o Denasus e o próprio TCU.



1.2 IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO DE AUDITORIA

6. A Ação “Promoção da Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos na Atenção Básica em Saúde” faz parte do programa 1293 – “Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos”, do Plano Plurianual (PPA) 2008-2011. O Programa tem por objetivo promover o acesso da população a medicamentos e aos insumos estratégicos.
7. A assistência farmacêutica na atenção básica compreende um conjunto de atividades relacionadas ao acesso e ao uso racional de medicamentos e é destinada a complementar e apoiar as ações de atenção básica à saúde. O Sistema Único de Saúde (SUS) está baseado no direito ao acesso da população a todos os níveis de atenção à saúde, inclusive aos de Assistência Farmacêutica.
8. O uso racional de medicamentos compreende medidas que visam oferecer ao paciente a medicação adequada a suas necessidades clínicas, nas doses correspondentes, por tempo adequado e ao menor custo possível para si e para a comunidade.
9. O país tem avançado na consolidação da Assistência Farmacêutica, mas a desigualdade no acesso a medicamentos, em especial os destinados à atenção primária, ainda é uma característica da realidade brasileira. São necessários esforços para melhoria do acesso, otimizando recursos, evitando desperdícios, promovendo a racionalização no uso dos medicamentos, melhorando a adesão ao tratamento e conseqüentemente à resolubilidade terapêutica.
10. O modelo adotado para a assistência farmacêutica é o da gestão descentralizada, em que cabe aos municípios a aquisição e dispensação dos medicamentos, sob a coordenação dos estados. Assim, a ação 1293.20AE “Promoção da Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos na Atenção Básica em Saúde”, do Ministério da Saúde (MS), é de responsabilidade da Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE) e é operacionalizada no governo federal por meio de transferência fundo a fundo a estados e municípios do valor de R\$ 5,10 por habitante/ano. Estados e municípios devem dar como contrapartida, cada um, no mínimo R\$1,86 por habitante/ano.

1.3 OBJETIVOS E ESCOPO DA AUDITORIA

11. Foi estabelecido como problema de auditoria:

“Reiteradamente são veiculadas na mídia notícias de que há desperdício de recursos e falta de medicamentos no SUS. Além disso, a CGU e o Denasus têm realizado uma série de auditorias na Assistência Farmacêutica Básica e apontado diversas falhas tanto na gestão federal quanto nas estaduais e municipais. A descentralização da gestão no SUS permite que as decisões e o controle estejam próximos da população, contudo é necessária uma coordenação das ações dos três entes de forma a garantir uma gestão eficiente”.

12. A partir desse problema, o objetivo da auditoria é analisar a implantação e operacionalização da assistência farmacêutica básica no Distrito Federal, avaliando a eficiência na gestão dos recursos. Para tanto, foi estabelecida uma questão de auditoria, formada por cinco sub-questões, conforme a Tabela 2:

Tabela 2 – Questões de auditoria

<p>1. A gestão do ciclo da assistência farmacêutica no Distrito Federal permite a otimização dos recursos, garante a oferta de medicamentos nas unidades básicas de saúde e evita os desperdícios?</p>
<p>1.1. O planejamento da assistência farmacêutica e a seleção dos medicamentos são realizados de forma coerente com as necessidades da população?</p>
<p>1.2. A programação das compras/pedidos garante que as quantidades de medicamentos correspondam à demanda da população e estejam disponíveis tempestivamente?</p>
<p>1.3. Em que medida os controles no recebimento e no armazenamento dos medicamentos evitam desvios e desperdícios?</p>
<p>1.4. A distribuição dos medicamentos ocorre tempestivamente, nas quantidades solicitadas pelas UBS e mantendo a sua integridade?</p>
<p>1.5. O fluxo do medicamento no âmbito da UBS permite o controle da quantidade recebida e dispensada e a orientação quanto ao uso dos fármacos entregues ao paciente?</p>

1.4 METODOLOGIA

13. Para avaliar a gestão do ciclo da assistência farmacêutica nos estados e municípios optou-se pela realização da auditoria na modalidade de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC), em que, por meio de uma matriz de planejamento única, 10 secretarias estaduais de controle externo (SECEX) do TCU executaram a auditoria em seus respectivos estados: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte e São Paulo. Além disso, equipe do TCU em Brasília executou auditoria no Distrito Federal.

14. O principal critério para escolha dos estados foi a quantidade de recursos federais transferidos em 2009. Além dele, também foram usados como critérios a indicação pelos gestores e especialistas de quais seriam estados com boas práticas e quais teriam maiores problemas na gestão. Também foram analisados relatórios da CGU e do Denasus.

15. No Distrito Federal foram realizadas reuniões com os responsáveis pela chefia de gabinete da Secretária de Saúde do DF (SES/DF), Fundo de Saúde do Distrito Federal (FSDF), Subsecretária de Atenção à Saúde (SAS), Unidade de Administração Geral (UAG), Diretoria de Assistência Farmacêutica (Diasf), Núcleo de Medicamentos para Atenção Básica (Numab), 4 Unidades Básicas de Saúde (UBS), Auditoria Interna da SES/DF, Conselho de Saúde do Distrito Federal, Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) e Promotoria de Saúde (Prosus), do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT).

16. Na execução da auditoria foram utilizadas as seguintes estratégias metodológicas: entrevistas com servidores das unidades visitadas, análise documental, verificação in loco dos controles no fluxo dos medicamentos e das condições de armazenagem dos medicamentos e análise da execução orçamentária e financeira do DF.

17. A principal limitação deste trabalho decorreu da falta de disponibilização por parte da SES/DF do resultado das licitações com as quantidades adquiridas e respectivos contratos, entre janeiro de 2009 e junho de 2010, bem como memórias de cálculo da programa de compra e dados de consumo, bem como notas fiscais referentes à entrega dos seguintes medicamentos: Captopril, Gliclazida, Metformina, Ácido Acetil Salicílico e Hidroclorotiazida. Essas informações seriam utilizadas para verificar se os quantitativos pagos pela SES/DF correspondem exatamente ao volume desses medicamentos recebidos nas unidades de armazenamento daquela secretaria de governo.