



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA

TATYANNE CAVALCANTE PIMENTA GOMES

A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
CEARÁ

FORTALEZA

2018

TATYANNE CAVALCANTE PIMENTA GOMES

**A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Dra.

FORTALEZA

2018

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

G618a Gomes, Tatyane Cavalcante Pimenta.
A Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará : Estudo descritivo / Tatyane Cavalcante Pimenta Gomes. – 2018.
54 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2018.
Orientação: Prof. Dr. Alessandra Carvalho de Vasconcelos.

1. Auditorias Operacionais. 2. Tribunal de Contas. 3. TCE/CE. I. Título.

CDD 658

TATYANNE CAVALCANTE PIMENTA GOMES

**A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Professora Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa – Membro interno
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib – Membro externo
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Dedico este trabalho

À minha Mãedinda, meu anjo da guarda na terra, e à minha Super Bebey, meu exemplo de força e generosidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que me capacita, concedendo sabedoria e determinação para encarar todos os desafios necessários para a minha evolução.

Também agradeço aos meus pais e irmãos, minha amada família, que suportaram os momentos de ausência, sempre me incentivando e mostrando que posso ir mais longe.

Especialmente, agradeço a minha orientadora, professora Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos, pela sua disponibilidade, paciência, dedicação e singular competência, sem ela não teria conseguido chegar até aqui. Ademais, aos professores que participaram das bancas, Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa, Dr. Carlos Adriano Santos Gomes e Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib, que com suas observações contribuíram sobremaneira para o aperfeiçoamento desta pesquisa.

Por fim, não poderia esquecer do meu companheiro de jornada, Carlos Alberto, com o qual houve intensas trocas de experiências e ajuda mútua nas dificuldades. Os momentos juntos ficarão para sempre na memória.

Somos o que fazemos repetidamente. A excelência, portanto, não é um ato, mas sim um hábito.

Aristóteles

RESUMO

Diante das reformas administrativas na gestão pública, tornou-se necessário que o controle externo contribuísse para o aumento da responsabilização dos agentes públicos, para o aperfeiçoamento das ações do governo e para o desenvolvimento de informações confiáveis à sociedade. Como reação, as Entidades de Fiscalização Superior – EFS desenvolveram a auditoria operacional, com foco para a análise dos resultados, ao invés de ater-se somente a conformidade legal na atuação da gestão do setor público. Nesse diapasão, este estudo tem o objetivo de analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios da eficiência, da economicidade, da eficácia e da efetividade. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, utilizando-se da análise de conteúdo como referencial de análise de dados. As principais fontes de dados foram os relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCE/CE, no período de 2008 a 2017. Os resultados da pesquisa indicam que existe uma predominância na utilização do princípio da eficiência na composição das auditorias operacionais do TCE/CE, em detrimento do princípio da economicidade que é raramente utilizado. Ademais, quanto aos métodos de coleta empregados nas auditorias operacionais muito utiliza-se do exame documental, das entrevistas e dos questionários. Por outro lado, as técnicas de auditoria mais utilizadas são as análises *stakeholder* e SWOT. Dessa forma, conclui-se que, a abordagem adotada pelo TCE/CE na execução das auditorias operacionais, é orientada ao princípio da eficiência, pois examina predominantemente o adequado funcionamento dos sistemas de gestão.

Palavras-chave: Auditoria Operacional. Tribunal de Contas. TCE/CE.

ABSTRACT

In the face of administrative reforms in public management, it became necessary for external control to contribute to increasing the accountability of public agents, improving government actions and developing reliable information for society. As a reaction, the Supervisory Entities developed the operational audit, with a focus on the analysis of the results, instead of complying with only the legal compliance in the performance of the public sector management. In this context, this study aims to analyze the approach of the operational audits carried out by the TCE/CE on the methods and techniques adopted and the use of the principles of efficiency, economy, effectiveness and effectiveness. This is a descriptive research, of a qualitative nature, using content analysis as a reference for data analysis. The main sources of data were the operational audit reports carried out by the TCE/CE for the period 2008 to 2017. The results of the survey indicate that there is a predominance in the use of the principle of efficiency in the composition of the operational audits of the TCE/CE, to the detriment of the principle of economy which is rarely used. In addition, as for the collection methods used in operational audits, much is used documentary examination, interviews and questionnaires. On the other hand, the most commonly used audit techniques are stakeholder and SWOT analyzes. Thus, it is concluded that the approach adopted by the TCE/CE in the execution of operational audits is oriented to the efficiency principle, as it predominantly examines the proper functioning of management systems.

Key words: Operational Audit. Audit Office. TCE/CE.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Dimensões da Auditoria Operacional.....	25
Figura 2 – Fases da Auditoria Operacional.....	27
Figura 3 – <i>Design</i> da Pesquisa.....	34

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional.....	22
Quadro 2 – Comparativo dos Princípios INTOSAI x TCU.....	24
Quadro 3 – Métodos de Coleta de Dados.....	28
Quadro 4 – Sumário de estudos sobre Auditoria Operacional.....	29
Quadro 5 – Parâmetros para a análise de conteúdo.....	35
Quadro 6 – Auditorias Operacionais realizadas pelo TCE/CE no período de 2008 a 2017.....	38
Quadro 7 – Exemplificação da classificação das questões e achados de auditoria.....	39
Quadro 8 – Resumo das análises da presença dos princípios por auditoria operacional.....	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Frequência dos princípios nas Questões de Auditoria.....	41
Gráfico 2 – Frequência dos princípios nas Auditorias.....	41
Gráfico 3 – Frequência dos princípios nos Achados de Auditoria.....	42
Gráfico 4 – Frequência dos princípios nos Achados Positivos e Negativos.....	43
Gráfico 5 – Frequência dos métodos de Coleta.....	45
Gráfico 6 – Frequência das técnicas de Auditoria.....	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANOPS – Auditorias de Natureza Operacional

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

DASP – Departamento Administrativo do Setor Público

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

ESF – Estratégia Saúde da Família

GAO – *General Accounting Office*

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IRB – Instituto Rui Barbosa

ISSAI 3000 – Diretrizes de Aplicação das Normas de Auditoria Operacional

MMD-TC – Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas

NGP – Nova Gestão Pública

PCAOP – Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional

PNE – Plano Nacional de Educação

PROMOEX – Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros

QATC – Projeto Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas

TCE/CE – Tribunal de Contas do Estado do Ceará

TCE/MG – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

TCE/PB – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TCE/RJ – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 Reformas gerenciais e o surgimento da Auditoria Operacional.....	18
2.2 Auditoria de Natureza Operacional (ANOP) exercida pelos Tribunais de Contas.....	21
2.3 Estudos empíricos anteriores.....	29
3 METODOLOGIA.....	33
3.1 Enquadramento Metodológico.....	33
3.2 Coleta de dados.....	34
3.3 Análise dos dados.....	34
4 RESULTADOS DA ANÁLISE DAS ANOPS REALIZADAS PELO TCE/CE.....	37
4.1 A Auditoria Operacional no TCE/CE.....	37
4.2 Resultados da Pesquisa.....	38
4.2.1 Questões de Auditoria.....	40
4.2.2 Achados de Auditoria.....	42
4.2.3 Métodos e Técnicas de Auditoria.....	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

Diante do processo de mudança, decorrente da tentativa de ruptura do modelo de administração burocrática em direção ao modelo de administração gerencial, pelo qual o Brasil perpassa, surgiu a necessidade de adaptação dos procedimentos dos Tribunais de Contas do país ao novo paradigma administrativo (MOURELLE, 2008).

A nova administração pública preconiza um modelo de gestão voltado para a eficiência, eficácia e efetividade estatal. Suas principais características são: visão orientada para o cidadão, foco em resultados, incorporação de instrumentos gerenciais do setor privado no setor público, busca pela excelência, aumento da qualidade dos serviços públicos, redução dos custos, transparência quanto ao acesso à informação pública, *accountability* e identificação de novas formas de prestação desses serviços (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010).

Ademais, observa-se, hodiernamente, que a atuação da sociedade civil nos processos de discussão e concepção das políticas públicas vem crescendo, bem como a interação nos espaços de tomada de decisões quanto aos rumos dessas políticas, o que estimula a gestão a aumentar a eficiência na aplicação dos recursos públicos e tornar-se cada vez mais transparente (BARROS; SILVA; BARROS, 2012).

Em face disso ocorreu a institucionalização das auditorias operacionais com o intuito de realização de um controle externo alinhado com essa nova realidade, tendo em vista que esse tipo de auditoria adota critérios que avançam para além dos tradicionais parâmetros formais e legais, avaliando as ações e programas de governo segundo indicadores de desempenho, tais como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Dessa forma, a auditoria operacional é uma ferramenta utilizada pelos tribunais de contas brasileiros para avaliar a administração pública, visando a correções, a melhorias e ao aperfeiçoamento de setores, programas, políticas e processos governamentais (MELO; PAIVA, 2017).

Segundo Olivieri *et al.* (2012), os órgãos de controle têm empreendido esforços no alcance de objetivos que vão além do combate à corrupção, focando também na melhoria do desempenho da gestão pública, processo esse que abrange o monitoramento das políticas públicas, a fim de promover o desempenho e a eficiência dessas políticas, devido às crescentes responsabilidades governamentais no provimento de serviços públicos, quase sempre, em um cenário de limitação orçamentária.

A busca pela responsabilização dos gestores públicos cresce a partir da ideia de que eles deverão não somente ser éticos como também eficientes e eficazes nas suas funções (GRACILIANO *et al.*, 2010).

Deste modo, a partir da percepção pelos Tribunais de Contas da necessidade de contribuir de forma mais relevante para o aprimoramento da gestão pública, em detrimento da cultura sancionatória, até então predominante, as cortes de contas aproximam-se da sociedade. Por conseguinte, os órgãos de controle assumem uma grande responsabilidade de intervir nas políticas públicas de maneira muito mais efetiva, utilizando-se da auditoria operacional para o alcance desse objetivo.

Tendo em vista a contextualização exposta, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade?**

Com o intuito de responder ao questionamento apresentado, tem-se como objetivo geral: Analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

Para atingir o objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Identificar quais os métodos e técnicas adotados nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE;
- 2) Examinar a aplicação do princípio eficiência nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE;
- 3) Averiguar a aplicação do princípio economicidade nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE;
- 4) Verificar a aplicação do princípio eficácia nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE;
- 5) Investigar a aplicação do princípio efetividade nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE.

A motivação para o desenvolvimento dessa pesquisa é a busca pela contribuição nas discussões acerca do tema em tela na academia e aprimoramento profissional da pesquisadora, bem como da Corte de Contas examinada.

Segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (2016), a auditoria operacional é um exame independente da economicidade, eficiência e efetividade de empreendimentos governamentais, programas ou organizações, com

o intuito de verificar se é possível implementar ações de aperfeiçoamento. Ou seja, fornece informação para melhorar o desempenho e as operações de um determinado programa, objetivando facilitar a tomada de decisão das partes.

Dessa forma, a auditoria operacional caracteriza-se por ser uma auditoria analítica, destinada a realizar o controle da legitimidade e legalidade dos atos administrativos praticados, assim como favorecer a otimização dos recursos e a consistência e eficácia das ações governamentais. Outrossim, ao buscar junto a população as causas das situações que são reveladas pelas informações contábeis, fortalece a exteriorização do papel da auditoria governamental, tendo em vista a aproximação da sociedade civil.

Diante da complexidade da temática, o assunto tem se desenvolvido por diversos organismos nacionais e internacionais incorporando, inclusive, novos campos de atuação e abordagens e métodos de trabalhos.

Atualmente, o uso da auditoria operacional está difundido em diversos Tribunais de Contas do Brasil, sendo que o primeiro trabalho desenvolvido pelo TCE/CE nesse âmbito remonta ao ano de 2008. Dessa forma, essa Corte de Contas possui até a presente data 11 anos de experiência na área, além de boas avaliações no Projeto Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

O QATC foi concebido, em 2013, visando ao fortalecimento do sistema nacional de controle externo e a atuação harmônica e uniforme dos Tribunais de Contas, além de contribuir para o aprimoramento da qualidade e agilidade das auditorias e dos julgamentos, valorizando o controle social e oferecendo serviços de excelência, a partir de um padrão de fácil verificação e confirmação (ATRICON, 2014).

O Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) constitui-se no principal instrumento do QATC e objetiva verificar o desempenho dos Tribunais de Contas em comparação com as boas práticas internacionais e diretrizes estabelecidas pela ATRICON, assim como identificar os seus pontos fortes e fracos. (ATRICON, 2014).

Por outro lado, nesta pesquisa foi investigado de que forma o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) vem executando auditorias operacionais, no intuito de contribuir para o desenvolvimento das discussões acerca desse tema na academia e o aperfeiçoamento profissional da pesquisadora, bem como da própria instituição analisada, ao explanar sobre a abordagem adotada nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE. Posto isso, justifica-se a relevância dessa pesquisa acadêmica.

Este trabalho está dividido em cinco seções. A primeira apresenta os elementos introdutórios, apresentando uma contextualização acerca da emergência da auditoria operacional. Logo após são apresentados o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, bem como a justificativa e importância do tema em estudo.

Na segunda seção é explorado o referencial teórico que serviu de base para a pesquisa. Inicialmente, é mostrada a evolução histórica das reformas gerenciais no Brasil, bem como a influência exercida sobre o desenvolvimento da auditoria operacional. Logo após são mostrados os aspectos relevantes da auditoria operacional nos Tribunais de Contas. Finalizando a seção, os estudos empíricos anteriores evidenciam os principais resultados encontrados em pesquisas acadêmicas nacionais.

A terceira seção traz a metodologia empregada na pesquisa, com seu enquadramento enquanto método científico. Adicionalmente, traz os critérios adotados para a coleta dos dados. Traz ainda os procedimentos para análise dos resultados com vistas ao atendimento dos objetivos propostos no estudo.

A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa, discorrendo acerca da experiência do TCE/CE quanto à abordagem das auditorias operacionais realizadas, no que se refere aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais com a contribuição e limitação da pesquisa, bem como elenca sugestões para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A seção está dividida em três partes, a primeira trata das reformas gerenciais e a segunda apresenta a auditoria operacional exercida pelos Tribunais de Contas; por meio delas são apresentados os principais conceitos e teorias, bem como as intersecções e convergências entre os temas. Para finalizar a fundamentação teórica, a terceira parte traz uma descrição dos principais resultados encontrados em estudos empíricos anteriores envolvendo o assunto em pauta.

2.1 Reformas gerenciais e o surgimento da Auditoria Operacional

Nos primórdios, o Estado Brasileiro era caracterizado como um Estado patrimonialista clássico, no qual o patrimônio público e o patrimônio particular confundiam-se. Dessa forma, comprometia-se o desenvolvimento econômico e social e existia corrupção e nepotismo.

A primeira reforma administrativa ocorrida no Brasil se deu a partir de 1930, devido ao crescimento da industrialização e relevância dada aos princípios capitalistas (MOURELLE, 2008). Essa reforma do serviço público ou reforma burocrática visou delimitar os recursos públicos e privados e particularizar a atividade do gestor público do exercício político. Segundo Pereira (1998, p. 9), eram esses os fundamentos da burocracia:

(...) surge a organização burocrática, baseado na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, em uma burocracia estatal formada por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que respondem de forma neutra aos políticos. Max Weber definiu e descreveu de forma genial esse tipo de administração no início deste século.

O Departamento Administrativo do Setor Público (DASP), criado em 1936, foi um marco da adoção do modelo burocrático idealizado por Max Weber no Brasil, uma vez que introduziu a meritocracia, a impessoalidade, o formalismo, a profissionalização, a centralização e a hierarquização na nova forma de administração pública. Conforme Ramos (1983), o controle *a priori* e o interesse público dominaram esse período.

Todavia, a burocracia brasileira apresentou algumas disfunções deixando o aparelho estatal vagaroso e dispendioso, além de voltado para si mesmo, ou seja, auto referido. Para Mesquita e Ferreira (1997, p. 38), “os setores públicos tornaram-se espaços da inércia e da falta de crítica, onde o trabalho concentrava-se mais nos procedimentos

burocráticos do que na realização das atividades-fim”. Assim, o dever de a administração pública servir à sociedade não estava sendo devidamente atendido.

Por outro lado, a participação estatal nas indústrias de base aumentou na medida em que houve a expansão das suas funções econômicas, resultado de uma postura mais intervencionista, que carecia de uma gestão com técnicas mais semelhante à iniciativa privada, mas mantendo eminentemente o interesse o público. De acordo com Pereira (1997), quando o Estado começou a arcar com educação, saúde, cultura, seguridade social básica, incentivos à ciência e à tecnologia, investimentos na infraestrutura e proteção ao meio ambiente além de preservar a ordem, a justiça, os contratos e a propriedade – atividades essencialmente reguladoras – a incongruência do modelo burocrático com as novas necessidades administrativas ficou patente.

Para atender as demandas originadas do desenvolvimento da função empresarial do Estado, buscou-se uma nova forma de administrar. Por meio da edição do Decreto nº 200/1967 almejou-se romper com a rigidez da burocracia e foram instituídos os paradigmas de planejamento, descentralização, coordenação e controle na gestão pública brasileira.

Bem como, as estratégias administrativas foram fundadas na ampla delegação de autoridade e na cobrança *a posteriori* de resultados. Nesse contexto, Albuquerque (2007, p. 24) afirma que foi exigido instituições “mais flexíveis e menos hierarquizada, descentralização administrativa, fortalecimento dos papéis de formulação de política e regulação, além da definição dos objetivos a serem atingidos, na forma de indicadores de desempenho”.

Por outro lado, dentre as inovações introduzidas pela Constituição de 88, artigo 70, houve a ampliação do controle externo exercido sobre a administração pública pelo Poder Legislativo, com auxílio dos tribunais de contas, ao incluir a fiscalização sob o aspecto operacional no mesmo patamar daquelas de natureza contábil, orçamentária, financeira e patrimonial, bem como introduzir os princípios da legitimidade e economicidade como perspectivas a serem avaliadas além da legalidade, direcionando o olhar sobre o alcance dos resultados decorrentes da ação governamental.

Até então, competia às Cortes de Contas apenas a fiscalização financeira e orçamentária com base nos demonstrativos contábeis, bem como verificar a ilegalidade de despesas, inclusive as decorrentes de contratos, aposentadorias, reformas e pensões, artigos 71 e 73 da Constituição Federal de 1967.

Ademais, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19, que ficou conhecida como Reforma Administrativa, foi introduzido no texto constitucional (caput do art. 37) o princípio da eficiência, fundamental para nortear toda a reforma do aparelhamento do Estado, muito embora tal princípio já existisse na legislação infraconstitucional, à exemplo do Decreto-lei nº 200/67.

Posteriormente, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso foi lançado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, cuja finalidade era a reestruturação das organizações públicas, para atribuir-lhes flexibilidade administrativa e responsabilização. Tais medidas foram indispensáveis à implantação da Administração Gerencial no Brasil em substituição à Administração Burocrática.

Porém, vale ressaltar que o gerencialismo não é o antônimo da burocracia, tendo em vista que conserva os seus princípios básicos: admissão de pessoal segundo critérios rígidos e meritocracia na carreira pública. Bem como o surgimento da Nova Gestão Pública (NGP) não descartou totalmente os paradigmas anteriores, mas apresentou-se como novo modelo de administração decorrente da evolução histórica político-social brasileira.

Destaca-se que o conjunto de ideias sobre a temática da NGP proporciona reflexões quanto à eficiência do Estado, transcendendo à verificação da correta aplicação de recursos e se estendendo à mensuração dos seus impactos. Ademais, devido à busca da racionalização de procedimentos e do aumento da responsabilidade dos burocratas, “a Nova Gestão Pública propõe maior flexibilidade da Administração Pública e o aumento da *accountability* ou responsabilização governamental” (BRASIL, 1997, p. 11).

Em razão disso e a fim de prover a Gestão Pública com informações genuínas e capazes de promover a eficiência, eficácia e efetividade de seus programas, novas práticas de monitoramento e avaliação de políticas públicas estão sendo desenvolvidas.

Por outro lado, Entidades de Fiscalização Superior – EFS vem executando exames sistemáticos e objetivos dos resultados alcançados por um projeto, programa ou política. Dessa forma, essas Entidades de Controle por meio de sua competência de auditar a execução de gastos públicos também analisam a relevância, coerência e sustentabilidade dos programas.

Segundo Strathern (2000 apud WATERLOO, 2000), as Instituições de Controle Externo como agentes de avaliação e planejamento decorre de um movimento que favorece práticas de controle, promoção de autonomia, valorização do desempenho e da auto responsabilização realizadas por Agências Internacionais e Organizações Multilaterais.

Essa postura de homogeneização de práticas (isomorfismo) adotada também pelos países membros da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

(INTOSAI) será abordada nessa pesquisa à luz da Teoria do Neoinstitucionalismo, evidenciando o papel desempenhado por estruturas institucionais na imposição de elementos de ordem em um mundo potencialmente imperfeito (MARCH; OLSEN, 2008).

Portanto, diante dessa reforma gerencial do Estado, surgiu a necessidade de o controle externo contribuir para o aumento da responsabilização dos agentes públicos, para o aperfeiçoamento das ações do governo e para o desenvolvimento de informações confiáveis à sociedade. Como reação, as Entidades de Fiscalização Superior – EFS desenvolveram a auditoria de desempenho ou operacional, enfatizando a análise dos resultados ao invés de ater-se somente a conformidade legal dos procedimentos realizados pelos gestores públicos. Segundo Barzelay (2002), a Nova Gestão Pública propiciou a realização de auditoria de desempenho ao fomentar a expansão da competência legal dos órgãos de controle, subsidiando-os de arcabouço teórico.

Após uma breve exposição sobre as reformas gerenciais e a emergência da auditoria operacional, passa-se para a discussão sobre a auditoria operacional no contexto dos Tribunais de Contas.

2.2 Auditoria de Natureza Operacional (ANOP) exercida pelos Tribunais de Contas

A auditoria governamental no Setor Público é a atividade por meio da qual se confronta uma condição – o que é – com um determinado critério – o que deve ser – e é consubstanciada na emissão de um relatório imparcial e direto, onde encontram-se as constatações positivas e negativas geradas no decorrer da auditoria. Esse conjunto de ações coordenadas e integradas contribui com a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e constitui o controle público, tendo inclusive previsão constitucional. A auditoria governamental, no Brasil, é realizada, precipuamente, pelos Tribunais de Contas (ARAÚJO, 2011).

Vale ressaltar que os modelos de auditoria governamental efetuados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS, dividem-se em dois principais modelos, com abordagem operacional ou compreendendo somente aspectos legais e contábeis.

Diante disso, apresentam-se as principais características do modelo de auditorias operacionais e auditorias de regularidade no Quadro 1.

Quadro 1 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional

Aspectos	Auditoria de Regularidade	Auditoria Operacional
Controle	Procedimental	De resultados
Foco do Controle	Controles formais, legais e orçamentários	Controle de economia, eficiência, eficácia e efetividade
Momento do Controle	<i>A priori</i> , na avaliação de cunho legal em cada etapa dos procedimentos	A posteriori, após as ações apresentarem seus resultados
Adequação a que modelo de administração	Administração burocrática	Administração gerencial
Quanto à responsabilização do gestor	Responsabilização do gestor apenas quanto ao cumprimento das prerrogativas legais	Responsabilização do gestor quanto à aplicação antieconômica dos ativos públicos
Quanto à tempestividade das auditorias	Intempestivamente	Tempestivamente
Papel dos tribunais em relação à administração	Tribunais apresentando apenas papel de coerção da administração	Tribunais como órgãos auxiliares do gestor no que tange ao aperfeiçoamento da administração

Fonte: Mourelle (2008).

Vale ressaltar que as auditorias realizadas pelas EFS com ênfase no desempenho possuem diversas nomenclaturas, a depender do país, região ou organização. Pode-se citar como as principais terminologias utilizadas: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados (FREITAS, 2005).

A INTOSAI editou, em 2004, normas específicas para tratar dessa modalidade auditorial, adotando a expressão *performance auditing*, com tradução para o português como auditoria de desempenho.

Dessa forma, o Manual de Auditoria de Desempenho do Tribunal de Contas da União (TCU), de 1998, adotou a nomenclatura auditoria de desempenho para tratar das auditorias operacionais. Contudo, nas edições posteriores do Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU foi incorporada a expressão presente na Constituição Federal, em seu artigo 70. Portanto, nesse estudo são utilizados os termos auditoria operacional, de desempenho, de rendimento, de gestão, de resultado, de otimização de recursos e de valor pelo dinheiro como sinônimos.

A institucionalização do controle operacional na legislação brasileira se deu por meio da Constituição Federal de 1988 quando, por força do *caput* do artigo 70, foi atribuído ao Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas da União a competência para fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta (BRASIL, 1988).

Por outro lado, a partir da reforma da administração pública que se seguiu à Emenda Complementar 19, conceitos como transparência, *accountability* e responsabilidade nos gastos públicos disseminaram-se entre gestores e sociedade, sendo desenvolvidos instrumentos para aferir se as políticas públicas alcançam os impactos esperados. Sobre o tema, Arantes *et al.* (2010, p. 129) afirmam:

A utilização de mecanismos de controle dos resultados na administração pública é uma das maiores novidades em termos de *accountability* democrática. Trata-se de responsabilizar o poder público conforme o desempenho dos programas governamentais. Isso pode ser feito por órgãos do próprio governo – contanto que tenham autonomia para fazê-lo –, por agências independentes organizadas e financiadas pela sociedade civil e, ainda, pelas instituições que tradicionalmente têm realizado o controle administrativo-financeiro. O novo aqui não é tanto os atores que fiscalizam, e sim o que se procura fiscalizar.

No intuito de enriquecer este estudo, é importante trazer à baila alguns conceitos selecionados de auditoria operacional.

Para o *General Accountability Office* (GAO), Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América:

As auditorias operacionais implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais (GAO, 2005, p. 45).

Segundo Pollit *et al.* (2008), existe um significado consensual lato a respeito da auditoria de natureza operacional (ANOP) que as preconiza como uma forma de auditoria fundamentada na eficiência e na efetividade da gestão pública, contudo reconhece que ainda há muitas controvérsias sobre o papel que desempenham na estrutura governamental vigente.

Em atendimento aos ditames da Carta Magna, o Tribunal de Contas da União (TCU) também define a auditoria de natureza operacional: “o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (TCU, 2010, p. 11).

Os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade elencados pelo TCU no conceito acima explicitado, são também definidas no seu manual. Resumidamente, o TCU preconiza que a Economicidade concerne o custo mínimo na realização de uma atividade, sem comprometer-se com os padrões de qualidade. Enquanto a Eficiência refere-se ao menor esforço no processo de transformação de insumos, guardando a qualidade dos produtos. Já a Eficácia diz respeito à habilidade de atingir os objetivos imediatos, fornecendo

bens e serviços conforme aquilo que foi planejado. A Efetividade busca investigar se houve alterações no público abordado pelas ações do programa em análise (TCU, 2010).

Por outro lado, vale ressaltar que apesar de corresponderem às principais medidas de mérito embutidos nos conceitos de auditoria operacional, nem sempre os critérios são definidos uniformemente pelas EFS e pela doutrina.

Dessa forma, apresenta-se abaixo o Quadro 2 adaptado do estudo de Albuquerque (2007) com um comparativo dos conceitos apresentados pela INTOSAI e pelo TCU.

Quadro 2 – Comparativo dos Princípios INTOSAI x TCU

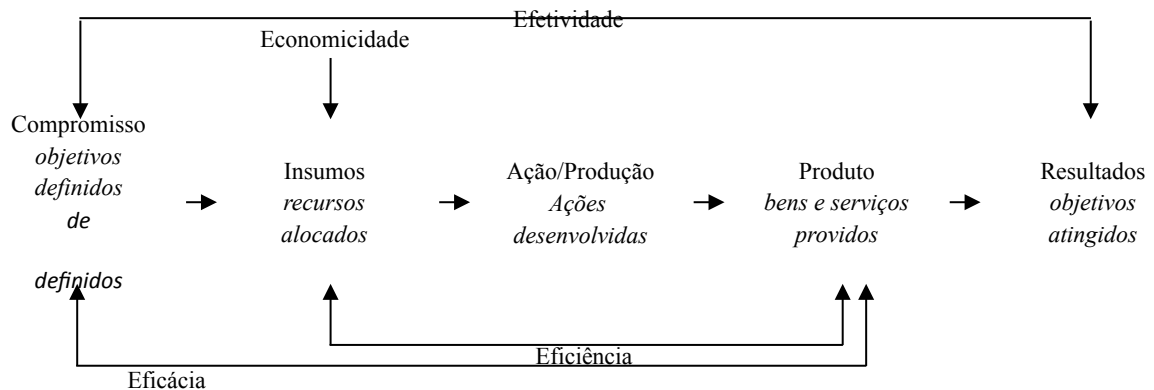
PRINCÍPIOS	INTOSAI	TCU
Economicidade	Reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado.	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade
Eficiência	Relação entre o produto – expresso em bens, serviços ou outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los	Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade no produto final em um dado período de tempo.
<i>Effectiveness</i>, eficácia ou efetividade	Medida em que se cumprem os objetivos e relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma atividade.	Grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

Fonte: Elaborado pela autora adaptado de Albuquerque (2007).

Não consta no comparativo apresentado no Quadro 2 o conceito de efetividade do TCU, tendo em vista que a INTOSAI em seus manuais se refere ao *effectiveness*, que no português ora é traduzido como eficácia ora como efetividade, embora tais palavras não tenham o mesmo sentido.

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União apresenta um diagrama de insumo-produto adaptado das Diretrizes de Aplicação das Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI (ISSAI 3000), que ilustra as dimensões da auditoria operacional:

Figura 1 – Dimensões da Auditoria Operacional



Fonte: Manual de auditoria do TCU (2010), modelo adaptado de ISSAI 3000.

Ademais, aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público) e a equidade na distribuição de bens e serviços são mencionados pelo manual do TCU como propósitos da auditoria operacional.

Segundo Speck e Nagel (2002), as atribuições do Tribunal de Contas da União expandiram-se ao realizar auditoria operacional, pois além da análise da legalidade dos atos da gestão pública, também a legitimidade e a economicidade passaram a ser verificadas. Os autores afirmam ainda que controlar a legitimidade perpassa a conformidade legal dos atos, assim como o cumprimento dos princípios jurídicos e até da moralidade e do fim público, assim, o gasto público legítimo deve atingir concretamente o bem comum da sociedade (SPECK; NAGEL, 2002).

A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas), ao tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas, ao proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria e ao fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria (INTOSAI, 2013).

Destaca-se como seu principal objetivo promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Porém, ela também contribui para a *accountability* e transparência, ao ajudar os responsáveis pela governança e supervisão a melhorar o desempenho.

Das decisões tomadas pelo poder legislativo ou pelo executivo cabe exame quanto ao atendimento da eficiência e eficácia na formulação e implementação, bem como se disponibilizado retorno em valor justo dos tributos pagos aos contribuintes ou cidadãos. Contudo, os questionamentos não adentram nas intenções e decisões do poder legislativo, mas examinam se existe alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação que esteja impactando o alcance dos objetivos traçados.

Portanto, a auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas (INTOSAI, 2013).

No que tange à transparência, a auditoria operacional proporciona uma análise sobre a gestão e os resultados de distintas atividades governamentais ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia. Dessa forma, fornece ao cidadão informações úteis ao passo que serve de base para aprendizado e melhorias.

Na auditoria operacional, as EFS são livres para dar publicidade aos seus achados e devem decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar. O objeto da auditoria operacional pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências) não limitando-se a programas, entidades ou fundos.

O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria, devendo os auditores ao estabelecer um objetivo alinhá-lo aos critérios adequados que estejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade e correspondam às questões de auditoria.

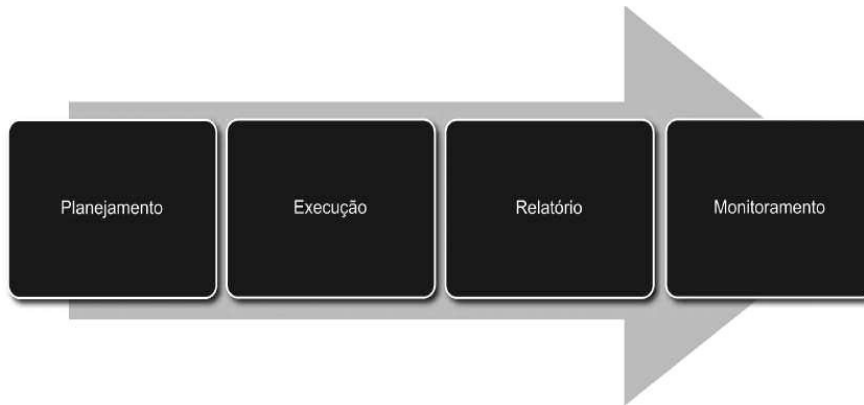
A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens: uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira; uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido; e, uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios (INTOSAI, 2013).

As perspectivas dadas as três abordagens podem ser de cima para baixo ou de baixo para cima. Ao concentrar-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do poder legislativo e do governo central a auditorias possui uma perspectiva de

cima para baixo. Já ao focalizar em problemas de importância para o povo e a comunidade a perspectiva adotada é de baixo para cima.

A condução da auditoria operacional abarca as fases de planejamento, execução, relatório e monitoramento das recomendações propostas.

Figura 2 – Fases da Auditoria Operacional



Fonte: INTOSAI (2013).

Segundo a INTOSAI (2013), o planejamento compreende a seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria; a execução relaciona-se à coleta e análise de dados e informações; o relatório apresenta os resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários; por fim o monitoramento determina se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências apontados.

Como as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas, seus relatórios – item essencial para comunicar a adequação das prestações de contas dos gestores públicos (auditoria contábil) e a avaliação dos resultados das políticas públicas (auditoria operacional) – devem ser elaborados para facilitar a interpretação dos fenômenos de gestão do setor público por parte dos seus atores interessados (ARAÚJO, 2011).

A experiência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) em auditoria operacional se deu com o advento do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX). Contudo, apenas em 2015, por meio da Resolução Administrativa nº 10/2015, foi editado o Manual de ANOP no âmbito do TCE/CE.

Dessa forma, adverte-se que a maior parte das auditorias analisadas nessa pesquisa, pertinentes ao período de 2008 a 2014, são anteriores à vigência do mencionado Manual. Porém, os métodos de coleta de dados elencados no Manual são os adotados nas

Diretrizes para aplicação de Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI, publicada em 2005; portanto abrange o período em análise. Isso posto, o Manual trata dos métodos de coleta de dados, apresentando seus propósitos, vantagens e desvantagens, conforme exhibe o Quadro 3.

Quadro 3 – Métodos de coleta de dados

Método	Propósito	Vantagens	Dificuldades
Questionários, <i>Surveys</i> , <i>Checklists</i>	Quando se necessita obter, com rapidez e/ou facilidade, grande quantidade de informação	Pode se respeitar o anonimato; Realização barata; Fácil de comparar e analisar; Pode ser aplicado a muitas pessoas; Pode se obter grande quantidade de dados; Já existem muitos modelos de questionários	Poderia não ser obtida uma retroalimentação cuidadosa; A redação pode direcionar as respostas dos pesquisados; São impessoais; Nos <i>surveys</i> podem ser necessários especialistas em amostragem; Não contam toda a história
Entrevistas	Quando se quer conhecer por completo as impressões ou experiência de alguém, ou entender melhor suas respostas aos questionários	Obter uma gama completa de informações, em profundidade; Desenvolver a relação com o entrevistado; Pode ser flexível com o entrevistado	Pode demorar muito tempo; Pode ser de difícil análise e comparação; Pode ser cara; O entrevistador pode direcionar as respostas do entrevistado
Exame Documental	Quando se deseja uma impressão acerca da forma como atua o programa, sem interrompê-lo, a partir de uma revisão de solicitações, documentos financeiros, memorandos, atas, etc.	Oferece uma informação ampla e ao longo do tempo; Não interrompe o programa nem o comportamento do usuário do programa; A informação já existe; Pouco direcionamento (viés) da informação	Com frequência ocupa muito tempo; A informação pode ser incompleta; É necessário ter uma ideia muito clara sobre o que se está buscando; Meio não flexível de obtenção de dados; Os dados se limitam aos já existentes
Observação	Para coletar informação exata acerca da forma como atua realmente um programa, sobretudo no que se refere a seus processos	Ver as atividades de um programa enquanto estão ocorrendo realmente; Pode ser adaptada aos acontecimentos enquanto estes acontecem	A conduta pode ser difícil de interpretar; Categorizar as observações pode ser complicado; Pode influir na conduta dos participantes do programa; Pode ser cara
Grupos Focais	Explorar uma questão em profundidade mediante o debate em grupo, por exemplo, as reações ante uma experiência ou uma sugestão, compreender as queixas frequentes, etc.; útil na avaliação e no <i>marketing</i>	Obter com rapidez e confiabilidade; impressões frequentes; Pode ser um modo eficiente de obter uma informação ampla e profunda em pouco tempo; Pode transmitir informação chave acerca dos programas	As respostas podem ser difíceis de analisar; É necessário um facilitador adequado para que haja segurança e para o encerramento; É difícil programar a reunião de um conjunto de 6 – 8 pessoas

Fonte: INTOSAI (2005 apud TCE/CE, 2015).

Ademais, destaca-se que as técnicas de auditoria adotadas nas ANOPS do TCE/CE, no intuito de interpretar sistematicamente as informações coletadas, são: análise SWOT, diagrama de verificação de risco, análise *stakeholder*, mapa de produtos e mapa de processos.

Segundo o Manual de ANOP do TCE/CE (2015), a análise SWOT permite examinar as questões internas e externas à organização que influenciam, positivamente ou negativamente, nas suas atividades. Enquanto a verificação de riscos identifica se a alocação de recursos para gerenciar o risco do objeto analisado encontra-se compatível com o nível de risco dos objetivos do programa, no tocante ao resultado e qualidade do fim público almejado.

Por meio da análise *stakeholder* os principais atores envolvidos, os seus interesses e o modo como esses interesses afetarão os riscos e a viabilidade de programas ou projetos são identificados. Ao passo que para a obtenção de indicadores de desempenho, utiliza-se a técnica do mapa de produtos e para representar um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade, desenha-se o mapa de processo (TCE/CE, 2015).

2.3 Estudos empíricos anteriores

Cabe ressaltar que diante da sua importância, o tema, auditoria operacional, tem sido nos últimos anos foco de algumas discussões na academia. Contudo, percebe-se, pela análise dos estudos empíricos levantados na revisão da literatura, que não existe um trabalho com enfoque na Corte de Contas Cearense, foco desta investigação. Dessa forma, considera-se oportuno o aprofundamento das investigações empíricas nesse âmbito sobre o assunto em pauta.

Nessa toada, o Quadro 4 apresenta um sumário de estudos empíricos sobre o tema, sob diferentes perspectivas.

Quadro 4 – Sumário de estudos nacionais sobre Auditoria Operacional

Autoria	Objetivo Geral	Principais Resultados
Albuquerque (2006)	Analisar se as auditorias operacionais vêm cumprindo o seu duplo papel de contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo, através de recomendações voltadas para o aprimoramento da gestão pública, e de garantir informações acerca do desempenho dos programas e organizações governamentais, consubstanciadas em avaliações sobre os resultados e impactos dos programas e políticas públicas.	Os resultados revelaram que ainda não foram introduzidos na Administração Pública federal brasileira os meios e ferramentas necessários para a viabilidade do modelo de gerenciamento com base em desempenho, como indicadores e sistemas de gestão por objetivos e metas. Este cenário tem repercutido no escopo das auditorias do TCU, as quais enfatizam os sistemas, procedimentos e processos de gestão, apresentando recomendações voltadas para o aprimoramento das práticas administrativas, mas ainda não contemplam, plenamente, diante da carência de dados, avaliações acerca dos resultados e impactos dos programas e políticas públicas.

Autoria	Objetivo Geral	Principais Resultados
Oliveira (2008)	Investigar o estágio em que se encontra a auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ), quais as modalidades já foram realizadas, os benefícios gerados para a melhoria da gestão do gasto público e os estágios que faltam para ser considerada plenamente implementada.	Constatou-se que apesar da cultura de auditoria operacional ainda estar em estágio embrionário, as mais recentes ações administrativas, à época, abriram excelentes perspectivas para superar o desafio de sua consolidação no TCE/RJ.
Hedler e Torres (2009)	Propor um modelo de meta avaliação e aplicá-lo à auditoria de natureza operacional (ANOP) do Tribunal de Contas da União, meta avaliando seus critérios, padrões, validade e confiabilidade dos procedimentos e resultados das ANOPS.	Os resultados demonstram forças das ANOPS, como avaliação do contexto e checagem de características dos programas e fraquezas relacionadas principalmente à aplicação dos métodos e técnicas da auditoria. Conclui-se descrevendo as dificuldades metodológicas para a realização das auditorias e apresentam-se sugestões para melhor aplicação da ANOP do tribunal.
Graciliano <i>et al.</i> (2010)	Evidenciar como as auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União têm contribuído no processo de <i>accountability</i> das entidades auditadas, utilizando o levantamento de sugestões e críticas do TCU nas auditorias de natureza operacional.	Os resultados indicam que o controle externo da administração pública pode ultrapassar os meandros da conformidade de procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempenho nos órgãos auditados, quando se utiliza de auditorias operacionais.
Ribeiro Filho <i>et al.</i> (2010)	Verificar a possibilidade de identificar fragilidades que comprometam a eficácia das recomendações emitidas pelas auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, a partir do conceito de inteligência competitiva e com vistas a subsidiar uma atuação preventiva e/ou contingencial.	Concluiu-se, com base na inteligência competitiva, que há fragilidades que podem comprometer a eficácia da implementação das recomendações emitidas pela auditoria operacional, que uma vez identificadas permitirão o estabelecimento de uma estratégia preventiva e uma estratégia contingencial, para fazer face aos fatores de risco, caso se concretizem.
Naves (2012)	Analisar o processo de instalação das Auditorias Operacionais nos Tribunais de Contas do Brasil e, mais detidamente, no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG), aproximando essa recente modalidade de fiscalização à visão institucionalista da <i>accountability</i> .	Os resultados sugerem que as Auditorias Operacionais não estão institucionalizadas no ambiente dos Tribunais de Contas subnacionais, sendo executadas, com algumas exceções, de forma rarefeita. Na percepção de atores estratégicos internos do TCMG, as auditorias operacionais se amoldam à perspectiva vertical da <i>accountability</i> e contam com ambiente favorável ao seu significativo crescimento em proporção com relação às auditorias de conformidade.

Autoria	Objetivo Geral	Principais Resultados
França (2012)	<p>Verificar como os Tribunais de Contas brasileiros estão lidando com a tarefa de fiscalizar as questões relativas à Auditoria Operacional, respondendo a duas perguntas básicas:</p> <p>a) Se as auditorias operacionais realizadas pelas entidades fiscalizadoras têm, efetivamente, contribuído para o alcance dos objetivos das políticas públicas, e; b) Se as técnicas até aqui utilizadas na execução das auditorias operacionais são adequadas para a avaliação dessas políticas.</p>	<p>Em relação à primeira questão, foi concluído que, da forma com que as auditorias operacionais estão sendo realizadas no Brasil, ainda há uma distância razoável a ser percorrida antes que se possa dizer que sim, devido, principalmente, a falta de uma determinação no sentido de responsabilizar nominalmente os responsáveis pela condução das recomendações expedidas pelos Tribunais de Contas, quando da publicação do acórdão que se origina dos trabalhos de auditoria.</p> <p>Quanto ao segundo questionamento, percebeu-se que a realização de auditorias de natureza operacional engloba uma série de fatores que vão desde a dificuldade de se obter dos jurisdicionados indicadores que indiquem claramente quais os objetivos que se procurou atingir com determinada política, até a necessidade dos próprios tribunais de contas de instituírem quadros de pessoal específicos, voltados para esta tarefa.</p>
Barros <i>et al.</i> (2015)	<p>Analisar as avaliações de programas realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), única Entidade de Fiscalização Superior (EFS) no Brasil, no período de 2000-2012, revelando os critérios no manuseio dos dados, bem como os padrões utilizados pelo órgão de controle externo.</p>	<p>Concluiu-se que as avaliações de programas realizadas pelo TCU se converteram em subsídios para o aperfeiçoamento dos rumos da gestão pública na área da saúde, uma vez que delas resultaram 305 recomendações. O TCU demonstrou a capacidade de concretizar até quatro avaliações anuais nessa área, e os monitoramentos, realizados em número de dez, foram considerados tímidos e impontuais, cobrando da Administração Pública Federal Brasileira recomendações realizadas até 2007.</p>
Silva (2015)	<p>Investigar o processo de institucionalização da Auditoria Operacional – ANOP no Tribunal de Contas da União – TCU. Verificar como esse processo contribuiu para a construção e consolidação da função de avaliador de políticas públicas do TCU, por intermédio da problematização e da sistematização de reflexões sobre: sua motivação, mudanças ocorridas e a levantamento dos resultados.</p>	<p>Concluiu-se que o processo de institucionalização da auditoria operacional no TCU teve início com ações isoladas baseadas em interesses institucionais de homogeneização de procedimentos, mas a sua aceitação reside na mudança de paradigma da sociedade que demanda maior transparência e efetividade das ações governamentais.</p>
Melo e Paiva (2017)	<p>Analisar a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) sobre o grau de importância e a possibilidade de materialização dos benefícios potenciais da auditoria operacional em prol da administração pública.</p>	<p>Os resultados revelaram que na percepção dos auditores do TCE/PB, dos 15 principais benefícios potenciais apontados pela doutrina, 10 deles têm grandes possibilidades de materialização, permitindo a conclusão de que os benefícios da auditoria operacional se mostram com potencial de promover a melhoria da administração pública.</p>

Fonte: Elaborado pela autora a partir da revisão de literatura.

Por meio da análise dos estudos empíricos apresentados no Quadro 4, pode-se perceber uma tendência nas pesquisas de relacionar a ANOP e o aprimoramento da gestão pública. Estudos nesse diapasão foram realizados por Albuquerque (2006), Graciliano *et al.* (2010), França (2012) e Melo e Paiva (2017).

Por outro lado, Oliveira (2008), Naves (2012) e Silva (2015) buscaram avaliar os processos de institucionalização das ANOPS em tribunais de contas do Brasil. Ademais, Hedler e Torres (2009) e Ribeiro Filho *et al.* (2010) realizaram pesquisas mais pontuais que buscaram correlacionar a ANOP com os construtos da meta avaliação e inteligência competitiva, respectivamente. Por fim, Barros *et al.* (2015) buscaram identificar os critérios e padrões utilizados nas ANOPS realizadas pelo TCU.

Ressalta-se, portanto, que o principal diferencial desta pesquisa é investigar o perfil das ANOPS quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade no âmbito do TCE/CE, unidade de análise inédita em estudos empíricos já realizados sobre esse tema.

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta a pesquisa em seus aspectos metodológicos, tendo como ponto de partida sua caracterização em termos de objetivos, abordagem e, na sequência, o processo de coleta dos dados e os procedimentos de análise de dados utilizados para o alcance dos objetivos propostos.

3.1 Enquadramento Metodológico

Esta pesquisa enquadra-se, quanto aos objetivos, como descritiva, tendo em vista que se baseia na coleta e exame de dados a fim de analisar uma situação preexistente. Os estudos descritivos são recomendados quando se pretende coletar informações e medir as variáveis de forma independente (SAMPHERE; COLLADO; LUCIO, 2013).

Quanto aos procedimentos utilizados, consiste em pesquisa bibliográfica e documental, pois compreende a investigação das explicações, permitindo pinçar das obras escolhidas os temas, os conceitos, as considerações relevantes para a compreensão do objeto de estudo (LIMA; MIOTO, 2007).

Em relação à abordagem da pesquisa, esta caracteriza-se como, predominantemente, qualitativa, visto que se trata de um estudo de caso. A investigação qualitativa emprega diferentes alegações de conhecimento, estratégias de investigações e método de coleta e análise de dados, ou seja, se baseiam em dados de texto e imagem, têm passos únicos da análise dos dados, e utilizam diversas estratégias na investigação (CRESWELL, 2007). Stake (2011, p. 21) caracteriza este método relatando que “qualitativa significa que seu raciocínio se baseia principalmente na percepção e na compreensão humana”.

A pesquisa foi executada por meio de um estudo de caso, sendo a unidade de pesquisa selecionada o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), e foi operacionalizada por meio de pesquisa documental. Segundo Yin (2010, p. 39):

(...) o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.

Justifica-se a escolha do TCE/CE como unidade de análise pelo fato de desde 2008 a auditoria operacional ter sido adotada por esse tribunal e em função da acessibilidade dos dados necessários para a consecução dos objetivos propostos no estudo. Além disso, até o

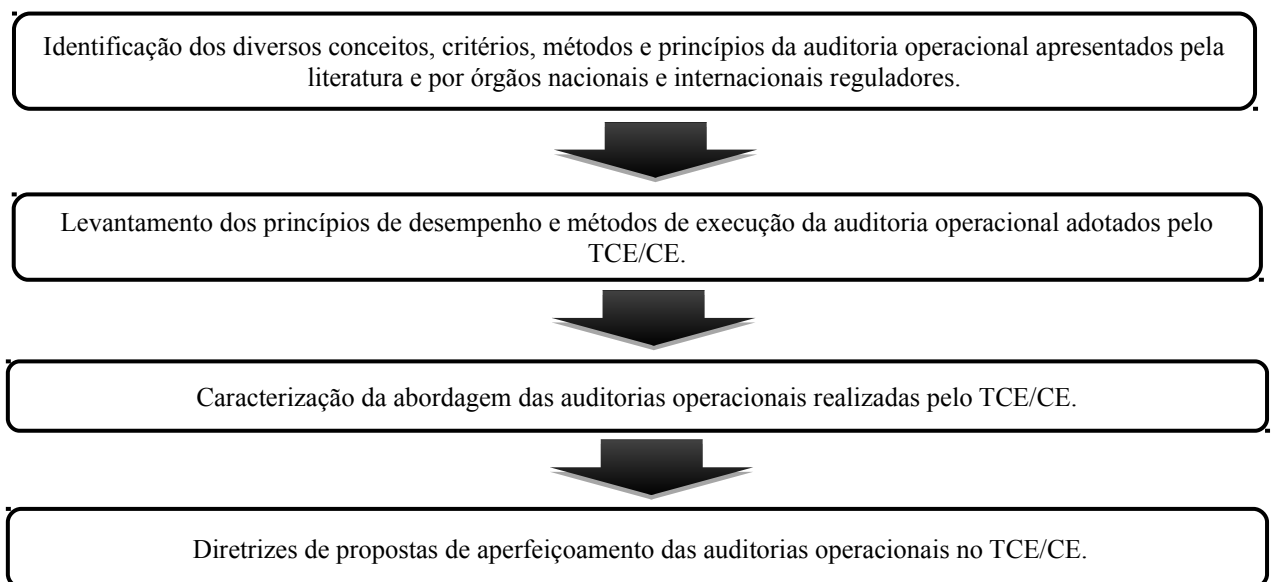
presente momento não foram identificadas pesquisas acadêmicas voltadas para as auditorias de natureza operacional (ANOPS) nessa Corte de Contas.

3.2 Coleta dos Dados

Para a operacionalização da pesquisa, foram analisados os relatórios das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE no período de 2008 a 2017, observando-se, essencialmente, na análise da abordagem das auditorias os princípios de desempenho e os métodos de auditoria adotados nesses trabalhos. Justifica-se a seleção do período de análise mencionado à existência de publicação dos relatórios de auditoria no *website* do Tribunal no dia 01/08/2018, o que favoreceu o acesso aos dados.

Cabe informar que os dados coletados, extraídos dos relatórios de auditoria, foram discutidos à luz do contexto da Nova Gestão Pública (NGP) e do estágio de desenvolvimento da auditoria operacional nos demais Tribunais de Contas, com o intuito de atender, especialmente, aos objetivos geral e específicos traçados. Ademais, apresenta-se na sequência o *design* da pesquisa:

Figura 3 – *Design* da Pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

3.3 Análise dos Dados

Em relação ao alcance dos objetivos geral e específicos, foi realizada análise qualitativa por meio da técnica de análise de conteúdo dos relatórios de auditoria operacional,

referentes aos exercícios de 2008 a 2017, quanto à verificação da abordagem relacionada aos princípios de desempenho e aos métodos de auditoria adotados nesses trabalhos.

Para fins deste estudo, à luz do Manual de auditoria operacional do TCU (2010), os princípios de auditoria operacional são quatro: a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, conforme definidos no item 2.2. Os princípios utilizados nas ANOPS realizadas pelo TCE/CE não são explicitados nos relatórios produzidos, sendo necessário identificá-los ao longo dos textos, onde aparecem de modo implícito, e, em seguida, classificá-los dentro de um dos quatro princípios citados.

Assim, atribuiu-se a cada questão e a cada achado de auditoria um (e apenas um) dos quatro princípios de desempenho. Naqueles casos em que a questão ou o achado comportariam mais de um princípio de desempenho, optou-se por aquele considerado preponderante à situação. Por outro lado, uma auditoria pode conter mais de um método de coleta e técnica de auditoria, bem como enquadrar-se em mais de um princípio por conter questões que abordem diferentes princípios.

No tocante à análise de conteúdo dos relatórios de auditoria, apresentam-se no Quadro 5 as categorias e subcategorias utilizadas na pesquisa, baseadas em Albuquerque (2007).

Quadro 5 – Parâmetros para análise de conteúdo dos relatórios

Categorias (Princípios)	Subcategorias (Palavras-chaves, radicais)
Economicidade	Custos
Eficiência	Processos
Eficácia	Metas
Efetividade	Impactos

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Albuquerque (2007).

Dessa forma, o Quadro 5 evidencia os parâmetros adotados na realização da análise de conteúdo para o alcance dos objetivos propostos nessa pesquisa. Ademais, para o tratamento dos dados adotou-se os procedimentos calcados na proposta da professora da Universidade de Paris V, Laurence Bardin (2011). Contudo, destaca-se que, apesar do rigor metodológico, a subjetividade na interpretação do conteúdo dos relatórios é uma limitação deste estudo, inerente à técnica de análise de conteúdo.

Bardin (2011) aponta que, desde as primeiras tentativas da humanidade de interpretar livros sagrados já utiliza-se a análise de conteúdo, todavia, somente na década de 20, essa técnica foi sistematizada por Leavell. A primeira definição de autoria de Berelson e Lazarsfeld veio a surgir no final dos anos 40-50, todavia, o método foi configurado nos

detalhes que usualmente são adotados hoje, por meio da obra “*Analyse de Contenu*” de Bardin em 1977.

Segundo Bardin (2011, p. 47), define-se análise de conteúdo como:

(...) um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

A análise de conteúdo, segundo a perspectiva de Bardin (2011), apresenta-se como uma técnica metodológica aplicável em diversos discursos e formas de comunicação, independentemente da natureza do suporte (GODOY, 1995).

Na sequência, torna-se importante expor sobre o emprego das auditorias de natureza operacional (ANOPS) no Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), unidade de análise dessa pesquisa.

4 RESULTADOS DA ANÁLISE DAS ANOPS REALIZADAS PELO TCE/CE

Esta seção está dividida em duas partes, a primeira apresenta o TCE/CE e trata da auditoria operacional exercida nesse Tribunal, por meio de informações extraídas do *website* da instituição e de normativos relacionados ao assunto; a segunda parte traz a descrição dos resultados encontrados diante da análise do rol de dados selecionados para o alcance dos objetivos propostos no estudo.

4.1 O TCE/CE e a Auditoria Operacional

O Tribunal de Contas do Estado do Ceará é o órgão responsável pelo controle de bens e recursos públicos estaduais, por meio das competências constitucionais, que lhe foram atribuídas, de fiscalizar e julgar a boa e regular aplicação dos recursos públicos pelos administradores e demais responsáveis. Auxilia, portanto, a Assembleia Legislativa do Estado no exercício do controle externo, na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do estado e contribuir para o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade (TCE/CE, 2018).

O combate e prevenção à ilegalidade, à corrupção, ao descaso, ao desperdício, às falhas não intencionais e ao uso impessoal da máquina estatal são objetos do controle exercido pelo TCE cearense, no exercício do controle externo, bem como previsto na Constituição Estadual. Dessa forma, o TCE/CE executa as atividades de julgamento de contas dos administradores, aprecia e emite parecer prévio sobre as contas do Governador do Estado do Ceará e dos órgãos e entidades sob jurisdição do Tribunal (TCE/CE, 2018).

No âmbito da auditoria operacional, a experiência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) iniciou-se no contexto do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros, denominado PROMOEX. Os mentores desse programa foram o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), como financiador; o Ministério do Planejamento, como gestor; a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), como colaboradores. A finalidade principal do PROMOEX reside no fortalecimento do sistema de controle externo, pela integração nacional e pela modernização dos tribunais.

O Programa foi delineado por meio de estudo qualitativo desenvolvido pelo corpo técnico dos tribunais de contas, do Ministério do Planejamento e do BID para verificar boas práticas e oportunidade de melhoria na atuação das cortes de contas conforme a visão dos seus

integrantes e da sociedade (RIBAS JÚNIOR, 2011). Vale ressaltar que foi elencada como prioridade, logo na sua primeira fase, as auditorias operacionais, estipulando a meta de implantação em 75% dos tribunais brasileiros.

Considerando a adesão do TCE/CE ao Programa e a capacitação recebida pelos seus servidores participantes do Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional (PCAOP), realizado pelo PROMOEX, foi inicialmente instituída uma Comissão Especial de Auditoria Operacional para desenvolvimento dos primeiros trabalhos. Com a reforma administrativa, ocorrida em 2016, no âmbito do TCE/CE foi criada a Gerência de Avaliação de Políticas Públicas, integrante da Diretoria de Controle Especializado, responsável pela execução das auditorias de caráter operacional.

Por outro lado, desde 2015 o TCE/CE já dispõe de um manual de auditoria operacional editado por meio da Resolução Administrativa nº 10/2015. A mencionada Resolução assim define a auditoria operacional no seu art. 2º:

A Auditoria Operacional compreende a avaliação das políticas públicas e das atividades governamentais dos órgãos e entidades, pautada, além dos aspectos de legalidade, em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ, 2015).

Dessa forma, pode-se observar que além das quatro dimensões constantes no conceito de auditoria operacional do TCU – economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – foram acrescentados na definição do TCE/CE os princípios da equidade, sustentabilidade e transparência, possibilitando uma análise mais abrangente das políticas públicas auditadas.

4.2 Resultados da Análise de Conteúdo dos Relatórios de Auditoria Operacional

Nesta subseção, são apresentados os resultados da pesquisa alinhados aos objetivos específicos e, por conseguinte, ao objetivo geral deste estudo, obtidos por meio da análise de conteúdo dos relatórios das auditorias operacionais do TCE/CE selecionados para esse estudo, referentes ao período de 2008 a 2017, conforme mostra o Quadro 6.

Quadro 6 – Auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE no período de 2008 a 2017

Ano	Auditoria operacionais realizadas pelo TCE/CE
2008	Pró-Letramento – Formação Continuada de professores do Ensino Fundamental
2009	Estratégia Saúde da Família – ESF
2010	Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'água em Comunidades Rurais
2011	Criação e Gestão de Unidades de Conservação de Proteção Integral

Ano	Auditoria operacionais realizadas pelo TCE/CE
2012	Ronda do Quarteirão
2013	Ensino Médio
2014	Nível de Atenção Básica
2015	Transporte Escolar
2015	Gestão de Recursos Hídricos
2016	Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado do Ceará
2017	Diagnóstico Avaliação de Políticas Públicas – Atividades de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas para o Acompanhamento do PPA 2016/2019
2017	Diagnóstico PNE – Exame de Ações Governamentais do Estado do Ceará Relacionadas com a Meta 3 do Plano Nacional de Educação (PNE 2014-2024), que prevê a Universalização do Atendimento Escolar aos Jovens de 15 a 17 Anos

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, buscou-se identificar a abordagem adotada nas doze Auditorias de Natureza Operacional (ANOPS) do TCE/CE realizadas no período em análise, quanto aos métodos e técnicas empregados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

Cabe informar que a análise foi realizada em dois momentos distintos do processo auditorial: 1) na formulação das questões de auditoria, feita na fase de planejamento dos trabalhos, e 2) no desenvolvimento dos achados de auditoria, bem como também foi examinada a frequência dos métodos de coleta de dados e técnicas de auditoria adotados pelo TCE/CE.

Ademais, para melhor compreensão da análise de conteúdo realizada, o Quadro 7 apresenta alguns exemplos de questões e achados de auditoria com a identificação dos respectivos princípios atribuídos a eles.

Quadro 7 – Exemplificação da classificação das questões e achados de auditoria

Questões e Achados de Auditoria	Princípios
Questão da auditoria: Diagnóstico Avaliação de Políticas Públicas – Atividades de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas para o Acompanhamento do PPA 2016/2019	EFICIÊNCIA
Questão da auditoria: Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado do Ceará	ECONOMICIDADE
Questão da auditoria: Gestão de Recursos Hídricos	EFETIVIDADE

Questões e Achados de Auditoria		Princípios
Questão da auditoria: Ronda do Quarteirão	As ações formativas (inicial e continuada) qualificam os policiais do RONDA a desempenhar as atividades de policiamento comunitário?	EFICÁCIA
Achado da auditoria: Nível de Atenção Básica	Deficiência na estrutura de Tecnologia da Informação – TI: rede, equipamentos de informática, software, manutenção e suporte técnico.	EFICIÊNCIA
Achado da auditoria: Diagnóstico PNE – Exame de Ações Governamentais do Estado do Ceará Relacionadas com a Meta 3 do Plano Nacional de Educação (PNE 2014-2024), que prevê a Universalização do Atendimento Escolar aos Jovens de 15 a 17 Anos	Comprometimento do cumprimento da meta quanto à universalização do ensino médio no prazo estabelecido em razão da indefinição de cronograma detalhando marcos e prazos intermediários, com definição de prioridades para cada ano da gestão do plano, indispensável para um bom monitoramento de todo e qualquer projeto.	EFICÁCIA
Achado da auditoria: Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado do Ceará	Premissa da taxa de juros utilizada na avaliação atuarial, referente a carteira de investimentos, acima da realidade do mercado.	ECONOMICIDADE
Achado da auditoria: Transporte escolar	A utilização do transporte escolar não está garantindo a frequência dos alunos à escola.	EFETIVIDADE

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da exemplificação da classificação das questões e achados de auditoria quanto aos princípios (Quadro 7), esclarece-se como foi realizada a classificação das questões e achados analisados neste estudo. Por fim, na próxima subseção serão apresentados os resultados da análise das questões de auditoria.

4.2.1 Questões de Auditorias

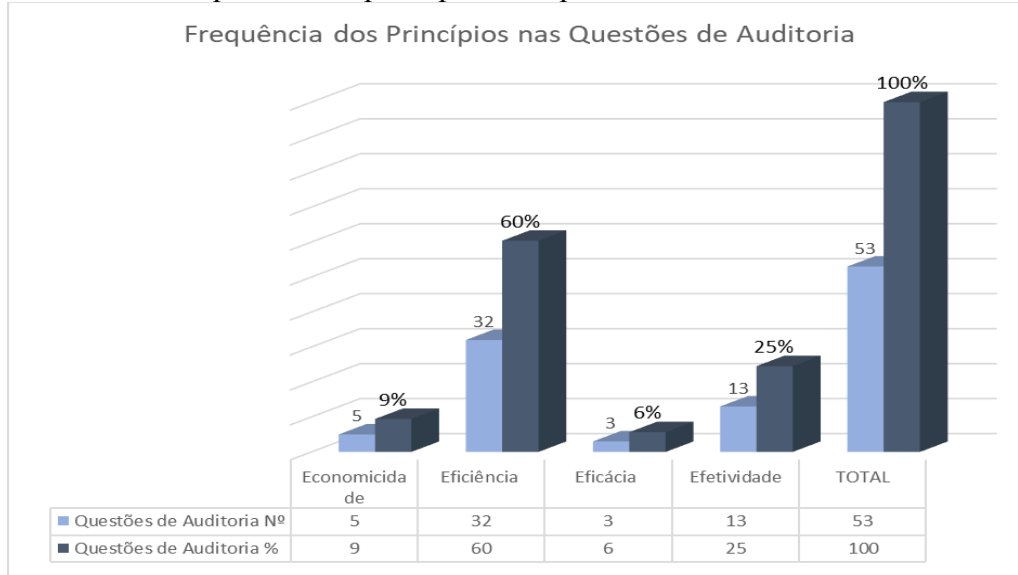
No geral, os resultados da análise de conteúdo dos relatórios de auditoria do TCE/CE expostos no Gráfico 1 demonstram que a eficiência foi o princípio de desempenho mais frequente, com a existência de 32 questões, representando 60% das observações, enquanto que o princípio eficácia foi o menos utilizado na elaboração das questões, com apenas três ocorrências, ou seja, 6% do rol de dados.

Dessa forma, constata-se que os resultados obtidos informam uma nítida tendência de questões de auditoria relacionadas ao princípio da eficiência, ao passo que efetividade e economicidade compuseram as demais questões, representando 25% e 9% das questões, respectivamente.

Essa conjuntura de predomínio do princípio eficiência nas questões de auditoria também foi encontrado por Albuquerque (2006). Contudo o mesmo não se pode afirmar em relação à frequência de utilização dos demais princípios, tendo em vista que no estudo

realizado por pelo autor, a presença de questões relacionadas à eficácia alcançou o segundo maior número de ocorrências, sucedida pela efetividade e a economicidade.

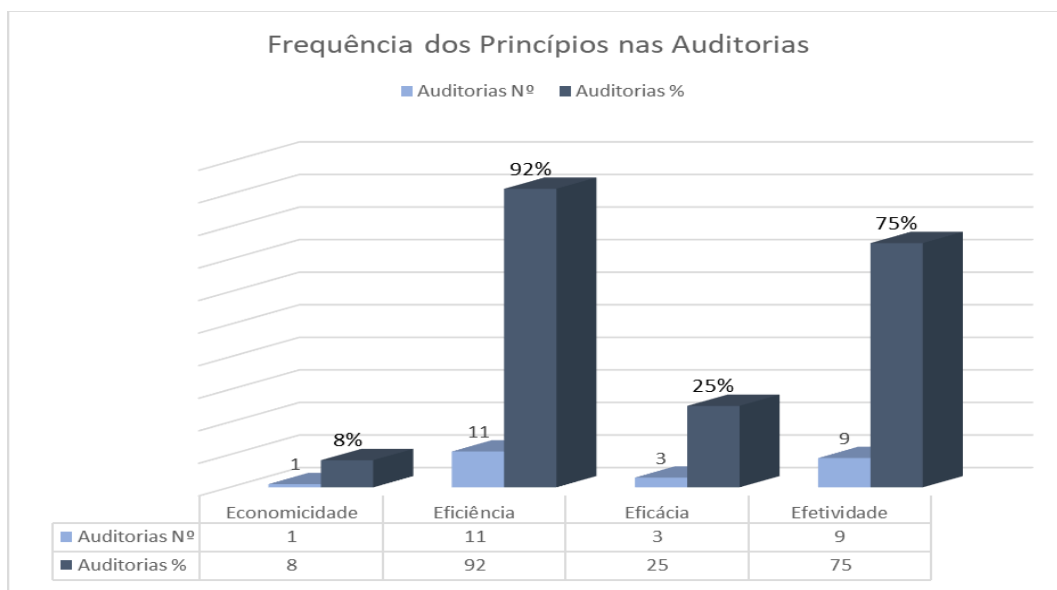
Gráfico 1 – Frequência dos princípios nas questões de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados até aqui apresentados referem-se à utilização dos princípios de desempenho na elaboração das 53 questões de auditoria analisadas. Ao examinar esses princípios sob a ótica da sua participação em relação às doze auditorias averiguadas por meio da presença de questões que abordem cada princípio, obtêm-se uma variação significativa na frequência com que os mesmos foram adotados nesses trabalhos, conforme ilustra o Gráfico 2.

Gráfico 2 – Frequência dos princípios nas auditorias



Fonte: Dados da pesquisa.

A eficiência e efetividade estão presentes na maioria das auditorias examinadas, com 92% e 75% de frequência, respectivamente, ou seja, nessas auditorias há, pelo menos, uma questão que aborda esses princípios.

Já em relação à economicidade, apenas uma auditoria apresentou questões relacionadas a esse princípio, por outro lado observou-se a presença em três auditorias de questões referentes à eficácia, portanto, pode-se constatar que, em linhas gerais, esses princípios de desempenho foram preteridos pelas ANOPS analisadas do TCE/CE. Importa ressaltar que cada uma das doze auditorias pode ter utilizado mais de um princípio na composição das suas questões.

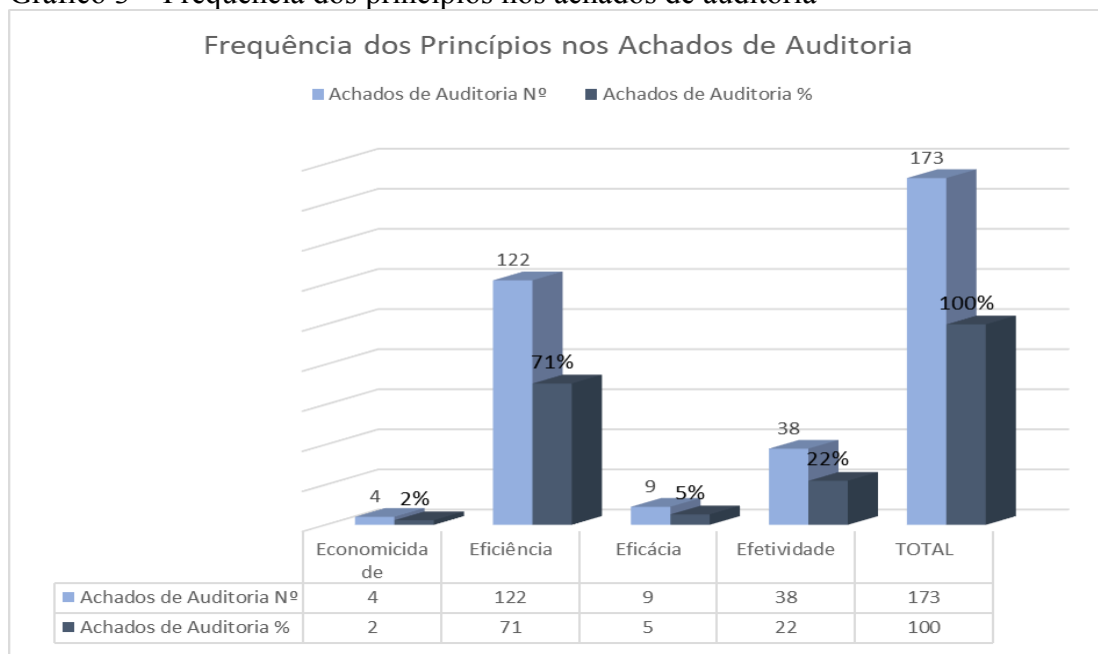
Cabe também destacar que os resultados obtidos em relação aos princípios eficiência e economicidade convergem com o estudo de Albuquerque (2006), por outro lado os princípios eficácia e efetividade apresentaram posições invertidas na ordem de frequência das ocorrências em relação ao estudo citado.

Durante a execução das ANOPS, por meio do exame das questões formuladas na fase do planejamento, obteve-se os achados de auditoria, objetos de análise da próxima seção.

4.2.2 Achados de Auditorias

Após a classificação dos achados de auditoria conforme os princípios de desempenho adotados nesse estudo, apresenta-se no Gráfico 3 a distribuição das suas frequências.

Gráfico 3 – Frequência dos princípios nos achados de auditoria



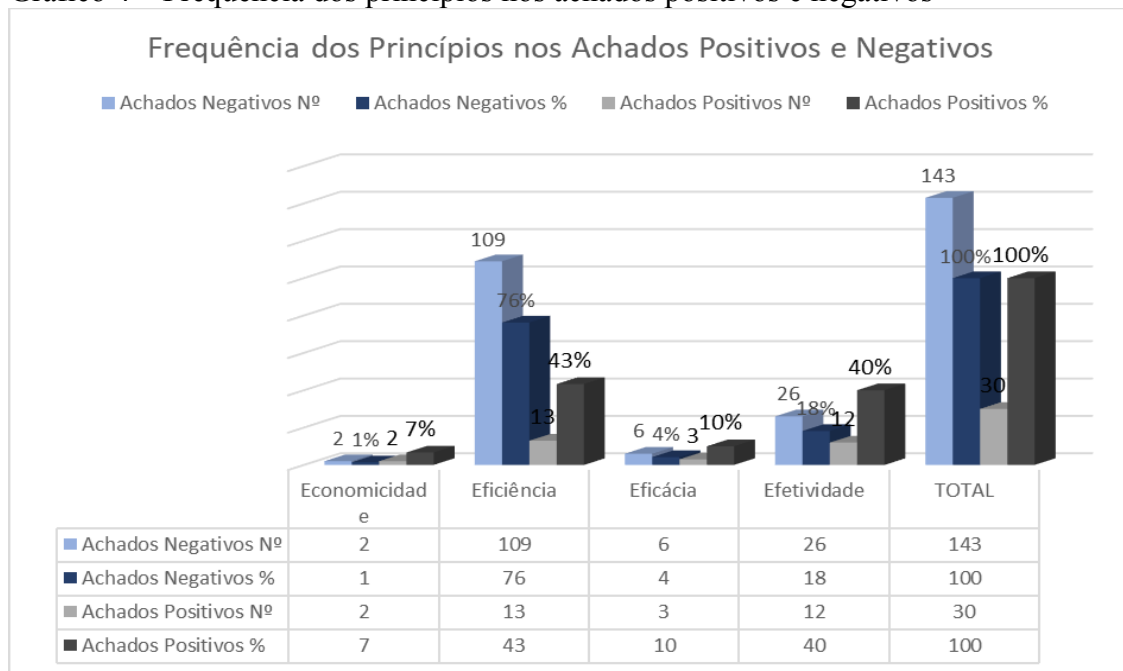
Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da análise do Gráfico 3, constata-se que dos 173 achados de auditoria classificados, 122 deles referem-se à eficiência, representando 71% das observações. Esses achados, amplamente predominantes, se reportam, em sua grande maioria, aos sistemas e práticas gerenciais. Dessa forma, destaca-se que esse panorama se assemelha àquele encontrado na análise da frequência dos princípios nas questões de auditoria, apresentada na seção 4.2.1, bem como converge e diverge dos mesmos pontos já relatados do estudo de Albuquerque (2006).

A maioria dos achados origina-se de dados e indicadores de desempenho inexistentes ou escassos, o que compromete o alcance da eficiência na execução dos programas e conseqüentemente prejudica as ações de supervisão, acompanhamento e monitoramento, acarretando em outros achados. Verifica-se também alguns achados que concernem às limitações na integração entre os níveis de governo e os agentes responsáveis pela realização dos programas e à ausência de infraestrutura, recursos materiais e pessoal adequados.

Por outro lado, ao analisar separadamente dois subconjuntos de achados, ou seja, os achados positivos e os negativos, observa-se o cenário ilustrado no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Frequência dos princípios nos achados positivos e negativos



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 4 apresenta a distribuição da frequência dos quatro princípios de desempenho entre os achados negativos e positivos. A eficiência aparece como o princípio

mais presente nos achados negativos, sucedido pela efetividade, eficácia e economicidade, respectivamente.

Dessa forma, observa-se que a expressiva maioria dos achados negativos, são questões relacionadas à ineficiência dos processos e sistemas gerenciais. Em relação à falta de efetividade na implementação dos programas e políticas públicas, foram observados 26 achados, representando 18% do rol de dados. Ademais, são raros os achados apontando metas não alcançadas (ineficácia) e que discorram sobre operações antieconômicas.

Os achados positivos possuem frequência semelhante quanto aos princípios eficiência e efetividade, com treze e doze ocorrências, respectivamente, enquanto boas práticas concernentes à economicidade e eficácia não possuem números expressivos de ocorrências.

Por fim, os resultados da análise de conteúdo dos relatórios de auditoria evidenciam que os achados negativos, falhas que devem ser corrigidas ou mitigadas nos programas de governo auditados, são maioria com 83% do total de achados, enquanto apenas 17% reporta-se a casos em que a situação observada atende ou supera os parâmetros de verificação utilizados pelos auditores, ou seja, são achados positivos.

Os resultados até aqui apresentados relacionam-se aos princípios, quanto à forma como as auditorias no TCE/CE são operacionalizadas, será o assunto tratado na próxima seção.

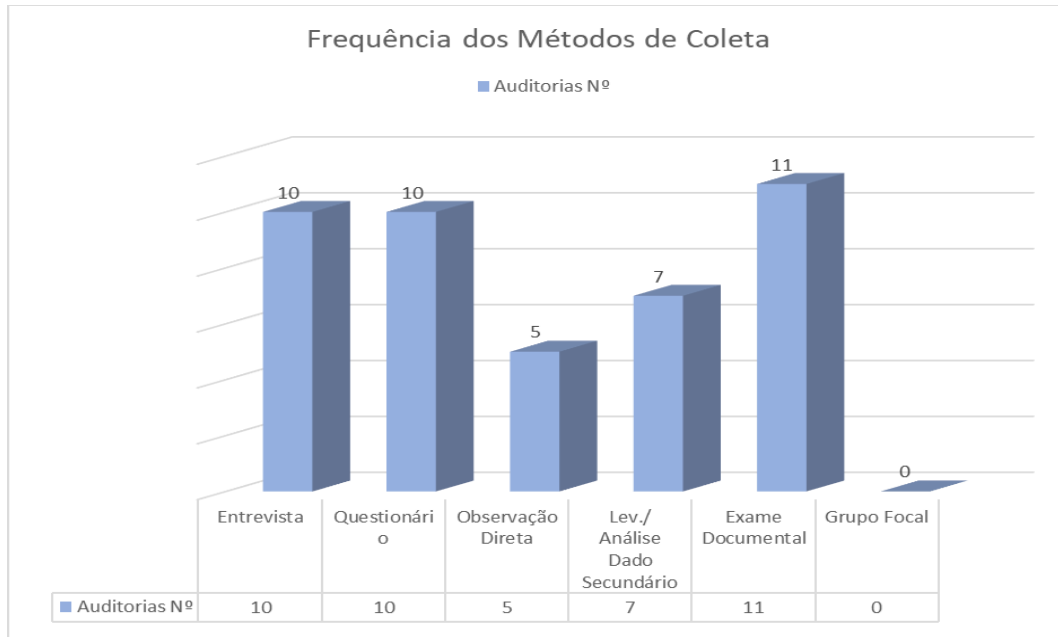
4.2.3 Métodos e Técnicas de Auditoria

Com referência aos procedimentos de coleta de dados, no Gráfico 5 pode-se observar que o método mais utilizado foi o exame documental, sendo elencado em praticamente todas as auditorias. Os métodos entrevista e questionário também obtiveram um número expressivo de ocorrência, constando em dez das doze auditorias analisadas.

Por outro lado, a metodologia da observação direta, bem como o levantamento e análise de dados secundários foram apontados como utilizados em cinco e sete auditorias, respectivamente.

Vale ainda mencionar que o método do grupo focal não foi destacado em nenhuma das auditorias, sendo a sua utilização ignorada nos relatórios examinados. Apesar disso, importa destacar que pode ter sido utilizado mais de um método no desenvolvimento de cada auditoria.

Gráfico 5 – Frequência dos métodos de coleta

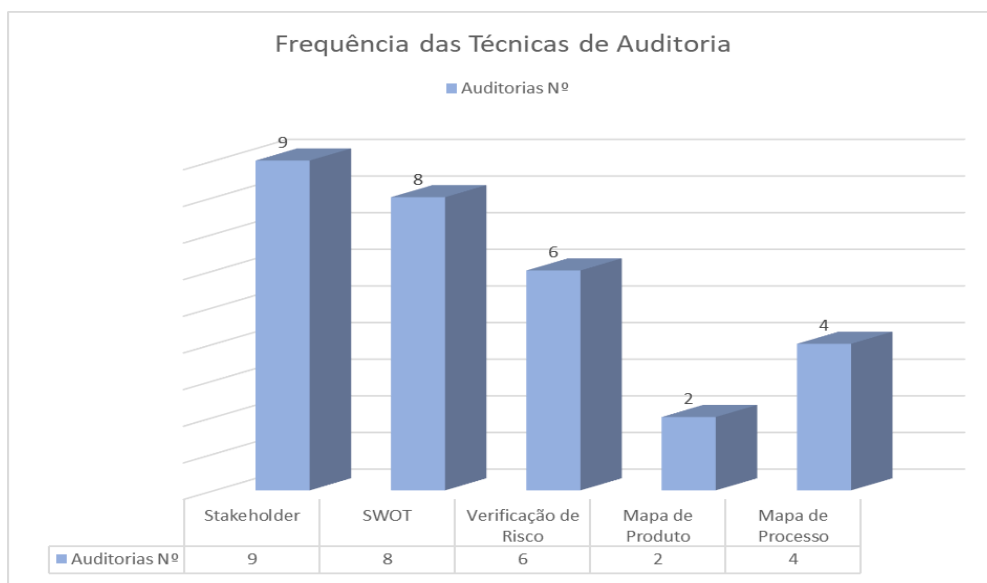


Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto às denominadas técnicas de auditoria, verifica-se no Gráfico 6 que o mapa de produtos foi a menos utilizada nas ANOPS do TCE/CE, em contraposição a aplicação na maioria das auditorias das análises *stakeholder* e SWOT.

Ademais, também foram empregadas as técnicas de verificação de risco e o mapa de processo em seis e quatro auditorias, respectivamente. Sob outra perspectiva, importa destacar que pode ter sido utilizada mais de uma técnica no desenvolvimento de cada auditoria.

Gráfico 6 – Frequência das técnicas de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar os resultados obtidos, em relação aos métodos e técnicas de auditoria adotados pelo Manual de Auditoria Operacional do TCE/CE, com a pesquisa realizada por Barros *et al.* (2015), observa-se que esses autores elencaram 17 ferramentas de diagnóstico, entre métodos e técnicas, utilizadas pelo TCU, abrangendo 10 procedimentos diferentes dos identificados nesta pesquisa. Quais sejam: análise envoltória de dados (DEA), árvore de problemas, metodologia COSO, diagrama de Ishikawa, estudo de caso, mapa cognitivo, pesquisa postal, análise RECI, teste piloto e visitas de estudo.

Adicionalmente, apresenta-se no Quadro 8 um resumo com a presença dos princípios para cada uma das doze auditorias operacionais, ilustrando as análises realizadas sob os relatórios de auditoria do TCE/CE.

Quadro 8 – Resumo das análises da presença dos princípios por auditoria operacional

Auditoria Operacional	Princípios			
	Economicidade	Eficiência	Eficácia	Efetividade
Pró-Letramento – Formação Continuada de professores do Ensino Fundamental	-	X	X	X
Estratégia Saúde da Família – ESF	-	X	-	X
Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d’água em Comunidades Rurais	-	X	X	X
Criação e Gestão de Unidades de Conservação de Proteção Integral	-	X	-	X
Ronda do Quarteirão	-	X	X	X
Ensino Médio	-	X	-	X
Nível de Atenção Básica	-	X	-	X
Transporte Escolar	-	X	-	X
Gestão de Recursos Hídricos	-	X	-	X
Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado do Ceará	X	X	X	X
Diagnóstico Avaliação de Políticas Públicas – Atividades de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas para o Acompanhamento do PPA 2016/2019	-	X	-	-
Diagnóstico PNE – Exame de Ações Governamentais do Estado do Ceará Relacionadas com a Meta 3 do Plano Nacional de Educação (PNE 2014-2024), que prevê a Universalização do Atendimento Escolar aos Jovens de 15 a 17 Anos	-	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, após apresentar a frequência dos princípios nas doze ANOPS realizadas pelo TCE/CE no período de 2008 a 2017, nas suas questões e achados, positivos e

negativos, bem como dos métodos e técnicas adotados, finaliza-se a análise dos resultados e conclui-se que, predominantemente, a abordagem adotada pelo TCE/CE na realização das auditorias operacionais é orientada ao princípio da eficiência.

Ademais, na seção seguinte apresentam-se as considerações finais, devidamente fundamentadas nos resultados e revisão da literatura realizada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura indica que o advento da Nova Gestão Pública no Brasil trouxe mudanças significativas na atuação dos Tribunais de Contas, sobretudo na preocupação crescente com a análise dos resultados. Dentro dessa perspectiva, nesta pesquisa foi abordado o surgimento da realização das auditorias operacionais no âmbito do controle externo em decorrência da atual configuração de gestão do setor público.

Dessa forma, este estudo teve o objetivo de analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

Foi empreendida a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCE/CE do período de 2008 a 2017, por meio da qual foi constatada a predominância na utilização do princípio eficiência na composição das auditorias operacionais do TCE/CE, em detrimento do princípio da economicidade que é raramente utilizado. Quanto aos métodos de coleta, constatou-se que os mais utilizados são o exame documental, as entrevistas e os questionários. Por outro lado, em relação às técnicas de auditoria verificou-se que muito utiliza-se das análises *stakeholder* e SWOT.

Diante da investigação realizada, é possível responder o problema de pesquisa concluindo que, de forma geral, a abordagem adotada pelo TCE/CE na execução das auditorias operacionais, considerando o rol de dados e o lapso temporal analisado, é orientada ao princípio da eficiência, pois examina predominantemente o adequado funcionamento dos sistemas de gestão.

Ao confrontar os resultados desta pesquisa com as recomendações dos estudos empíricos anteriores correlatos, pôde-se observar que, em linhas gerais, os resultados encontrados estão alinhados à pesquisa de Albuquerque (2006), estudo desenvolvido no Tribunal de Contas da União que apresenta metodologia bem semelhante com a empregada neste trabalho. Dessa forma, percebe-se que, apesar de a unidade de análise ser distinta e o período de análise ser posterior, não houve relevante transformação no desenvolvimento das auditorias operacionais no âmbito das cortes de contas.

A contribuição desta pesquisa abrange o aprofundamento das discussões sobre o tema no ambiente do controle externo brasileiro, tendo em vista os poucos trabalhos empíricos publicados abordando a auditoria operacional nos Tribunais de Contas desse país. Acredita-se que, no âmbito profissional, a investigação mostrou um panorama dos principais pontos dos relatórios de auditoria operacional da unidade de análise selecionada.

Do ponto de vista acadêmico, acredita-se que a pesquisa trouxe evidências empíricas que podem servir de ponto de partida para outras investigações, ou para o aprofundamento do entendimento do tema em foco.

Como limitações deste estudo, destaca-se que existem outros princípios de desempenho que podem ser observados, como equidade, sustentabilidade e transparência. Limitando-se esta investigação apenas aos quatro principais elencados na literatura, que são economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Ademais, apesar do rigor metodológico aplicado na realização do estudo, vale citar também o certo grau de subjetividade inerente à análise de conteúdo, uma vez que a percepção do pesquisador pode influenciar na atribuição das classificações.

Por fim, as sugestões para futuras pesquisas passam por uma análise longitudinal, que relacione todos os princípios, bem como outras abordagens que se relacionam a esse tema podem ser utilizadas, como a auditoria integrada e a aplicação dos índices de efetividade estaduais e municipais propostos pelo Instituto Rui Barbosa (IRB).

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 153 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- _____. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. Rio de Janeiro: Livraria Editora Renovar: 2007
- ARANTES, R. *et al.* Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. **Burocracia e política no Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 110-147.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Auditoria operacional: o sonho em realidade. **Revista do TCE da Paraíba**. João Pessoa, 09, p. 67-89, jan/jun 2011.
- ATRICON. **Marco de medição de desempenho dos tribunais de contas**. Projeto Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas. Brasília, 2014.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BARROS, Célio da Costa; SILVA, José Dionísio Gomes da; BARROS, Francisca Machado. Avaliação econômica do maior hospital universitário do Rio Grande do Norte. In: III CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - AdCont, **Anais...** Rio de Janeiro, 2012.
- BARROS, Célio da Costa *et al.* Avaliações de programas públicos realizadas pelo TCU na área de saúde. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 41, p. 20-32, jan./abr. 2015.
- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.
- BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27 nov. 2017.
- BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado/ Secretaria da Reforma do Estado Organizações Sociais/ Secretaria da Reforma do Estado. **Cadernos MARE da Reforma do Estado**. v. 2. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 74 p. 1997.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto.** Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FRANÇA, Antônio Marcos Barreto. **Do controle da legalidade às auditorias operacionais: Os Tribunais de Contas e o controle financeiro da administração pública brasileira.** 75 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV, São Paulo, 2012.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio; SILVA, Artur Adolfo Cotias. Avaliação de programas públicos no Brasil: o papel do Tribunal de Contas da União. *In: TCU – Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2003: monografias vencedoras: 2005.* p. 14-43.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE - GAO. **Normas de auditoria governamental do escritório da controladoria geral dos Estados Unidos.** Tradução Inaldo da Paixão Santos Araújo. Revisão 2003: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005 (Série Traduções – Nº. 12).

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 4, p. 65-71, jul./dez. 1995.

GRACILIANO, E. A. *et al.* Accountability na Administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 47, p. 43-51, jan./mar. 2010.

HEDLER, Helga Cristina; TORRES, Cláudio Vaz. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 13, n. 3, art. 7, p. 468-486, jul./ago. 2009.

INTOSAI. **Norma para auditoria operacional.** ISSAI 3000. Aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2016 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

_____. **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional.** ISSAI 300. Aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

LIMA, T. C. S., & MIOTO, R. C. T. **Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica.** *Katálisis*, 10 (Esp.), p. 37-45, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1414-49802007000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 abr. 2018.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. Neo-institucionalismo: fatores organizacionais na vida política. **Revista de Sociologia e Política**, v. 16, n. 31, p. 121-142, 2008.

MELO, Gentil José Pereira de; PAIVA, Simone Bastos. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba: Ed. Unoesc, v. 16, n. 1, p. 353-380, jan./abr. 2017.

MESQUITA, Adriana de Sá; FERREIRA, Silvia Pereira. Fortalecer o serviço público e valorizar a cidadania: a opção australiana. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 36-61, set./dez. 1997.

MOURELLE, José Indalécio Moreira. **A contribuição das auditorias de natureza operacional na preparação do TCE-RJ para atender às demandas do novo paradigma público administrativo da administração gerencial**. 95f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

NAVES, Luís Emílio P. **Auditorias operacionais a cargo dos tribunais de contas brasileiros e accountability vertical e horizontal: análise do processo de institucionalização depois de 1988**. 129f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2012.

OLIVEIRA, R. V. **Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ**. 123 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

OLIVIERI, C. *et al.* Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 17, n. 60, p. 54-67, jan./jun. 2012.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 1, p. 5-25, jan./abr. 1997.

_____. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 1, p. 5-42, jan./mar. 1998.

POLLIT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilikka; WAERNESS, Marit. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Ed. Fórum. 2008.

RAMOS, Alberto Guerreiro. **Administração e contexto brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1983.

RIBAS JÚNIOR, Salomão Antônio. **Programa de modernização do sistema de controle externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros (PROMOEX)**. In: ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Tribunais de Contas: Integração dos Controles, Eficiência e Eficácia no Gasto Público: Anais do XXV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Belo Horizonte. Ed. Fórum. 2011.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 789-790, jul./ago. 2010.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, A. J. M.; MULATINHO, C. E. S. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **Revista de Administração da UFSM**, v. 3, n. 2, p. 191-204, 2010.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

SILVA, H. R. **Avaliação de políticas públicas**: Um estudo sobre auditoria de desempenho no Tribunal de Contas da União brasileiro. 127 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional) - Universidade de Brasília, DF, 2015.

SPECK, B. W.; NAGEL, J. **A fiscalização dos recursos públicos pelos Tribunais de Contas**. Campinas: Editora da Unicamp, 2002.

STAKE, Robert E. **Pesquisa qualitativa**: estudando como as coisas funcionam. Tradução de Karla Reis. Porto Alegre: Penso, 2011.

STRATHERN, M. **Introduction**: new accountabilities. In: STRATHERN, M. (Ed.) *Audit Cultures: anthropological studies in accountability, ethics, and the academy*. London: New York, Routledge, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Manual de auditoria operacional**. Fortaleza: TCE/CE, 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Institucional**. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/institucional/apresentacao>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: Planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.