



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
Núcleo de Pós-Graduação em Administração – NPGA

MÁRCIA APARECIDA PIMENTEL LEAL

**A AUDITORIA OPERACIONAL E SUA CONTRIBUIÇÃO
PARA A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA:
UM ESTUDO DE CASO DA AUDITORIA OPERACIONAL DA AGÊNCIA
ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE E RECURSOS HIDRICOS EM PERNAMBUCO**

SALVADOR
2006

MARCIA APARECIDA PIMENTEL LEAL

**A AUDITORIA OPERACIONAL E SUA CONTRIBUIÇÃO
PARA A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA:
UM ESTUDO DE CASO DA AUDITORIA OPERACIONAL DA AGÊNCIA
ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE E RECURSOS HIDRICOS EM PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração do Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre Profissional em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Eliane Maria Monteiro da
Fonte

SALVADOR
2006

Escola de Administração - UFBA

L435 Leal, Márcia Aparecida Pimentel

A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública: um estudo de caso da auditoria operacional da Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos em Pernambuco / Márcia Aparecida Pimentel Leal. – 2006.
136 f.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Eliane Maria Monteiro da Fonte.
Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração, 2006.

1. Finanças públicas - Auditoria. 2. Empresas públicas - Auditoria. I. Fonte, Eliane Maria Monteiro da. II. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. III. Título.

336.81
CDD 20.ed.

Dedico este trabalho

ao meu filho, João Victor, orgulho da minha vida, pela compreensão demonstrada toda vez que, em razão da pesquisa, lhe dediquei menos do que lhe cabia;

aos meus pais, Clovis e Elza e, meus irmãos, Sandra, Christiane e Márcio, pelas palavras de incentivo, mesmo à distância, sempre transmitindo as melhores lições de caráter e dignidade.

AGRADECIMENTOS

Todo trabalho, por menor que seja em extensão, e maior em ambição, depende do apoio e do estímulo de várias pessoas. Este estudo não foi diferente: por isso, é importante agradecer:

- ao Conselheiro, Roldão Joaquim dos Santos, enquanto Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), em 2002, que autorizou a Instituição investir em minha capacitação através do Mestrado.
- aos auditores das contas públicas do TCE/PE, Adailton Feitosa Filho, na condição de Diretor do Departamento de Controle Municipal e José Ribeiro de Andrade Neto, como Inspetor Regional de Petrolina, por permitirem a dispensa parcial das minhas atividades para a realização do curso em outro Estado da Federação.
- aos colegas da Inspeção Regional de Petrolina e da Coordenadoria de Administração Geral (CAD) do TCE/PE, pelas palavras de incentivo que tanto me motivaram na continuidade desse trabalho.
- aos colegas que fazem parte do grupo de auditoria de natureza operacional do TCE/PE, que me ajudaram de várias maneiras, seja nas respostas às entrevistas, seja nas conversas informais sobre auditoria operacional que tanto me inquietam, particularmente a Lídia Lopes gerente do projeto CERDS, e João Antônio Robalinho;
- à colega Sandra Maia que me auxiliou nas pesquisas bibliográficas, sempre de forma disponível, gentil e competente;
- à amiga e irmã Socorro Araújo, tanto pela paciência e incentivo como, em particular, pela leitura atenta e crítica dos originais deste estudo, cuja contribuição teve um valor inestimável.
- a André Brito, não apenas pelas valiosas sugestões na construção desse trabalho, mas também por seu constante apoio e estímulo que tiveram uma importância singular nessa caminhada.
- aos técnicos da CPRH, em especial aqueles que concederam as entrevistas, pela colaboração e cordialidade no fornecimento de informações, fundamentais para os resultados deste trabalho;
- aos colegas, professores e funcionários do Mestrado Profissional em Administração, pelo amadurecimento proporcionado através das experiências de vida compartilhadas, em momentos incomparáveis de incentivo e alegria;
- à minha Orientadora, em especial, Prof. Dra. Eliane Maria Monteiro da Fonte meus sinceros agradecimentos. Sem sua direção, compreensão e colaboração, impossível seria chegar ao fim deste trabalho.

“A Administração Pública prospera e vive mais da verdade e da moralidade do que se pratica, do que das grandes inovações e belas reformas que lhe consagram.”

Rui Barbosa

RESUMO

Este estudo objetivou investigar se a auditoria operacional, promovida pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), tem contribuído para a melhoria da gestão pública e quais os resultados concretos da auditoria operacional realizada na Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH). A pesquisa parte da premissa que os Tribunais de Contas do Brasil passaram a ter um novo papel, ampliando a fiscalização das ações governamentais para além dos aspectos legais, identificando a presença, nessas ações, de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade e, que este tipo de auditoria pode ser capaz de contribuir para o fortalecimento dos controles internos e aperfeiçoamento dos procedimentos e rotinas dos órgãos auditados, além de proporcionar uma interação com gestores públicos. Para a concretização dos objetivos propostos, este estudo consistiu na realização do estudo de caso da experiência de auditoria operacional do TCE/PE na CPRH, utilizando a pesquisa documental e entrevistas semi-estruturadas. O estudo analisou como os gestores e técnicos das entidades envolvidas percebem a auditoria operacional, se os problemas encontrados pela equipe de auditoria refletiram as deficiências identificadas pela Agência, se as recomendações sugeridas foram implementadas e, tendo sido, verificar benefícios e/ou prejuízos abordados pela Instituição. Embora tenham sido identificadas algumas fragilidades no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria operacional realizados pelo TCE/PE, que requerem ainda aperfeiçoamento, a pesquisa apurou resultados positivos para a CPRH após a realização desta auditoria.

Palavras-chave: auditoria operacional, gestão pública, nova administração pública.

ABSTRACT

This study aimed to investigate if the operational auditing, promoted by the Tribunal of Account of the Pernambuco State (TCE/PE), has been contributing to the improvement of the public administration and, which are the concrete results of the operational auditing accomplished by the State Agency of Environment and Water Resources (CPRH). The hypothesis of the research was that the Brazilian Tribunals of Account started to have a new paper, enlarging the fiscalization of the government actions for besides the legal aspects, identifying the presence, in those actions, of efficiency, efficacy, economy and effectiveness and, that this auditing type could be able to contribute for the invigoration of the internal controls and improvement of the procedures and routines of the organs audited, besides providing an interaction with public managers. For the materialization of the proposed objectives, this study consisted of the accomplishment of the study of case of the experience of operational auditing of TCE/PE in CPRH, using the documental research and semi-structured interviews. The study analyzed as the managers and technicians of the involved entity perceived the operational auditing, if the problems found by the auditing team reflected the identified deficiencies for the Agency, if the suggested recommendations were implemented and, if they having been, to verify benefits and/or damages approached by the Institution. Although they have been identified some fragilities in the development of the works of operational auditing accomplished by TCE/PE, that still request improvement, the research found positive results for CPRH after the accomplishment of this auditing.

Key-Words: operational auditing, public administration, new public management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

		f.
Figura 1	Dimensões da Auditoria de Natureza Operacional	59
Figura 2	Modalidades da Auditoria de Natureza Operacional	64
Figura 3	Ciclo das Auditorias de Natureza Operacional	68
Figura 4	Modelo do Diagrama de Verificação de Risco	72
Figura 5	Elaboração da Matriz RECI	73
Gráfico 1	Situação das tramitações eletrônicas dos processos de licenciamento – Auditoria x Monitoramentos	99
Gráfico 2	Evolução do número de formulários de vistoria preenchidos – Auditoria x Monitoramentos	100
Gráfico 3	Comparação das denúncias recebidas e apuradas	100
Gráfico 4	Comparação da implementação das recomendações - Auditoria x Monitoramentos	102
Quadro 1	Evolução histórica da administração pública no Brasil	27
Quadro 2	Comparação entre auditoria tradicional e auditoria de desempenho	46
Quadro 3	Diferenças entre auditoria tradicional e auditoria operacional	48
Quadro 4	Limitações da auditoria operacional	51
Quadro 5	Tipos de auditoria operacional	60
Quadro 6	Categorização da auditoria operacional e da avaliação de programas	61
Quadro 7	Tipos de auditoria de desempenho	65
Quadro 8	Análise SWOT	71

LISTA DE SIGLAS

ANOP	Auditorias de Natureza Operacional
BIRD	Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento
CERDS	Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social
CPRH	Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DFID	Department for International Development
EFS	Entidade de Fiscalização Superior
GAO	United States Government Accountability Office
INCOSAI	Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
NAO	National Audit Office
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PCPR	Projeto de Combate à Pobreza Rural
POA	Plano Operativo Anual
SCP	Sistema de Controle de Processos
SEPROG	Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo
TCE/PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCU	Tribunal de Contas da União
UNITEC-PRORURAL	Unidade Técnica do Programa Estadual de Apoio ao Pequeno Produtor Rural

SUMARIO

f.

1	INTRODUÇÃO	12
2	NOVA GESTÃO PÚBLICA E A AUDITORIA OPERACIONAL	19
2.1	A REFORMA DO ESTADO BRASILEIRO E A MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	19
2.2	OS DESAFIOS DA NOVA GESTÃO PÚBLICA E A AUDITORIA OPERACIONAL.....	29
2.3	AUDITORIA OPERACIONAL : EVOLUÇÃO HISTÓRICA	35
2.4	ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA OPERACIONAL	40
3	A AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/PE	54
3.1	O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/PE.....	54
3.2	AS MODALIDADES DE AUDITORIA OPERACIONAL.....	59
3.3	ETAPAS GERAIS DO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL	66
3.4	A EXPERIÊNCIA DO TCE/PE EM AUDITORIAS OPERACIONAIS.....	80
4	ANÁLISE DE UMA EXPERIÊNCIA DE AUDITORIA DE DESEMPENHO OPERACIONAL: A CPRH EM PERNAMBUCO.....	91
4.1	A AGÊNCIA ESTADUAL DE MEIO AMBIENTE E RECURSOS HÍDRICOS (CPRH).....	92
4.2	A AUDITORIA OPERACIONAL	94
4.2.1	Análise da auditoria e dos monitoramentos realizados na CPRH.....	96
4.3.	A PERCEPÇÃO DOS TÉCNICOS.....	104
5	CONCLUSÕES	114
	REFERÊNCIAS.....	122
	APÊNDICES	128

1 INTRODUÇÃO

A administração pública no Brasil vem passando por grandes transformações, ao longo dos últimos anos, ocasionadas, sobretudo, pela modificação nas formas de atuação do Estado e pela aplicação, no setor público, das tecnologias gerenciais adotadas no setor privado. Surge em 1995 a Reforma do Estado e uma administração pública orientada para resultados, focada no cidadão e dirigida para a democratização da gestão, através do controle social, mudando, gradativamente, as relações entre Estado e Sociedade.

Esse contexto de grande celeridade nas mudanças exigiu uma redefinição do papel dos Tribunais de Contas, que vêm buscando melhores resultados nas suas atividades por meio da utilização de instrumentos capazes de responder, com qualidade e rapidez, às demandas da sociedade, sendo a auditoria operacional um dos instrumentos adequados para esse fim.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU), vem realizando trabalhos com enfoque nos resultados da gestão pública, através da auditoria operacional, desde a década de 1990. Em Pernambuco, o Tribunal de Contas do Estado (TCE/PE), buscando atender às exigências que a sociedade lhe impõe, iniciou em 2001 a realização desse tipo de auditoria visando contribuir para a melhoria do desempenho de programas e órgãos do governo.

A auditoria operacional concentra-se nas áreas críticas ou de alto risco, e também naquelas em que o controle interno é menos rígido. Uma das principais diferenças em relação à auditoria tradicional está no fato de não apenas detectar os efeitos, mas as causas das perdas do serviço público, oferecendo informes ou sugestões no formato de recomendações, com vistas ao aperfeiçoamento desse serviço.

As instituições de controle externo utilizam diversos termos para designar esse tipo de auditoria, sendo o de maior uso a expressão auditoria de desempenho. O TCE/PE adotou a mesma nomenclatura atualmente usada pelo TCU - Auditoria de Natureza Operacional (ANOP). Neste trabalho será utilizada a expressão auditoria operacional.

A auditoria operacional é definida pelo TCE/PE (PERNAMBUCO, 2005d) como a auditoria que compreende a verificação da execução dos planos, normas e métodos em confronto com os objetivos da entidade auditada, objetivando avaliar o seu desempenho e os resultados obtidos. Possui uma estreita associação com os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Entende-se como economicidade a realização de metas ao custo mais baixo e, se possível, ao custo mínimo. Eficiência é atingir a maior produtividade com o mínimo de insumos, isto é, rendimento sem desperdícios desnecessários. Eficácia é a concretização de metas e objetivos idealizados, com o máximo de economia e maior eficiência, isto é, gastando pouco e sem desperdício de recursos. Efetividade por seu turno é o efeito real das ações convertidas, nos impactos verificados em confronto com os resultados previstos. É, portanto, uma auditoria analítica que verifica além do controle da legitimidade, a legalidade dos atos administrativos, a otimização dos recursos e a obtenção, consistência e eficácia dos resultados das ações governamentais.

O interesse pelo tema desta dissertação surgiu do exercício das minhas atividades enquanto auditora das contas públicas do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE, participante do grupo de trabalho da auditoria de natureza operacional – ANOP, do TCE/PE. Essa experiência, mostrando a possibilidade de realizar uma nova forma de fiscalização das ações dos agentes políticos, em que

fosse possível contribuir de maneira efetiva para o controle social, despertou a possibilidade de promover um estudo capaz de agregar a essa área de pesquisa algum conhecimento que viesse a contribuir para a ampliação e, quiçá, à consolidação desse tipo de auditoria especialmente no TCE/PE.

A investigação foi realizada, através de um Estudo de Caso, na Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos – CPRH em Pernambuco e visou analisar a contribuição das auditorias de desempenho operacional e monitoramentos executados pelo TCE/PE, no referido órgão.

Há consenso de que, no Brasil, dispõe-se de pouca literatura sobre auditoria operacional e matérias correlatas, as quais seriam necessárias para a formação dos profissionais da área e demais interessados nesse tema em geral. Observa-se, também, que os estudos sobre as melhorias obtidas na gestão pública proporcionados pela utilização desse tipo de auditoria são igualmente escassos. Esses indícios conduzem para a oportunidade de uma investigação que possibilite avaliar se ocorreu alguma modificação no processo de gestão de uma instituição pública após a realização da auditoria operacional.

A relevância da pesquisa levada a termo nesta dissertação é justificada pela contribuição para um maior conhecimento sobre auditoria operacional, praticada pelo TCE/PE, acerca do seu conceito e tipos, da metodologia utilizada para sua operacionalização, dos seus benefícios, limites e desafios, assim como por possibilitar analisar uma experiência de auditoria operacional em um órgão público estadual, cujo objetivo foi extrair evidências que pudessem confirmar ou refutar a importância da utilização dessa auditoria nos processos de melhoria da gestão pública.

A questão norteadora da pesquisa é: A auditoria operacional promovida pelo

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco - TCE/PE tem contribuído para a melhoria da gestão pública? Quais os resultados concretos da auditoria operacional realizada na Agência Estadual e Meio Ambiente e Recursos Hídricos – CPRH?

Esta pesquisa parte da premissa de que os Tribunais de Contas do Brasil passaram a ter um novo papel no elenco dos órgãos de controle externo, ampliando suas atividades para além da fiscalização dos aspectos legais das ações governamentais, identificando ainda se estão presentes nessas ações os elementos de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Nesse processo, esses órgãos têm buscado colaborar para que a gestão pública obtenha melhores resultados em suas ações, através da prática de outros tipos de auditoria, a exemplo da auditoria operacional. Outro pressuposto do presente estudo é que a prática da auditoria operacional pode ser capaz de contribuir para o fortalecimento dos controles internos e aperfeiçoamento dos procedimentos e rotinas dos órgãos avaliados, além de promover a participação dos gestores e estimular a implementação de boas práticas.

O objetivo geral do estudo consiste em investigar a contribuição da auditoria operacional, realizada pelo Tribunais de Contas, no aperfeiçoamento da gestão pública . Para tanto, foram definidos como objetivos específicos: investigar como os gestores e técnicos percebem a auditoria operacional; verificar adequação do enfoque investigado ao contexto da entidade; avaliar se os problemas identificados pelos técnicos do TCE/PE refletiram as deficiências percebidas pelos gestores e técnicos da Agência; analisar se as recomendações sugeridas foram implementadas e tendo sido, identificar benefícios e/ou prejuízos abordados pela Instituição.

Para definir qual instituição deveria ser investigada, estabeleceu-se como critério: instituição que tivesse, sido objeto de dois acompanhamentos da implementação das recomendações apresentadas no relatório de auditoria realizada

pelo TCE/PE. No caso de Pernambuco, uma das Instituições que se inseriu nesse critério foi a CPRH. Outro aspecto relevante a ser considerado diz respeito à participação desta pesquisadora do segundo monitoramento executado no referida instituição. A soma dos aspectos justifica a escolha da CPRH para o estudo de caso. Desta forma, essa opção delimita o universo de análise ao estudo de caso do órgão CPRH, o que possibilita fazer uma apuração dos efeitos produzidos e da existência de mudanças no processo de gestão provocadas pelas recomendações implementadas.

O período analisado compreende a fase de execução da auditoria no exercício de 2002, o primeiro e o segundo monitoramentos realizados, respectivamente, em 2004 e 2005.

A parte inicial do estudo consistiu na revisão da literatura sobre o tema, através da revisão bibliográfica em livros, dissertações de mestrado, artigos científicos, publicações em periódicos e jornais especializados, além de pesquisas em sites que tratam da temática.

Na segunda fase, realizou-se uma pesquisa documental nos Órgãos que tratam de auditoria: TCE/PE e TCU. A pesquisa consistiu em analisar manuais e boletins de técnicas de auditorias do TCU, documentos internos do grupo de auditoria operacional do TCE/PE, relatórios da auditoria operacional, do primeiro e do segundo monitoramento da CPRH, julgamentos decididos pelo Conselho Deliberativo do TCE/PE.

Na terceira etapa, realizou-se pesquisa de campo com técnicos do TCE/PE que participaram da referida auditoria e monitoramentos e com gestores e técnicos da CPRH. Como instrumento de coleta de dados foram utilizadas entrevistas semi-estruturas. A seleção dos servidores da CPRH a serem entrevistados foi intencional

no sentido de reunir opiniões de pessoas que estivessem ligadas aos setores relacionados com as questões de auditoria e ocupassem posições hierárquicas diferentes.

Ainda vale acrescentar que o TCE/PE e a CPRH, como instituições públicas, atuam em um contexto necessariamente político, além da vertente técnica, pelo fato de desenvolverem atividades que interessam à sociedade. Porém, vale ressaltar que esta pesquisa não pretendeu abranger ou analisar o eventual impacto das variáveis de cunho político que podem, ou não, estar presentes nas auditorias realizadas na Agência.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo o primeiro esta Introdução. O capítulo dois traz uma breve perspectiva da reforma do Estado, os fatores que contribuíram para a falência do antigo modelo, tecendo considerações sobre um novo paradigma. Descreve, de forma resumida, a modernização da administração pública através da mudança de uma administração patrimonialista para gerencial. Coloca os desafios a serem enfrentados pela nova gestão e o papel da auditoria operacional no novo gerencialismo, bem como a evolução histórica da auditoria operacional no mundo e no Brasil. Apresenta também a revisão da literatura sobre os conceitos significantes para a pesquisa e os conceitos dos termos imediatamente correlatos, além de um breve confronto com a auditoria tradicional e as limitações existentes no desenvolvimento desse tipo de auditoria. Enfim, conteúdos que servirão de suporte para a discussão sobre auditoria operacional e sua contribuição na melhoria da gestão.

O capítulo três analisa a evolução alcançada pelo TCE/PE na realização de trabalhos de auditoria operacional e as modalidades por ele adotadas. Descreve-se o processo necessário para a realização dessa auditoria, citando-se as ferramentas

e técnicas utilizadas. São relatadas, também, algumas experiências em auditoria operacional realizadas pelo TCE/PE, buscando verificar a utilização dos critérios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos.

No capítulo quatro, foi desenvolvido um estudo de caso a partir da auditoria de desempenho operacional realizada na Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos – CPRH, identificando se houve ou não contribuições dessa auditoria para o processo de gestão, assim como as mudanças promovidas por essa nova prática e os resultados obtidos pela entidade com a implementação das recomendações sugeridas pelos relatórios de auditoria operacional.

O capítulo final é dedicado às conclusões, apresentando uma discussão acerca da questão colocada para investigação e os resultados do estudo de caso. Também são discutidas as implicações de ordem prática que podem advir como resultados dos principais achados deste trabalho.

2 NOVA GESTÃO PÚBLICA E A AUDITORIA OPERACIONAL

Este capítulo, de início, faz uma abordagem sobre a reforma do Estado no Brasil e a evolução da administração pública a qual vem passando de uma administração patrimonialista para gerencial. No segundo momento, serão examinados os desafios para o novo gerencialismo público e a importância da auditoria operacional nesse contexto. Em seguida, será traçado um panorama histórico da auditoria operacional no mundo e no Brasil. Por fim, expõem-se alguns conceitos significantes de auditoria operacional bem como os conceitos dos termos imediatamente correlatos a essa matéria, as diferenças existentes em relação à auditoria tradicional e às limitações que possam impedir ou dificultar o desenvolvimento desse tipo de auditoria.

2.1 A REFORMA DO ESTADO BRASILEIRO E A MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nos últimos anos, o mundo assistiu a um frenético debate - ainda não concluído - sobre o papel que o Estado deve desempenhar na sociedade contemporânea e o nível de intervenção que deve ter na economia.

Essas discussões surgiram a partir do esgotamento do modelo tradicional do Estado que, para alguns estudiosos, teve como principal causa o modo de intervenção estatal nos campos econômico e social.

Ao final dos anos 1970, inicia-se um período de crise do modelo de acumulação que atingiu fortemente os Estados capitalistas, caracterizada pelos seguintes fatores: crise fiscal, marcada pela crescente perda do crédito por parte do Estado e pela poupança pública que se torna negativa; esgotamento da estratégia

estatizante de intervenção do Estado; superação da forma tradicional e burocrática de administrar o Estado (CARNEIRO, 2002:95).

Tornava-se visível, cada vez mais que o perfil intervencionista do Estado não era compatível com as exigências do capitalismo globalizado, tais como flexibilidade e liberdade nas negociações.

Dessa forma, a sobrevivência do Estado dependia da redefinição de seu papel em relação ao mercado e à sociedade civil. E, a proposta sugerida pelas elites internacionais para resolver a crise foi a reforma do Estado, cuja implementação se alastrou por todo o mundo. Essa proposta apoiava-se em três pontos fundamentais: a superação da crise fiscal, a redefinição das formas de intervenção governamental e a reforma da administração pública (NUNES, 2004:65).

A introdução do tema da reforma do Estado no Brasil também se deve à interferência entre nós dos processos internacionais. A partir da crise financeira, que se abateu sobre os países do primeiro mundo nos anos setenta, ganha força a idéia de reduzir os gastos governamentais, de restringir a ação estatal, de transferir ao mercado encargos até então assumidos pelo Estado.

No decorrer da década de 1980, sob o impacto de fatores externos e internos, redefiniu-se a agenda pública brasileira com a inclusão progressiva dos princípios liberais (DINIZ, 1996).

É importante distinguir a reforma do Estado da reforma do aparelho do Estado, mais conhecida como reforma administrativa. Granjeiro (2004:286) define como aparelho do Estado a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, seus três poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário) e toda a federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios), enquanto que Estado, por sua vez, é mais abrangente que o aparelho,

pois compreende adicionalmente o sistema constitucional-legal.

Assim, a partir desses conceitos, entende-se a reforma do Estado como um projeto amplo englobando várias áreas do governo, realizada em conjunto com a sociedade, que implica reforma institucional e, conseqüentemente mudanças na estrutura legal e organizacional e nas políticas públicas. Seu objetivo maior é a redefinição do papel do Estado que deixa de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social através da produção de bens e serviços, para firmar-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento. Por outro lado, a reforma administrativa envolve a alteração substancial da forma de funcionamento do aparelho do Estado, tendo assim um escopo mais restrito, cujo objetivo, em geral, é tornar a administração pública eficiente.

Partindo de uma perspectiva histórica dos últimos cem anos, verifica-se que o Brasil passou por três reformas administrativas que resultaram nos três modelos básicos de administração pública: o patrimonialista, o burocrático e o gerencial.

Nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas praticamente não havia distinção entre o patrimônio público e o privado, ou seja, os bens públicos eram utilizados como se fossem uma extensão do poder do soberano, da sua família e da nobreza, daí ser esse modelo denominado de patrimonialista (NUNES, 2004:65). Granjeiro (2004:289) coloca, ainda, que na administração patrimonialista os cargos eram considerados prebendas¹ e, a *res publicae*² não era diferenciada da *res principis*³.

¹ Prebenda – significa ocupação rendosa e de pouco trabalho (FERREIRA, 1986: 551)

² *Res publicae* – indica a coisa de uso público ou comum: os bens públicos, bens do Estado ou bens de uso coletivo (SILVA, 2001: 708)

³ *Res principis* – coisa pertencente ao príncipe, aos domínios do reino (SILVA, 2001: 709)

Jund (2002:18) esclarece, também, que a apropriação privada da coisa pública ficou conhecida como clientelismo, levando ao entendimento de que os postos públicos são cativos de clientelas de grupos políticos e/ou econômicos. Segundo o autor, o clientelismo, embora seja um viés das sociedades tradicionais, nunca foi extinto ou mesmo reduzido em muitas instâncias da administração pública brasileira, estando sempre presente nas áreas sociais, ou seja, aquelas cujas funções seriam atender às demandas mais prementes da população. Esse modelo teria como produtos a corrupção e o nepotismo.

Com o advento do capitalismo e da democracia, a separação entre a *res publica* e os bens privados se torna imprescindível. Surge, assim, na segunda metade do século XIX, na época do Estado liberal, a administração pública burocrática com uma proposta de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Esse modelo de administração trouxe como princípios orientadores a profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em resumo, o poder racional legal (GRANJEIRO, 2004:289).

A administração burocrática está voltada para o cumprimento de regras e procedimentos previstos legalmente, quando um corpo de funcionários selecionados por mérito e com carreiras definidas administra os bens públicos em função do interesse público, a partir da observância dessas regras.

A reforma burocrática brasileira inicia-se, de fato, em 1936, sob a liderança de Getúlio Vargas. Naquele ano foi criado o Conselho Federal do Serviço Público Civil, que se consolida através de sua transformação, em 1938, no Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP - que passou a ser o órgão executor e formulador desse novo modelo de administração pública. O DASP era,

essencialmente, um órgão central de pessoal, material, orçamento, organização e métodos (BRESSER PEREIRA, 2001:10)

Granjeiro (2004) faz a análise de algumas características do modelo burocrático, separando como qualidade fundamental a efetividade no controle dos abusos e, como defeitos, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos.

Osborn & Gaebler (1995:16), apud Catelli (2001b), coloca que a administração burocrática segue uma política de incentivos aos seus funcionários com base no tempo de serviço, no volume de recursos, no número de pessoas que administram e conforme sua posição hierárquica.

Em outro trabalho, Catelli (2001a:5) enfatiza que a burocracia se tornou um fim em si mesma devido ao carreirismo e ao corporativismo, alheia às mudanças que houve após a II Guerra, tendo sido, desde então, sinônimo de um governo lento, ineficiente e impessoal, pouco sensível aos problemas reais da sociedade.

Com o surgimento do Estado do bem-estar social, no século XX, as exigências pelos direitos sociais eram crescentes, o que forçava a um aumento da máquina estatal e dos serviços ofertados à população. Era grande também o volume de demandas por uma maior flexibilização da gestão pública, devido às mudanças tecnológicas aceleradas e ao processo competitivo de globalização.

A escassez de recursos econômicos dificultava a compatibilização entre a oferta de serviços por parte do governo e as demandas da sociedade, o que conduzia à necessidade de uma administração eficiente para reduzir a defasagem no atendimento dessas demandas. Assim, no lugar da administração pública burocrática emergiu a administração gerencial.

As primeiras experiências relacionadas à implantação da administração gerencial aconteceram a partir da década de 1980, nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) , mais especificamente no Reino Unido, Nova Zelândia, Austrália e países escandinavos. Nos anos 1990 essa reforma foi estendida para os EUA, Chile e Brasil, constituindo-se um quadro teórico e uma prática administrativa, cujo objetivo era modernizar o Estado e tornar a administração pública eficiente (BRESSER, 2000:17).

No Brasil, segundo diversos autores, a reforma gerencial teve como idealizador Luiz Carlos Bresser Pereira, nomeado pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso para assumir o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE. Tomando como base as experiências recentes em países da OCDE, principalmente o Reino Unido, e as idéias de Osborne e Gaebler⁴, Bresser, conjuntamente com sua equipe, elabora em 1995 o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (LIMA JUNIOR, 1998:18).

A Nova Gestão Pública ou *New Public Management* como é chamada por Bresser Pereira (2000:16) a administração gerencial, envolve mudanças na estratégia de gestão, partindo de uma estrutura administrativa ou de um aparelho de Estado reformado. Não se limita apenas à descentralização para os estados e municípios e, desconcentração ou delegação de autoridade para os dirigentes das agências estatais federais, estaduais e municipais, mas sugere uma nova classificação das atividades do Estado.

NUNES (2004:65) destaca, como características básicas da administração gerencial, o enfoque no cidadão e na obtenção de resultados, a limitação de poderes, a descentralização e o controle e responsabilização dos gestores públicos.

⁴ Para um estudo mais detalhado ver o livro de Osborn & Gaebler. **Reinventando o governo**.1995

Catelli (2001b), diferentemente de Bresser Pereira, denomina a administração gerencial de gestão pública empreendedora, caracterizando-a como uma gestão de resultados, pois utiliza parâmetros de eficácia e otimização empresarial na busca pela promoção econômica e pela satisfação das necessidades dos cidadãos.

À medida que era adotado um modelo de administração pública no Brasil, tinha-se como resultado um conjunto de inadequações que levaram à ocorrência de sucessivas tentativas de reformas a partir de 1930 (GRANJEIRO, 2004:292).

Essas experiências foram marcadas pela criação e extinção de órgãos, pela constituição de estruturas paralelas visando flexibilizar a burocracia, pela criação de leis ou instrumentos normativos legais para auxiliar no controle rígido dos processos e possibilitar a punição dos gestores em caso de descumprimento dos novos preceitos definidos.

Lima Junior (1998:5) esclarece que a Revolução de 1930, provocada dentre outras causas pelo fim das oligarquias regionais, teve como desdobramento principal a criação do Estado Administrativo no Brasil, através de dois mecanismos típicos da administração racional-legal: estatutos normativos e órgãos normativos e fiscalizadores.

A criação do DASP em 1938, marca o início as idéias de mudanças administrativas que representaram a tentativa de formação da burocracia nos moldes weberianos, baseada no princípio do mérito profissional (GRANJEIRO, 2004:292).

Na década de 1960, houve a institucionalização de dois instrumentos legais importantes para o apoio das práticas administrativas ainda vigentes. São eles: a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que instituiu as Normas Gerais de Direito

Financeiro, Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; e , a Lei nº 4.40, de 1964, que formaliza o Instituto das Licitações Públicas no Brasil, substituindo o Princípio da Concorrência (JUND, 2002:20).

Em 1967, a tentativa de reforma foi amparada pelo Decreto-Lei nº. 200/67, que possui como elementos centrais: o Planejamento, a Coordenação e a Descentralização Administrativa, a Delegação de competências e o Controle. Os casos de descumprimento das determinações contidas no referido instrumento legal foram tratados no Decreto-Lei nº. 201/67, que prevê as penalidades para as irregularidades cometidas em face do novo instrumento. Cabe ressaltar que o Decreto-Lei nº 201 ainda se encontra em vigor (JUND, 2002: 20).

No início dos anos 1980, numa tentativa de reformar a burocracia e orientá-la para a administração pública gerencial, foi criado o Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização – PrND, que tinha como objetivos a revitalização e agilização das organizações do Estado, a descentralização da autoridade, a melhoria e simplificação dos processos administrativos e a promoção da eficiência (GRANJEIRO, 2004:293).

A Constituição Federal de 1988 também fica registrada como um dos instrumentos legais que teve impacto nas mudanças da administração pública. Alguns autores acham, inclusive, que houve um retrocesso burocrático, pois alguns dispositivos inseridos na Constituição provocaram um engessamento estatal, a exemplo da extensão para os serviços do Estado das regras burocráticas rígidas adotadas no seu núcleo estratégico e da obrigatoriedade de regime jurídico único para os servidores⁵ civis da União, dos Estados-membros e dos Municípios.

⁵ Servidor público, em sentido amplo, são todas as pessoas que prestam serviços ao Estado e às entidades da administração indireta compreendendo servidores estatutários, empregados públicos e servidores temporários (DI PIETRO, 2001:423-424).

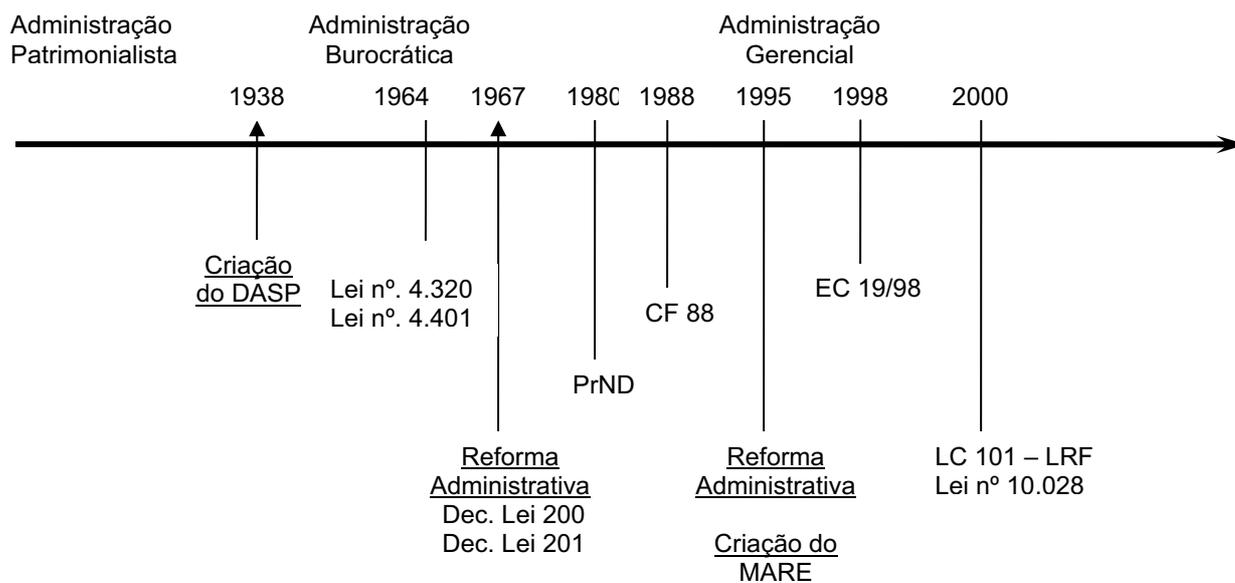
O processo de revisão administrativa atinge seu nível máximo com a edição da Emenda Constitucional nº. 19, de 05.06.1998, cujo foco foram três aspectos da gestão pública: a disciplina jurídica de seus agentes, a qualidade dos serviços prestados e o controle dos gastos.

Recentemente, a Lei Complementar nº. 101, de 04 maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, insere na administração pública mais um instrumento de modernização, quando traz mecanismos que objetivam a transparência aos atos do gestor público. Posteriormente, a Lei nº. 10.028, de 19 de outubro de 2000, define as penalidades e tipifica os crimes fiscais para os casos de descumprimento dos dispositivos definidos na LRF.

O quadro 1, a seguir, demonstra a evolução histórica da administração pública no Brasil e as reformas administrativas ou tentativas de reformas que se sucederam ao longo do tempo, bem como os seus principais instrumentos legais.

Quadro 1

Evolução histórica da administração pública no Brasil



Legenda:

- **DASP** – Departamento Administrativo de Serviço Público
- **Lei nº 4.320, de 17/03/1964** - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro, Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- **Lei nº 4.401, de 11/1964** - Cria o Instituto das Licitações Públicas no Brasil
- **Decreto Lei nº 200, de 25/02/1967** – Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa, e dá outras providências;
- **Decreto Lei nº 201, 27 / 02/ 1967** – Dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores, e dá outras providências
- **PrND**-Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização
- **CF -Constituição Federal , promulgada em 05/11/1988**
- **MARE** – Ministério da Administração e Reforma de Estado, órgão encarregado pela última Reforma Administrativa Gerencial .
- **EC - Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998** – dispõe sobre princípios da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providência.
- **LC – Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000** – Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- **Lei nº 10.028, de 19/10/2000** – Acrescenta os Art. 359-A a 359-H, ao Código Penal brasileiro, tipificando os crimes de responsabilidade fiscal praticados contra a Administração Pública.

FONTE: adaptado de JUND (2002: 21)

Assim, verifica-se que a modernização da administração pública realizada dentro do contexto da reforma do Estado tem como proposta o aumento da eficiência e da eficácia na gestão da coisa pública, porém são resultados que serão obtidos a médio ou a longo prazo, à medida que forem sendo vencidos os diversos desafios da nova gestão pública.

2.2 OS DESAFIOS DA NOVA GESTÃO PÚBLICA E A AUDITORIA OPERACIONAL

A segunda metade do século XX foi um período de significativas transformações tecnológicas, sociais e econômicas e que se destaca pelo predomínio do conhecimento e da informação. A partir dessas transformações, foram impostos novos padrões de gestão às organizações públicas e privadas, devido ao início de um processo de reestruturação produtiva apoiado no desenvolvimento científico e tecnológico e na globalização dos mercados. Nesse cenário, a capacidade de implementar formas flexíveis de gestão que possam fazer face às mudanças do mundo contemporâneo se torna um consenso entre estudiosos da teoria organizacional como a melhor forma de uma instituição obter o sucesso (GUIMARÃES, 2000:126).

Ferlei *et al* (1996) e Bresser Pereira & Spink (1998), apud GUIMARÃES (2000:127), destacam como desafio para a nova administração pública a transformação de estruturas burocráticas, hierarquizadas, com tendências ao insulamento, em organizações flexíveis e empreendedoras. Essa transformação implicaria a racionalização das organizações públicas através da adoção de padrões de gestão desenvolvidos para o ambiente das empresas privadas devidamente adaptados à natureza e necessidades do setor público.

A década de 1980 foi marcada por um grande crescimento do interesse em modificar o setor público, decorrente do processo de reforma do Estado pelo qual o Brasil atravessava. Faria (2005), apud Fonte (2006)⁶, destaca como propósitos no desenho da reforma do Estado a adoção de uma perspectiva de contenção dos gastos públicos, da busca de melhoria da eficiência e da produtividade, do aumento da flexibilidade gerencial e da capacidade de resposta dos governos, buscando obter o máximo de transparência na gestão pública e de responsabilização dos gestores priorizando o cidadão, visto como “consumidor” de bens e serviços do governo.

Diversos governos empreenderam esforços para modernizar e agilizar a administração pública. Segundo Kettl (2001:79), não houve outro momento da história que registrasse um movimento em favor da reforma da administração pública tão grande e tão rápido. Ele afirmou :

Os cidadãos reclamavam da burocracia estatal que não funcionava; da inflexibilidade que ninguém conseguia alterar; dos programas e organizações que se superpunham e impossibilitavam a coordenação; dos organismos públicos, que pareciam mais interessados em promover seus próprios negócios do que em servir aos cidadãos.

O controle governamental, durante o período burocrático, não se mostrou capaz de atender aos anseios da sociedade organizada quanto às prestações de contas dos recursos públicos aplicados pelos gestores. Os trabalhos se restringiam às análises do aspecto contábil, com observância rigorosa do cumprimento da legalidade e normatividade, demonstrando uma visão limitada por apresentar um caráter formal e punitivo.

⁶ Uma versão preliminar e resumida deste trabalho foi apresentada em Buenos Aires durante o *International Forum on the Social Science – Policy Nexus* organizado pela UNESCO, realizado na Argentina e Uruguai, no período de 20 a 24 de fevereiro de 2006.

Outro aspecto que predominava na administração pública burocrática era o enfoque em processos, não se preocupando com a análise do desempenho das organizações e o atingimento das metas e dos resultados dos programas.

Em palestra proferida no Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil (2005) o ministro Nelson Jobin afirma que:

o déficit público forçou a adoção de um novo modelo de controle pelo Poder Público apontando para uma perspectiva de se verificar a eficiência no serviço público. É evidente a necessidade de se examinar o grau de alcance das metas dos programas (juízo de resultados) pois já não mais satisfaz apenas o acompanhamento dos processos.

Com o desenvolvimento dessa nova filosofia de administração pública através do modelo gerencial, ou pós-burocrático, a função do controle governamental passa a ser discutida como instrumento de grande relevância para que o Estado possa efetivamente garantir que os conceitos de eficiência e eficácia, propostos pelo paradigma gerencial, possam ser seguidos.

O paradigma gerencial estabelece para o controle governamental um novo escopo na análise dos gastos públicos, cuja ênfase passa a ser nos resultados alcançados, passando a inserir a perspectiva da transparência das ações governamentais, através da disponibilização de mecanismos que possibilitem a fiscalização dos atos dos gestores públicos.

A administração gerencial requer, por parte dos órgãos e entidades da administração pública, uma visão e missão estratégica bem definidas, os objetivos de longo prazo em função das metas, estabelecimento de metas de longo prazo, assim como de metas anuais de desempenho, as quais serão mensuradas através de indicadores desenvolvidos para esse propósito e também para contribuir para a melhoria da efetividade dos programas (NUNES, 2004:65).

Carneiro (2002:26) comenta acerca de outra modificação introduzida na administração pública que foi a mudança de papel dos chamados administradores públicos para gerentes ou gestores públicos a fim de satisfazer às exigências de um novo perfil gerencial de articulador e empreendedor, diferentemente do papel de supervisor ou administrador. São estabelecidos novos valores gerenciais: a primazia do cliente; a diversidade e flexibilidade; as habilidades multidimensionais; a delegação em lugar do controle e o gerente como um orientador focado em resultados.

As mudanças de paradigmas do modelo de Estado e de sua administração ocasionadas pelas transformações da pós-modernidade impulsionaram o desenvolvimento da auditoria operacional como modalidade de controle. A implantação da administração gerencial no setor público é tida como o fator responsável pelo surgimento das auditorias voltadas para resultados. Associada a esse fator passa a existir uma demanda crescente da sociedade pela responsabilização dos agentes políticos, isto é, por maiores níveis de *accountability*⁷.

É importante também destacar que a implantação progressiva da administração gerencial está frequentemente associada à expansão e sofisticação dos sistemas de informação, à ênfase no planejamento e à implantação de critérios de desempenho para os órgãos e entes públicos, o que colaborou para o desenvolvimento das auditorias voltadas para resultados (NUNES, 2004:66).

Organizações internacionais, a exemplo da Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores – INTOSAI, vem buscando padronizar estruturas e processos de controle interno, baseados na eficiência e na efetividade,

⁷ *Accountability* segundo ARAUJO (2001:13) não possui tradução literal na língua portuguesa mas pode-se afirmar que “representa o compromisso ético e legal de se responder por uma responsabilidade delegada”.

objetivando garantir a transparência no controle dos resultados dos dispêndios públicos.

No contexto da reforma do Estado, vários são os debates acerca da forma como o controle externo pode contribuir para o aumento da responsabilização dos agentes públicos, para o aperfeiçoamento das ações do governo e para o fornecimento de informações confiáveis à sociedade. Como resposta, desenvolve-se no âmbito das Entidades de Fiscalização Superiores – EFS⁸ um tipo de fiscalização - a auditoria operacional - que focaliza o mérito da ação pública ao invés de priorizar a conformidade dos procedimentos de gestão.

Barzelay (2002:242) coloca que a auditoria operacional é reconhecida por pesquisadores e pelas EFS de alguns países como o instrumento adequado para se formar juízo acerca do mérito da ação pública. Desse modo, se uma EFS possui competência para examinar a eficiência, a efetividade, a legitimidade da ação pública, a ferramenta utilizada para exercer esse poder-dever é a auditoria de desempenho, mesmo em países onde a burocracia é cética quanto a doutrinas administrativas orientadas para desempenho, como França e Alemanha.

Segundo Pollit (1999:6) após o estudo que realizou em EFS de cinco países (Inglaterra, Suécia, Dinamarca, Finlândia e França), é inegável a existência de uma *interface*⁹ entre auditoria de desempenho e reformas administrativas, pois, a maior parte das iniciativas de reforma administrativa dos países que pesquisou mudou a ênfase no controle de insumos e processos para novas formas de controle baseadas na medida dos resultados e impactos. Pollit (1999) ainda cita Power (1997:44-49) para evidenciar que o desenvolvimento da gestão do setor público e o

⁸ EFS é o nome pelo qual são conhecidas no mundo as organizações de controle externo

⁹ *Interface*- meio que promove a comunicação ou interação entre dois ou mais grupos (FERREIRA,1999: 1124)

desenvolvimento da auditoria de desempenho originam-se do mesmo conjunto de valores e estão entrelaçados no âmbito da mesma reforma ética.

Segundo a Controladoria Geral dos Estados Unidos da América (*United States Government Accountability Office - GAO*)¹⁰ (2005:11), os legisladores, os dirigentes do governo e o público em geral buscam não apenas informações sobre os serviços públicos e a observância quanto à eficiência, efetividade, economia e conformidade com as leis e regulamentos oficiais, mas também querem saber se os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados propostos e a que custo.

As auditorias operacionais proporcionam avaliação independentemente do desempenho e da gestão dos programas de governo confrontados com critérios objetivos ou avaliações das melhores práticas e outras informações, sugerindo recomendações para a melhoria dos programas com a introdução de ações corretivas, auxiliando o processo de decisão, melhorando o monitoramento da gestão, enfim contribuindo para a *accountability* pública (GAO,2005:32).

Derlien (2001:106), apud Fonte (2006:10), observou que dentro do contexto de avaliação das políticas públicas, em conjunto com o movimento do *New Public Management*, os atores principais não são mais os administradores dos programas de governo, mas os escritórios de auditoria, os Ministérios da Fazenda e as unidades centrais. Com isso, os avaliadores passam a ser os auditores cujos trabalhos buscam focar a medição dos resultados.

Fonte (2006:10) constatou, após acompanhar como consultora metodóloga a avaliação de programas de governo realizada pelo TCE/PE, que em outros momentos, são os auditores que se convertem em avaliadores.

¹⁰ O GAO era denominado United States General Accounting Office passando a denominar-se, desde 07 de julho de 2004, *United States Government Accountability Office* (GAO,2005:7)

O TCE/PE firmou em 2003 Acordo de Cooperação Técnica com o TCU e o Ministério do Desenvolvimento Internacional (*Department for International Development – DFID*), do Reino Unido, com o objetivo de desenvolver e aperfeiçoar a metodologia utilizada nas auditorias operacionais, dentro da qual está inserida a avaliação de programas. Os objetivos dessas auditorias foram elencados pelo Conselheiro-Presidente do TCE-PE, na apresentação da publicação dos resultados das avaliações:

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, órgão de controle externo, não alheio à necessidade de responder à demanda que a sociedade impõe, desenvolve Auditoria de Natureza Operacional – ANOP, identificando oportunidades de melhorias na prestação dos serviços públicos, verificando se estão presentes os elementos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Enfoca também o acompanhamento dos resultados, através do monitoramento e avaliação destas ações (ANOP/CERDS/TCE – PE, 2005:07).

Assim, valores como eficiência, eficácia, efetividade e economicidade passaram a ter papéis relevantes, tornando-se parâmetros norteadores no processo de redefinição da estrutura do Estado.

Para enfrentar um dos muitos desafios do controle externo, a auditoria operacional se faz presente como instrumento capaz de subsidiá-lo no acompanhamento das inovações propostas para a reforma do Estado e, conseqüentemente da administração pública, no sentido de elevar os níveis de transparência, tornando o Estado mais permeável à participação e ao controle dos cidadãos e mais eficaz no atendimento das demandas da sociedade.

2.3 AUDITORIA OPERACIONAL : EVOLUÇÃO HISTÓRICA

No âmbito da administração pública, a expressão auditoria operacional foi utilizada inicialmente em 1971, durante o VII Congresso Internacional de Entidades

Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, que fora apontado como um dos marcos históricos desse tipo de auditoria (ARAUJO, 2001:41). Neste evento foi aprovado o conceito de auditoria integral, à qual contemplaria a verificação das responsabilidades financeira, administrativa e programática.

Grande parte dos progressos da auditoria operacional são creditados ao GAO, sendo considerada como o maior responsável pelos avanços dessa área.

Em um estudo empírico e comparativo de análise organizacional realizado nos órgãos centrais de auditoria da OCDE, sobre os trabalhos de auditoria operacional, verificou-se que, além do GAO, foram criadas várias organizações que desenvolveram e disseminaram esses trabalhos. Segundo Barzelay (2002:26), podem-se citar, nos Estados Unidos da América (EUA), os Escritórios dos Inspetores Gerais (*Office of Inspectors General*), no Reino Unido, a Comissão de Auditoria para a Inglaterra e País de Gales (Audit Commission for England and Wales), cuja jurisdição inclui o governo municipal, o Serviço Nacional de Saúde e a Polícia; o National Audit Office (NAO), cuja jurisdição compreende o restante do governo central e uma gama de inspetorias de setores ou órgãos específicos em rápida expansão, como o Escritório de Normas de Educação (*Office of Standards in Education*). Para o autor, as organizações governamentais fundamentais na área de auditoria operacional são aquelas responsáveis pela elaboração orçamentária, auditoria, avaliação e reforma administrativa.

Na América Latina, por sua vez, o termo foi inserido pelo Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras - ILACIF, que passou a ser denominado em 1990 de Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores - OLACEFS (NASCIMENTO, 2002:52).

A normatização desse tipo de auditoria se deu a partir da publicação pelo GAO da primeira versão das normas de auditoria governamental, em 1972, denominada Normas para Auditoria de Organizações, Programas, Atividades e Funções Governamentais (Standards for Audit Of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions), que ficaram conhecidos como “Livro Amarelo” pela cor da sua capa (ARAUJO, 2001:41). Embora voltada, em geral, para todas as formas de auditoria, essa publicação é mais conhecida pela contribuição dada à auditoria operacional, constituindo-se, assim, em um documento significativo uma vez que definiu o conceito e o campo de atuação e editou as primeiras normas para a realização desse tipo de auditoria.

O IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, realizado em 1977, em Lima (Peru), recomendou que os organismos de controle deveriam ampliar seus trabalhos de auditoria financeira, buscando-se examinar aspectos de eficiência, economia e efetividade contemplados pela auditoria operacional.

Em 1998, no Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INCOSAI, realizado em Montevideu, ficou definida a elaboração das Diretrizes para a aplicação da Auditoria Operacional pelo Comitê de Normas de Auditoria da INTOSAI, em conjunto com as EFSs. O projeto final contendo essas diretrizes foi aprovado em 2003 (INTOSAI, 2005b:7).

Além dos Estados Unidos, países como Inglaterra e Canadá muito têm contribuído com a expansão e desenvolvimento e a aplicação de métodos da auditoria operacional. Na Inglaterra a auditoria operacional é conhecida como auditoria de valor por dinheiro, *value for money*, não só porque tem por objetivo a verificação da irregularidade das contas, do ponto de vista contábil legal, mas

também porque visa avaliar a possibilidade e prejuízo devido à perda de eficiência e não observância de requisitos de economicidade.

Para Meyer and Rowan (1991), apud Barzelay (2002:26), o desenvolvimento desse tipo de auditoria está associado a sua institucionalização, afirmando que:

A teoria sociológica neo-institucionalista sugere que, na medida em que a auditoria de desempenho se tornar mais institucionalizada, o nível dessa atividade deve aumentar, provavelmente seguido pela criação de subdivisões distintas ou pela expansão das linhas de produto.

Cabe também destacar as observações de Barzelay (2002: 28) acerca da institucionalização da auditoria operacional no mundo:

A forma pela qual os órgãos de auditoria lidam com a institucionalização da auditoria de desempenho muito provavelmente terá efeito significativo sobre a escala e a distribuição das atividades de revisão na esfera governamental. Tais reações tenderão a delinear o modo de operação e o impacto dos sistemas governamentais de responsabilização e prestação de contas (*accountability*).

Oliveira (2000:15) afirma que a auditoria operacional teve a primeira perspectiva de aplicação no Brasil, a partir de 1986, na administração pública federal, através da edição do Decreto 93.874, cujo artigo 10, parágrafo segundo, estabelecia que além de examinar os atos da gestão, a fim de certificar a exatidão e a regularidade das contas, a auditoria deveria verificar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, institucionalizou-se o controle operacional na legislação brasileira, quando foram incorporados, por força do "caput" do artigo 70, poderes ao Controle Externo exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União, para exercer a "fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta " (BRASIL,2004:40).

Sobre a institucionalização da auditoria operacional no texto constitucional, Da Silva (1993:103), apud Oliveira (2000:16), cita :

Em que pese o atraso na percepção da necessidade da realização de auditoria operacional no setor público no Brasil, a incorporação de sua concepção explicitamente no texto constitucional, representa uma tomada de consciência dos políticos e administradores públicos.[...] Este tipo de auditoria desempenha importante papel como instrumento gerencial na avaliação do grau de eficiência, economia, e eficácia com que são realizadas as operações e atividades governamentais.

O Tribunal de Contas da União, por sua vez, passou a contar com a competência constitucional de realizar "...inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, ..." conforme determina o art. 71, inciso IV, incluindo aí as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, nos termos do inciso II do citado artigo (BRASIL, 2004:41).

Embora a instituição da auditoria operacional tenha se dado desde 1988, pode-se afirmar que sua efetiva implementação ainda está processando-se, pelo fato de ter uma natureza diferenciada e cuja complexidade exige uma metodologia específica para assegurar a qualidade dos trabalhos, tendo como impulso definitivo a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal ¹¹(LRF). A edição dessa Lei, ao atribuir aos Tribunais de Contas o dever de alertar as entidades públicas sobre os fatos que comprometem custos e os resultados dos programas governamentais, tornou o exame da eficiência e eficácia desses programas um procedimento obrigatório no âmbito do controle externo.

¹¹ A esse respeito ver FIGUEIREDO, Carlos Mauricio et al. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, p.261-272.

Dessa forma, os Tribunais de Contas, tiveram suas atribuições ampliadas a partir da inserção da auditoria operacional, renovando as concepções de controle consubstanciadas no controle operacional e no conceito de economicidade

2.4 ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA OPERACIONAL

Conceitos

Nos últimos anos, o uso da expressão auditoria operacional tem crescido progressivamente. No Brasil, a expressão obteve grande respaldo devido a sua inclusão no texto constitucional de 1988. Embora tenha havido um crescente empenho das EFS no desenvolvimento desse tipo de auditoria, não há uma unanimidade quanto ao termo que melhor designará essa atividade.

A revisão de literatura específica evidencia que há variações nas expressões usadas para definir o que será adotado nesse trabalho de auditoria operacional. Dentre os termos enumerados por Reider (1993:8), apud Araújo (2001:27), vale destacar: auditoria abrangente; auditoria de amplo escopo; auditoria de avaliação e revisão; auditoria de economia e eficiência; auditoria de eficácia ou de resultados. Além desses termos, Araujo (2001:27) inclui auditoria administrativa, auditoria de desempenho, auditoria de gestão e auditoria dos três “Es” (economia, eficiência e eficácia).

Assim, como as diversas designações vários são também os conceitos de auditoria operacional. Esse tipo de auditoria pode ser estudada em dois setores distintos: público e privado. Entretanto, o foco desse trabalho está voltado para a auditoria operacional no setor governamental, assim os conceitos aqui expostos referem-se ao entendimento dos autores quanto à auditoria operacional nessa área.

As normas de auditoria governamental do GAO (2005:45) resume a auditoria operacional como resultados de avaliações sobre uma evidência da seguinte forma:

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.

Haller *et al* (1995:1) apresentam a auditoria operacional com sendo um processo de revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos, confrontando o desempenho real com o esperado, tendo como finalidade avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente .

A INTOSAI, através das suas Diretrizes para a Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (2005b:15), enfoca a eficiência e eficácia sem desprezar a observância da economicidade, conceituando assim: “a auditoria operacional é um exame independente da eficiência e da eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias”.

Araújo (2001:27) entende que a auditoria operacional pode ser realizada no todo ou em partes de uma organização com o objetivo de propor recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos da economia, eficiência e eficácia.

Peter e Machado (2003:44), numa definição um pouco semelhante à de Araújo, acreditam que a auditoria operacional avalia as ações gerenciais ou parte dos procedimentos do processo operacional das entidades da administração pública e dos programas de governo. Acrescenta, ainda, que esse tipo de auditoria avalia a eficácia dos resultados das entidades em relação aos recursos materiais, humanos e

tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência, efetividade e qualidade dos controles internos existentes.

Féder (1988:5) salienta que a auditoria operacional “ preocupa-se com as operações atuais, enfatiza o presente e as melhorias possíveis”. Logo, deve-se concentrar nas áreas críticas, de risco relevante ou onde o controle interno está falhando.

Para Barzelay (2002:8-9) a expressão “auditoria de desempenho é um rótulo impreciso para o conceito nela embutido”. O autor argumenta que auditoria de desempenho é uma denominação incorreta pois não se trata de auditoria, mas sim de um conjunto de atividades de avaliação. A auditoria é uma forma de verificação, isto é, envolve o confronto de critérios usualmente aceitos com procedimentos efetivados.

Cunha (1998:110) conceitua a auditoria operacional de modo simples, afirmando que “nada mais é do que um exame objetivo, sistemático e profissional das operações financeiras e administrativas de uma empresa ou entidade, ou parte delas, com a finalidade de verificá-las e avaliá-las”.

Em 1998, o TCU, ao publicar seu manual de auditoria de desempenho utilizou a expressão auditoria de desempenho numa visão semelhante ao conceito usado pelo GAO. Em 2000, com a atualização desse manual, que passou a ser denominado manual de auditoria de natureza operacional, o TCU adotou a denominação **auditoria de natureza operacional** e assim a definiu (BRASIL, 2000a): “auditoria de natureza operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal”.

A nomenclatura utilizada pelo TCE/PE para a auditoria operacional é a mesma adotada pelo TCU, ou seja, **auditoria de natureza operacional**, a qual é definida pela Resolução TC nº. 002/2005 (PERNAMBUCO, 2005c) da seguinte forma: “auditoria de natureza operacional compreende a verificação da execução dos planos, normas e métodos em confronto com os objetivos da entidade auditada, objetivando a avaliação do seu desempenho e resultados”.

Assim, após analisar os diversos conceitos dos autores citados, a auditoria pode ser definida como um processo de avaliação das ações dos gestores públicos, relativas a um programa de governo ou a uma instituição para a verificação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, visando à melhoria da gestão pública.

Os conceitos de auditoria operacional apresentados anteriormente mencionam, em níveis diferentes, os chamados 4 “Es” : economicidade, efetividade, eficiência e eficácia.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2004:40) destaca a necessidade de avaliar a economicidade através do caput do seu artigo 70. Já o inciso II do art. 74 da mesma Lei ressalta a eficácia e eficiência como parâmetros da auditoria: “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (BRASIL, 2004:42).

Torna-se, agora, necessário fazer-se um breve levantamento das definições dos termos economicidade (ou economia), eficiência, eficácia e efetividade, pois ainda que de ampla aceitação e relativa unanimidade quanto aos seus significados, destes dependem a correta compreensão do conceito de auditoria operacional.

Cruz (1997:57) afirma sobre os “4 Es” da auditoria operacional: (a) economicidade refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros, logo uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil; (b) eficácia diz respeito ao atingimento de objetivos e metas e, aos resultados; (c) eficiência está relacionada a custo, a forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas; (d) efetividade refere-se à preocupação da organização com o seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.

A Resolução TC nº 002/2005 assim dispõe sobre os 4 “Es” da auditoria de natureza operacional: (a) economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade; (b) eficácia é o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados; (c) eficiência é a relação entre os produtos, bens e serviços, gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo; (d) efetividade é a relação entre os impactos observados e os objetivos que motivaram a atuação institucional.

Alguns autores não abordam a efetividade em virtude desse método de avaliação se referir ao relacionamento externo da organização, daí, abordam apenas três “Es” na auditoria operacional.

O Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI traz os seguintes conceitos: (a) economicidade consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos

utilizados para desempenhar uma atividade em um nível de qualidade apropriado;

(b) eficácia é a relação entre os resultados pretendidos e os resultados alcançados;

(c) eficiência é a relação entre o produto — expresso em bens, serviços e outros produtos — e os recursos utilizados para produzi-los.

Rocha (1990:70) aborda os três “Es” da auditoria operacional de modo mais detalhado: (a) economicidade pressupõe a obtenção e utilização adequadas dos recursos humanos, materiais e financeiros, os quais devem estar disponíveis nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado; (b) eficiência pressupõe a obtenção de níveis máximos de produção com o mínimo de recursos possíveis (c) eficácia pressupõe que os resultados obtidos estejam dentro dos objetivos propostos para a entidade. Significa dizer que, em uma entidade pública eficaz, os resultados produzidos pela sua atuação são aqueles para os quais ela foi criada (ou direcionada), constantes da legislação própria e cujos produtos ou serviços estejam dentro de padrões de quantidade e qualidade consentâneos.

Cunha (1998:110) define os 3 “Es” de forma sucinta : (a) eficiência é o máximo de rendimento sem desperdício de gastos ou tempo; (b) eficácia consecução das metas programadas; (c) economicidade traduz a operação ao menor custo possível.

Assim, em resumo, é possível afirmar que o que se busca saber, a partir de uma auditoria operacional é se a entidade ou programa auditado vem obtendo os resultados esperados, incluindo-se os impactos provocados da melhor forma e ao menor custo possível.

Breve Confronto Entre a Auditoria Operacional e a Auditoria Tradicional

A auditoria, de um modo geral, quer seja operacional quer seja tradicional¹², caracteriza-se pela realização de verificações sistemáticas e análises objetivas das operações de uma entidade que resultam na elaboração de um relatório.

A maioria dos autores aponta que a diferença básica entre a auditoria operacional e a tradicional está nos objetivos propostos e na abrangência do trabalho.

Sobre este aspecto, Nascimento (2001:89) comenta que os limites entre as duas auditorias são quase os mesmos: revisão, avaliação e emissão de parecer, mas há uma diferença que reside no objetivo do estudo. Segundo o autor, a auditoria tradicional busca responder se a realidade patrimonial da entidade e a realidade de suas relações com terceiros estão compatíveis com os demonstrativos contábeis, enquanto a auditoria operacional volta sua atenção para o desempenho das operações da entidade ou órgão, examinando os métodos, processos, fluxos, programas, projetos, atividades, ações e metas quanto à economia, eficiência e eficácia.

Para Rocha (1990:71), a auditoria operacional “é uma evolução natural da auditoria tradicional, que deixou de ser especificamente contábil para tornar-se abrangente, acrescentando à verificação da legalidade e correção dos registros contábeis, a determinação da economicidade e eficácia das entidades”.

Barzelay (2002:4) faz a diferenciação entre o conceito de auditoria de desempenho e o conceito de auditoria tradicional através da seleção de modelos cognitivos idealizados. O significado do conceito de auditoria de desempenho

¹² Neste trabalho será adotada a denominação de auditoria tradicional como sinônimo das auditorias contábeis, auditorias de conformidade, auditorias financeiras, auditorias de legalidade, auditoria de regularidade na área governamental.

caracteriza-se por uma série de Modelos Cognitivos Idealizados (MCIs) inter-relacionados, que variam sob a ótica de cinco diferentes dimensões referentes ao funcionamento de governo, ao tipo de funcionamento desejado, ao principal objetivo da revisão, à modalidade dominante de revisão e ao papel do revisor (auditor). A mesma lógica aplica-se ao significado do conceito de auditoria tradicional. O quadro 2, a seguir, apresenta esta lógica.

Quadro 2
Comparação Entre Auditoria Tradicional E Auditoria De Desempenho

	Imagem de Governo	Imagem de bom financiamento	Objetivo principal da revisão	Modalidade predominante	Papel do revisor/ auditor
Auditoria Tradicional	Máquina Burocrática	Execução das transações e tarefas efetivamente reguladas por sistemas	Accountability de conformidade	Auditoria	Verificar as informações; encontrar discrepâncias entre os procedimentos observados e as normas gerais; inferir conseqüências; relatar achados
Auditoria de Desempenho	Cadeia de Produção: insumos → processos → produtos → impactos	Procedimentos e produção organizacionais funcionam de forma otimizada	Accountability de desempenho	Inspeção	Avaliar os aspectos dos programas e das organizações envolvidas; relatar achados ¹³

Fonte: Barzelay (2002:4)

O GAO (2005:45-49) distingue melhor os dois tipos de auditoria através da descrição dos objetivos de cada uma delas. Na auditoria tradicional, esses objetivos se relacionam com as exigências estabelecidas por leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenções que poderão afetar a aquisição, proteção e uso dos recursos da organização, bem como a quantidade,

¹³ Os achados de auditoria correspondem, por sua vez, às observações e conclusões obtidas através da comparação de evidência suficiente, fiável e pertinente do desempenho com critérios predeterminados de auditoria (CCAF, [s.d.], p. 81)

qualidade, oportunidade e custo dos trabalhos que a organização produz ou fornece. Por outro lado, as auditorias operacionais buscam fornecer informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões dos dirigentes responsáveis pelas ações corretivas e aperfeiçoar a *accountability* perante o público.

Seguindo essa linha de distinção entre a auditoria tradicional e a auditoria operacional, Villas (1990: 58) argumenta:

enquanto, no primeiro grupo, o objetivo principal está relacionado com a adequação das demonstrações financeiras, no segundo as demonstrações financeiras servem apenas como instrumento do seu processo, visto que seu objetivo está vinculado à apreciação das operações ou atividades de uma entidade segundo os benefícios por ela produzidos.

Lima (2005:32) sintetiza os tipos de auditoria - tradicional , de desempenho e avaliação de programa - como fiscalizações. A distinção inicialmente estaria no tipo de questão que se deseja responder. A auditoria tradicional, utilizando de procedimentos padronizados, satisfaz à investigação das questões legais e regulamentares. Em auditoria operacional e em avaliação de programas, é necessário um planejamento de trabalho com formato específico para cada situação, a fim de que possam ser respondidas as questões ligadas ao funcionamento interno dos programas e órgãos (economia, eficiência e eficácia) e os impactos de suas operações em condições sociais (efetividade). Posteriormente, Lima (2005) elencou diversas diferenças ao realizar o confronto entre a auditoria tradicional e a operacional, as quais estão organizadas no quadro 3, a seguir.

Quadro 3
Diferenças entre Auditoria Tradicional e Auditoria Operacional

Tradicional	Operacional
Agentes externos independentes	Agentes externos parceiros
Punição de falhas	Contribuição para sanar falhas
Fluxo do trabalho é padronizado e hierárquico	O fluxo de trabalho assemelha-se a uma cadeia de produção, contendo insumos, produtos, efeitos
Ambiente de comando e controle	Ambiente político com prevalência do debate democrático
Utilização de padrões legais	Utilização de boas práticas, modelos, conhecimento e experiência, valores voltados para resultados (<i>results oriented management - ROM</i>)
Obediência a procedimentos	Empreendedorismo e liderança, escolha política e administrativa
Uso dos conceitos do Direito e da Contabilidade	Uso de informações obtidas através da pesquisa social, análise de políticas, economia
Imperatividade	Convencimento
Pouca participação popular	Debate público
Individualização da responsabilidade	Nem sempre possível individualizar (resultado)
Controle hierárquico e administrativo	Controle democrático e social
Os responsáveis são punidos com multa e afastamento	A penalidade atribuída é o ostracismo, a censura, danos na reputação

Elaboração: Elaborado por esta pesquisadora com base na classificação estabelecida por Lima (2005)

É importante destacar o papel de cada uma das auditorias em relação à outra, ressaltando que a auditoria operacional não está substituindo a auditoria tradicional, mas complementando a fiscalização que pode ser, inclusive, de um mesmo objeto. Se eventualmente ambas as auditorias escolherem objeto idêntico, apresentarão conclusões diferentes, porém complementares, uma vez que o foco do trabalho é distinto.

Assim, enquanto a auditoria tradicional restringe sua abrangência à área contábil-financeira e ao cumprimento dos aspectos legais objetivando, principalmente,

verificar; a auditoria operacional atinge toda a entidade, pretendendo, também, avaliar.

Grande parte dos autores consultados comungam do pensamento do conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná João Féder (1996:41) que diz : “A relação entre o controle da regularidade e a auditoria de gestão deve ser a de um dueto, jamais a de um duelo “.

Limitações da Auditoria Operacional

A expansão da auditoria operacional, muitas vezes, tem encontrado vários aspectos que se constituem em dificuldades ou limitações para sua implementação por parte das entidades de controle.

Um primeiro aspecto que pode ser destacado é o da ausência de uma estrutura organizacional definida dentro da instituição, levando, assim, à pouca autonomia dos grupos de trabalho na execução de procedimentos internos e externos. A inexistência de institucionalização dos trabalhos de auditoria operacional nos Tribunais de Contas Estaduais prejudica o desempenho das funções de controle.

Associada a essa situação está uma infra-estrutura muitas vezes deficitária, com número insuficiente de servidores especializados em auditoria operacional, quantidade reduzida de equipamentos de informática, poucos veículos disponibilizados para a realização dos trabalhos de campo. Além disso o orçamento para esse tipo de auditoria é limitado, impossibilitando a contratação de especialistas ou consultores para auxiliar nos trabalhos.

A complexidade do processo de uma auditoria operacional é outro ponto importante, pois reflete as peculiaridades do objeto em análise, o que torna a

execução desse tipo de auditoria amplamente diferente de um trabalho para outro, ou até mesmo entre períodos de tempo do mesmo trabalho. Isso porque é imprescindível que sejam respeitadas as características individuais de cada auditoria. Essa complexidade exige tempo, desde o planejamento até o término da execução, assim como um maior volume de recursos humanos e financeiros.

Outra questão é a cultura organizacional relacionada à auditoria operacional o que pode se transformar em um limitador do resultado dos trabalhos. É possível que alguns gestores não vejam nas auditorias operacionais qualquer valor a ser agregado ao seu desempenho. É possível também que os técnicos se preocupem mais com os aspectos característicos de auditorias tradicionais, devido a uma cultura forte desse tipo de auditoria entre os profissionais dessa área. O interesse e a receptividade do gestor são indispensáveis para que os resultados da auditoria revertam-se em melhorias para o programa ou a gestão analisada.

Há também obstáculos na coleta das evidências que irão respaldar as conclusões dos técnicos, principalmente nos casos em que os critérios de comparação não estão disponíveis no programa auditado, situação que exigirá uma busca por critérios em outras fontes.

Neste contexto, pode ser sugerida a utilização de uma metodologia específica ou de uma combinação de metodologias, aplicável a cada caso, que respeite as características individuais do objeto auditado. Em cada objeto deverão ser considerados, entre outros fatores, os seus objetivos, os recursos empregados na sua consecução e os resultados alcançados, assim como as variáveis ambientais que exercem influência sobre esses resultados. Essa ausência de uniformidade na aplicação dos procedimentos, muito comum nas auditorias operacionais é mais uma dificuldade na sua disseminação e evolução.

Greiner (1996:16), apud Barros (2000:38), agrupou as limitações em quatro classes de fatores que seriam os obstáculos para a expansão e implementação da auditoria operacional. O quadro 4, a seguir, enumera essas limitações dentro da classe em que ela se enquadra :

Quadro 4
Limitações da Auditoria Operacional

Obstáculos Institucionais	Obstáculos pragmáticos	Obstáculos Técnicos	Obstáculos financeiros
Desconhecimento de medidas de desempenho pela maioria dos gerentes do setor público	Dificuldades no desenvolvimento de medidas de desempenho	Falta de definição do que é desempenho governamental e o que deveria ser enfatizado na mensuração desse desempenho	Dispêndio substancial de tempo e dinheiro na implementação dos sistemas de mensuração de desempenho
Baixo grau de imparcialidade e autoconfiança do governo optando pela não divulgação de informações que julgue prejudicar sua imagem	Relutância dos administradores públicos em utilizar as informações oriundas das mensurações de desempenho	Dificuldade em fornecer aos usuários os dados de desempenho em tempo oportuno	
Receio dos gestores de implementar novas ferramentas de avaliação devido a saturação de inovações ditas revolucionárias		Multiplicidade dos objetivos proposto pelo governo e a diversidade de alguns serviços que exigem diferentes medidas para caracterizar adequadamente o desempenho	
		Carência de padrões predefinidos para avaliar o desempenho governamental;	
		Flutuações estatísticas nas medidas de desempenho	
		Dificuldade em correlacionar recursos investidos e resultados alcançados	
		Ausência de procedimentos bem definidos, no âmbito governamental para gerenciar por números	

Fonte: Elaborado por esta pesquisadora com base em Greiner (1996) apud Barros (2000)

Mesmo diante dessas limitações, percebe-se que o interesse e a importância da auditoria operacional, nos últimos anos, tem crescido devido ao anseio da sociedade por um controle que ultrapasse os exames da legalidade e busque avaliar os resultados obtidos com o uso dos recursos públicos.

A evolução da auditoria operacional no Brasil, conforme comentado anteriormente, está justamente respaldada no interesse dos órgãos de controle externo, em especial, dos Tribunais de Contas, em aperfeiçoar suas ferramentas de trabalho com vistas a dar subsídios aos cidadãos que possam acompanhar a gestão pública.

Será apresentado, a seguir, as experiências do TCE/PE em auditorias operacionais, seu desenvolvimento e a forma como se realiza este tipo de auditoria.

3. A AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/PE

O objetivo deste capítulo é apresentar a evolução da auditoria operacional no TCE/PE. No início será traçado o caminho percorrido pela auditoria operacional no TCE/PE. Em seguida, será abordada a divisão deste tipo de auditoria, ou seja, suas modalidades. Depois, serão examinadas as etapas gerais do processo de auditoria operacional, citando-se as ferramentas e técnicas utilizadas. Por fim, serão discutidas as experiências do TCE em auditorias operacionais realizadas em órgãos estaduais e em programas do Governo do Estado e do município do Recife.

3.1 O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/PE

O desenvolvimento e a realização da auditoria operacional é recente no país. Iniciou-se em 1998, através de um acordo de Cooperação Técnica entre o Governo do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte e executado pelo TCU e o DFID, com o objetivo de implantar o Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, nas áreas de saúde, educação e meio ambiente, durante o período de 1998 a 2001. Sua finalidade foi intensificar a realização das auditorias operacionais no TCU e aperfeiçoar seus métodos e suas técnicas (BASTOS, 2002:14).

O referido acordo estabeleceu responsabilidades compartilhadas entre órgãos dos países envolvidos com a cooperação, ficando desse modo a coordenação e a manutenção financeira do projeto sob a responsabilidade de diferentes agências : ao Governo brasileiro coube a implementação por meio da Agência Brasileira de Cooperação – ABC, do Ministério das Relações Exteriores; ao

Governo britânico coube o acompanhamento do projeto pelo Conselho Britânico e a responsabilidade pelo financiamento, através do DFID, que contratou, mediante concorrência internacional a KPMG, para prestar consultoria ao TCU no âmbito das atividades da cooperação técnica.

Em 2000, o TCE/PE, promoveu o primeiro treinamento em auditoria operacional ministrado por especialistas do TCU, órgão pioneiro no Brasil na implantação dessa modalidade de auditoria. Após o processo de capacitação dos seus técnicos, o TCE/PE realizou, em 2001, sua primeira auditoria operacional, optando por começar seus trabalhos através da avaliação do desempenho da gestão de um órgão do Governo do Estado de Pernambuco: a Unidade Técnica do Programa Estadual de Apoio ao Pequeno Produtor Rural – UNITEC-PRORURAL, responsável pela coordenação e execução de projetos e programas de desenvolvimento local, destinados à população de baixa renda do meio rural.

A segunda fase do acordo de cooperação entre o TCU e o Reino Unido iniciou-se em 2002, com a denominação de Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social – CERDS. Esse projeto teve como objetivo geral, nesta fase, a contribuição dos serviços e recursos públicos para a redução da desigualdade no Brasil e, como específicos, avaliar os programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos, com foco na redução das desigualdades sociais, proporcionar uma maior transparência na prestação de contas do gasto público (*accountability*) e fortalecer o controle social (PERNAMBUCO, 2004bb:6).

A partir de 2002, o TCE/PE estabeleceu, no seu Plano Operativo Anual – POA, a previsão para a realização de auditoria operacional, através de duas ações: Regulamentar procedimentos e julgamentos parciais das auditorias de

Execução/Operacional e Realizar Auditorias de Natureza Operacional – ANOP (PERNAMBUCO, 2004b:3).

No sentido de proporcionar a evolução e a aprendizagem do processo de auditoria operacional, em 2003, o TCE/PE iniciou o acompanhamento das auditorias realizadas, etapa denominada formalmente de monitoramento, cuja finalidade era verificar a implementação das recomendações constantes nas decisões proferidas pela Corte, pelo órgão ou programa avaliado.

Após dois anos (2004) de implantação da segunda fase do acordo de cooperação, o TCE/PE passou a contar com o apoio do Projeto CERDS, quando foi celebrado o Acordo de Cooperação Técnica entre o Ministério de Desenvolvimento Internacional – DFID/Reino Unido, o TCU e o TCE/PE, na realização das auditorias operacionais.

A cooperação com o TCE/PE deu-se sob a forma de doação, disponibilizando recursos financeiros para custear despesas com:

- recursos humanos (contratação de um assessor residente, de consultoria técnica especializada, nacional e internacional, treinamento do corpo técnico, inclusive com metodologia de capacitação à distância e viagens de estudo);
- recursos materiais (aquisição de equipamentos e insumos necessários à produção de manuais, guias e bancos de dados voltados para a questão da desigualdade social).

A contrapartida do Tribunal compreendia disponibilizar todas as condições para que sua equipe de auditoria realizasse o trabalho. Nesse sentido, o TCE/PE arcou com os custos de salários, diárias e transporte das equipes de auditoria e de supervisores (diretores e secretários envolvidos), bem como, do Gerente do Projeto.

Somam-se a estas despesas aquelas relativas à material de consumo, instalações e equipamentos (BRASIL, 2002:4).

Em 2004, foi elaborado um Plano de Ação pelo TCE/PE para dar cumprimento a uma das formalidades exigidas pelo Projeto CERDS. O desenvolvimento da metodologia da auditoria operacional, pelas atividades previstas neste Plano de Ação, estavam enquadradas em dois, dos seis macroobjetivos do Planejamento Estratégico do TCE/PE para o período 2004 a 2008, quais sejam: 1. Fiscalizar e julgar a aplicação dos recursos públicos de forma célere e com qualidade; e 2. Interagir com o Ambiente Externo de forma produtiva. O macro-objetivo 1 contempla também, o programa “Desenvolvimento e implantação /implementação de novas auditorias”, sendo uma das ações a “Auditoria de Natureza Operacional” (PERNAMBUCO, 2004b:3).

O referido Plano de Ação contemplava ainda uma proposta de capacitação que deveria integrar iniciativas de treinamento, desenvolvimento de procedimentos técnicos e intercâmbio de conhecimentos em auditoria operacional. Foram promovidas oficinas para diagnosticar as características da ANOP no Tribunal, reuniões entre as equipes para troca e socialização das experiências das auditorias e dos monitoramentos realizados, cursos de capacitação ministrados pelo TCU e participação em seminários, congressos e eventos relacionados à ANOP.

Uma das estratégias de capacitação adotada pelo TCE/PE denominou-se treinamento sombra, e consistiu em enviar seus técnicos à Brasília para participarem, em conjunto com os técnicos do TCU, das ANOP's desenvolvidas pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG do TCU, responsável pelas auditorias que avaliariam os programas do Governo federal,

visando aprimorar a utilização da metodologia aplicada na ANOP (PERNAMBUCO,2004b).

Para estruturar e desenvolver a metodologia de auditoria operacional, o TCE/PE, criou, em abril de 2004, o Grupo de Trabalho para Implantação e Desenvolvimento da Auditoria de Natureza Operacional, através da Portaria nº. 147/2004 (PERNAMBUCO,2004c:1).

Para avançar na aplicação desse tipo de auditoria, o TCE/PE passou a produzir, desde 2004, resumos de auditoria sobre as avaliações dos programas governamentais selecionados, com o objetivo de divulgar os resultados da auditoria operacional para a sociedade, possibilitando o controle social.

Dando prosseguimento às ações para o aprofundamento e regulamentação da auditoria operacional, o TCE/PE aprovou, em 12 de janeiro de 2005, a Resolução TC nº. 0002,¹⁴ que disciplina as normas gerais para a realização dessa auditoria.

Ao longo de quatro anos, após a realização da primeira auditoria na UNITEC-PRORURAL, o TCE/PE promoveu e julgou mais cinco auditorias, apresentadas detalhadamente na última parte deste capítulo: Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH), Programa Leite de Pernambuco, Programa Merenda Escolar, Programa de Alfabetização, de Programa de Saúde Ambiental – PSA.

A implantação da auditoria operacional, sem dúvida, pode ser considerada um avanço para o controle e o acompanhamento dos programas governamentais, porque, ao disponibilizar o resultado dos seus trabalhos para a sociedade, o TCE/PE socializa informações que eram restritos ao âmbito interno do órgão, contribuindo, desse modo, para o controle social, que desde a Constituição de 1988 passa a ser

¹⁴ Disponível em www.tce.pe.gov.br/legislação.

um instrumento da sociedade civil para definir e acompanhar a implantação das políticas públicas.

Portanto, pode-se constatar que o TCE/PE assumiu, de forma comprometida, a execução da auditoria operacional e vem envidando todos os esforços no sentido de cumprir as exigências previstas no acordo de Cooperação com o TCU e DFID. Tendo atuado esta pesquisadora atuado no grupo ANOP pôde vivenciar o investimento feito pelo TCE/PE, tanto do ponto de vista da qualificação dos técnicos, como buscando oferecer as condições adequadas de trabalho, através de um espaço físico próprio, material de apoio, contratação de especialistas, não esquecendo o esforço conjunto do grupo para que seja institucionalizado esse tipo de auditoria no TCE/PE.

3.2 AS MODALIDADES DE AUDITORIA OPERACIONAL

O TCU (2000a) subdivide a auditoria de natureza operacional em duas modalidades: **a avaliação de programa**, que tem como objeto de análise os programas e projetos governamentais, examinados sob o aspecto da efetividade e a **auditoria de desempenho operacional**, cujo objeto é a ação governamental, analisada quanto aos aspectos de economia, eficácia e eficiência. A figura 1, a seguir, formulada pelo TCU, demonstra essa subdivisão associada aos elementos organizacionais de cada objeto.



FIGURA 1 – Dimensões da Auditoria de natureza Operacional

Fonte: Manual de Auditoria de Natureza Operacional (BRASIL, 2000a:15)

O TCE/PE adotou a mesma subdivisão do TCU, uma vez que o material técnico e a metodologia dos trabalhos desenvolvidos foram subsidiados por esta instituição. Conceitua a avaliação de programas como uma modalidade que examina os programas de governo, verificando os seus efeitos na sociedade e identificando pontos de melhoria para o aperfeiçoamento dos resultados propostos, buscando a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade da gestão pública.

A INTOSAI (2005:31) apresenta três formas de avaliar o funcionamento, as funções e os resultados dos programas, políticas, atividades e organizações do setor público: auditoria operacional, medição de desempenho e avaliação de programas. Contudo, apesar da separação, essa instituição aponta a existência de uma relação entre auditoria operacional e a medição de desempenho e a avaliação de programas. Ela coloca a medição de desempenho como um dos temas da auditoria

operacional e a avaliação de programas como uma das numerosas “ferramentas” possíveis empregadas em uma auditoria operacional.

O GAO (2005) agrupa a auditoria operacional em cinco tipos, conforme a abrangência dos objetivos de cada trabalho.

Quadro 5
Tipos de Auditoria Operacional

Tipos	Objetivo da auditoria
Auditorias de efetividade e resultados dos programas	Medir o grau em que o programa está alcançando seus objetivos e metas.
Auditorias de economia e de eficiência	Avaliar se a organização está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos de forma produtiva para alcançar os objetivos do programa.
Auditoria de controle interno	Avaliar os planos, métodos e procedimentos utilizados pela Administração para cumprir sua missão, seus objetivos e suas metas.
Auditoria de conformidade	Verificar o cumprimento das exigências legais ou de outra natureza que poderão afetar a aquisição, proteção e uso dos recursos da organização, a quantidade, qualidade, oportunidade e custo dos trabalhos que a organização produz ou fornece.
Análises prospectivas, orientativas ou informativas	Proporcionar um enfoque prospectivo ou que possa fornecer recomendações, bem como sobre as declarações de melhores práticas e sobre informações transversais ao programa ou às políticas da organização, ou sobre informações resumidas quanto aos aspectos já estudados ou em estudo por parte da organização

Fonte : Elaborado por esta pesquisadora com base na tipologia do GAO (2005)

Dentre as classificações citadas, optou-se por detalhar a avaliação de programas e a auditoria de desempenho operacional, por serem as modalidades adotadas pelo TCE/PE e, ainda, pelo fato de a segunda modalidade ser objeto do estudo de caso detalhado no capítulo quatro desta dissertação.

O manual de auditoria de natureza operacional do TCU (2000a) define avaliação de programa como o exame que apura os efeitos das ações implementadas pelo governo sobre a solução de problemas da sociedade. Destaca dentre os aspectos importantes quando da avaliação de um programa: (a) a sua

concepção lógica; (b) a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos, bem como a adequação e a relevância desses objetivos; (c) as conseqüências globais para a sociedade; (d) a relação de causalidade entre efeitos observados e a política proposta; os fatores inibidores do seu desempenho; (e) a análise de custo-efetividade de alternativas de ação e cumprimento dos dispositivos legais aplicáveis à sua natureza, aos seus objetivos e à população-alvo.

A avaliação de programas é considerada pela INTOSAI (2005b:28) um tipo de estudo individual e sistemático, sob o título geral de auditorias operacionais, que permite uma mensuração geral do funcionamento e desempenho do programa e do que pode ser feito para melhorar seus resultados. Coloca ainda, que a avaliação de programas tem objetivos similares aos da auditoria operacional, no momento que se propõe a analisar a relação existente entre os objetivos, os recursos e os resultados de uma política ou de um programa.

Segundo a INTOSAI (2005b:29), a auditoria e a avaliação de programas possuem sete categorias, conforme quadro 6, a seguir:

Quadro 6
Categorização da auditoria operacional e da avaliação de programas

Categoria	Objetivo da Verificação
Auditoria de regularidade	O cumprimento das regulamentações
Auditoria de economia:	O uso econômico dos recursos públicos em uma gestão específica , a partir das ações selecionadas
Auditoria de eficiência	A proporção entre os resultados obtidos e os recursos empregados
Auditoria de eficácia	A coerência entre os resultados e a política
Avaliação da coerência da política	A coerência entre os meios empregados e os objetivos fixados pela política
Avaliação do impacto da política	O impacto econômico e social da política
Avaliação da eficácia da política e análise das causas	A existência de outras causas, além da política nos resultados observados

Fonte : Elaborado por esta pesquisadora a partir da categorização da INTOSAI (2005)

O GAO (2005:30) adota quatro formas de avaliação de programa dentro da auditoria operacional : (a) avaliação de processos, que examina a conformidade das atividades do programa com os requisitos legais e regulamentares, o desenho do programa, e as normas profissionais ou as expectativas dos clientes; (b) avaliação de resultados, que mede o grau em que um programa alcança seus objetivos orientados a resultados e a clientes; (c) avaliação de impacto, que analisa a influência específica de um programa, comparando os resultados do programa com uma estimativa do que poderia ter ocorrido sem ele; e (d) avaliação de custo-benefício e de custo-eficácia, que compara os produtos ou resultados de um programa com os custos (os recursos alocados) que se requerem para consegui-los.

Há que se considerar que a compreensão do funcionamento de programa tem um universo amplo, pois envolve as articulações dos poderes públicos, das organizações sociais, da sociedade civil organizada, além de possibilitar o alcance dos objetivos propostos, pelos beneficiários.

Vale salientar que atender às demandas da sociedade é o foco das políticas sociais, conduzindo as metas dos programas de governo para a produção de benefícios sociais. Logo, o desenho do resultado que se pretende alcançar está no programa; conseqüentemente, sua avaliação permite disponibilizar para o cidadão um instrumento de controle social.

A auditoria de desempenho operacional, conforme citado anteriormente, difere da avaliação de programas, sobretudo em relação ao objeto analisado. Segundo o TCU (2000a:16-17), essa modalidade volta-se para o exame das ações governamentais quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia e tem como foco o processo de gestão de um órgão, entidade ou programa nos quais devem ser analisados o planejamento, a organização, os procedimentos

operacionais e o acompanhamento gerencial. Essa modalidade permite verificar como são adquiridos, protegidos e utilizados os recursos dos órgãos ou entidades, se efetivamente foram cumpridas as metas previstas, e o confronto com as metas planejadas, além de possibilitar a identificação das causas de práticas antieconômicas e ineficientes.

O TCU adota três abordagens para a realização de auditorias de desempenho operacional, que irão variar conforme o problema e as questões a serem investigados: (a) análise da estratégia organizacional, que permite conhecer detalhadamente o planejamento estratégico da organização; (b) análise da gestão, que verifica se a gestão acontece como programada no planejamento estratégico; e, (c) análise dos procedimentos que examinam os processos de trabalho, envolvendo fatores associados às rotinas e práticas de aquisição de bens e serviços.

A medição de desempenho como é denominada pela INTOSAI (2005b:27) consiste em um processo contínuo de controle e informação sobre os resultados dos programas e na consecução das metas preestabelecidas. Nesse tipo de auditoria, os auditores contábeis e os auditores de gestão participam, em conjunto ou em atividades separadas, da comprovação da qualidade das informações sobre o desempenho do Poder Executivo para munir o Poder Legislativo de informações confiáveis para que possa exercer o controle que lhe é atribuído.

As modalidades de ANOP praticadas pelo TCE/PE são representadas graficamente aqui segundo a agregação dos termos - economicidade, eficiência, eficácia e efetividade - , que fazem parte do conceito de auditoria operacional.

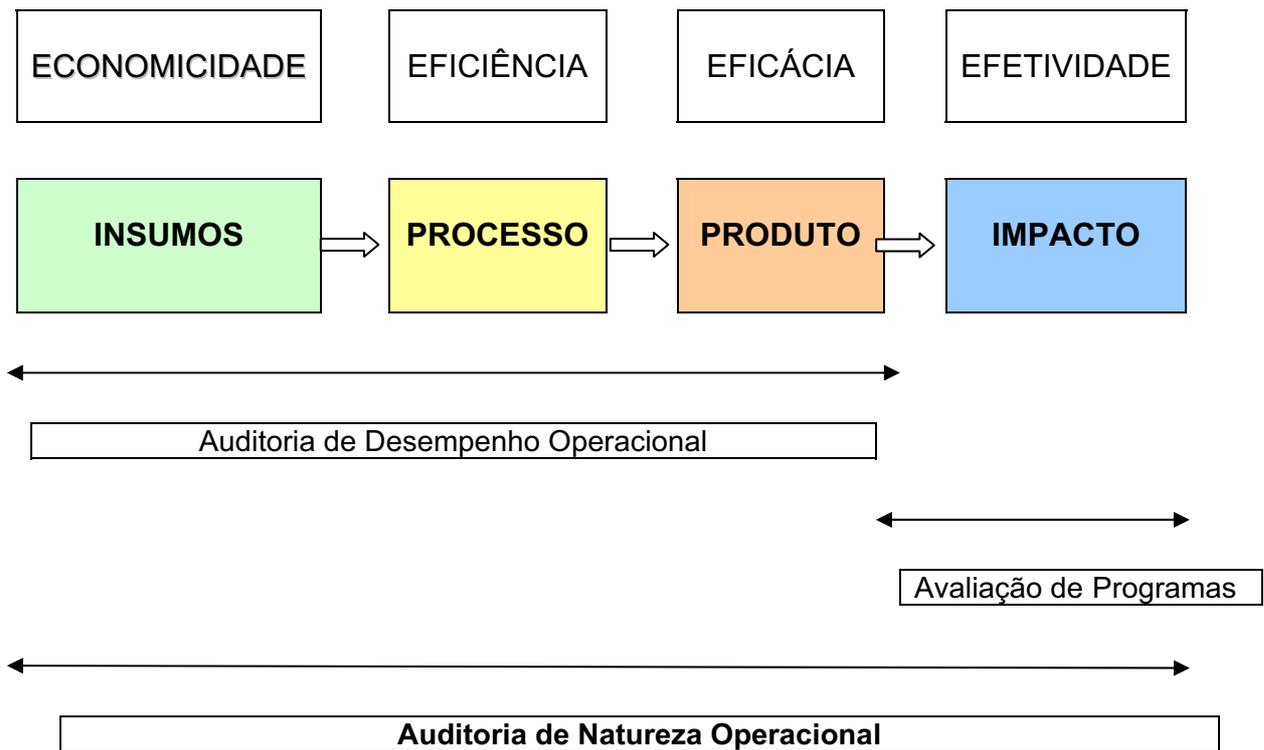


FIGURA 2 - Modalidades da Auditoria de Natureza Operacional

Fonte: FERRAZ *et al.*, 2004

Barzelay (2002:10) identificou, a partir das informações colhidas no relatório do Simpósio da OCDE e em outras fontes, sete tipos de auditoria de desempenho, que podem variar conforme quatro dimensões-chave: unidade de análise, formas de controle, escopo da avaliação e foco do trabalho. No quadro 7, a seguir, demonstra-se como estão caracterizados esses tipos de auditoria.

Quadro 7
Tipos de Auditoria de Desempenho

Tipos	Unidade de Análise	Formas de Controle	Escopo de Avaliação	Foco do Trabalho
Auditoria de Eficiência	Função, progresso ou programa	Inspeção	Aspectos das operações governamentais e de terceiros	Identifica oportunidades de diminuição dos custos orçamentários de prestação de serviços
Auditoria orientada para a efetividade do programa	Política, programa ou elemento principal de um programa	Inspeção	Aspectos selecionados da modelagem e operação de programa	Estima os impactos das políticas públicas: avalia a eficácia dos programas
Auditoria de capacidade de desempenho gerencial	Organização	Inspeção	Tudo o que afeta o desempenho das funções gerenciais	Estima a capacidade de alcance dos objetivos gerais da economia, eficiência e eficácia
Auditoria de desempenho dos sistemas de informação	Organização	Auditoria	Informações geradas pelos sistemas de mensuração de desempenho e relatórios	Valida/atesta a confiabilidade e precisão da informação disponibilizada pelas organizações
Avaliação de Risco	Programa	Inspeção	Todos os aspectos de modelagem e operação do programa	Identifica os principais riscos de fracasso do programa e suas causas
<i>Best Practice Review</i>	Setor, Processos genéricos ou funções	Pesquisa	Aspectos organizacionais e de operação do programa.	Formula padrões específicos do setor para os melhores procedimentos, divulga o desempenho relativo dos setores envolvidos
Controle Gerencial Geral	Organização	Inspeção	Aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programa.	Estima a capacidade da organização em cumprir sua missão e política

Fonte: BARZELAY, 2002:11

3.3 ETAPAS GERAIS DO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL

O novo modelo de gestão pública, conforme mencionado no capítulo anterior deste trabalho, exigiu uma postura diferente das instituições de controle externo, mais voltada para o exame dos resultados da ação governamental e de sua efetividade no atendimento das demandas da sociedade.

É nesse contexto que a auditoria operacional começa a ser aplicada, inicialmente pelo TCU e, posteriormente pelos Tribunais de Contas Estaduais, inserindo uma nova forma de controle que visa assegurar à administração dos recursos públicos seja procedida à luz dos princípios da economicidade, efetividade, eficiência e eficácia.

A realização de auditorias operacionais envolve a utilização de metodologia própria e técnicas específicas de coleta e análise de dados no campo da pesquisa social, em função da complexidade das atividades dos órgãos e programas a serem avaliados. Isso foi constatado através dos resultados das primeiras auditorias realizadas no Brasil pelo TCU, em meados dos anos 80, que evidenciaram a necessidade de adoção de metodologia que possibilitasse a avaliação da ação governamental quanto à economicidade, eficiência, efetividade e eficácia (NORONHA, 2003:2).

Tais exigências tornam-se importantes na determinação da qualidade, credibilidade e utilidade dos trabalhos, auxiliando no convencimento do público externo e, sobretudo, do público interno, isto é, técnicos e autoridades dos Tribunais responsáveis quanto à implementação dessa nova modalidade de atuação do órgão.

Uma das diretrizes da INTOSAI (2005:16) preconiza que a auditoria operacional deve dispor de ampla seleção de métodos de investigação e avaliação, pois possui características especiais devido à variedade e complexidade das questões relacionadas com sua atividade. Dentro de suas competências legais, a auditoria operacional deve ter a liberdade necessária para examinar todas as atividades do setor público a partir de diferentes perspectivas.

Para o GAO (2005:46) as auditorias operacionais podem ter um escopo amplo ou, específico a um trabalho, onde são aplicadas metodologias variadas, com

níveis distintos de análise, investigação ou avaliação e, geralmente apresentam achados, conclusões e recomendações que tem como resultado final o relatório.

Para o TCU (BRASIL, 2000a:21), a auditoria de natureza operacional, como é por ele denominada, é executada por meio de duas etapas: levantamento de auditoria e execução.

O artigo 3º da Resolução TC nº 002/2005 (PERNAMBUCO,2005d) diz que o “planejamento anual das auditorias de natureza operacional será compatibilizado com as diretrizes gerais constantes do planejamento do Tribunal e orientado por critérios de seleção previamente definidos”.

A bibliografia pesquisada apresentou várias abordagens para as etapas de um processo de auditoria operacional. Contudo, as etapas descritas neste trabalho baseiam-se na experiência acumulada pelo TCE/PE na realização de auditorias operacionais, a partir de treinamentos e orientações pelo TCU. Essas etapas foram agrupadas em um ciclo denominado de Ciclo das Auditorias de Natureza Operacional representado na figura 3, a seguir.

CICLO DAS AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL

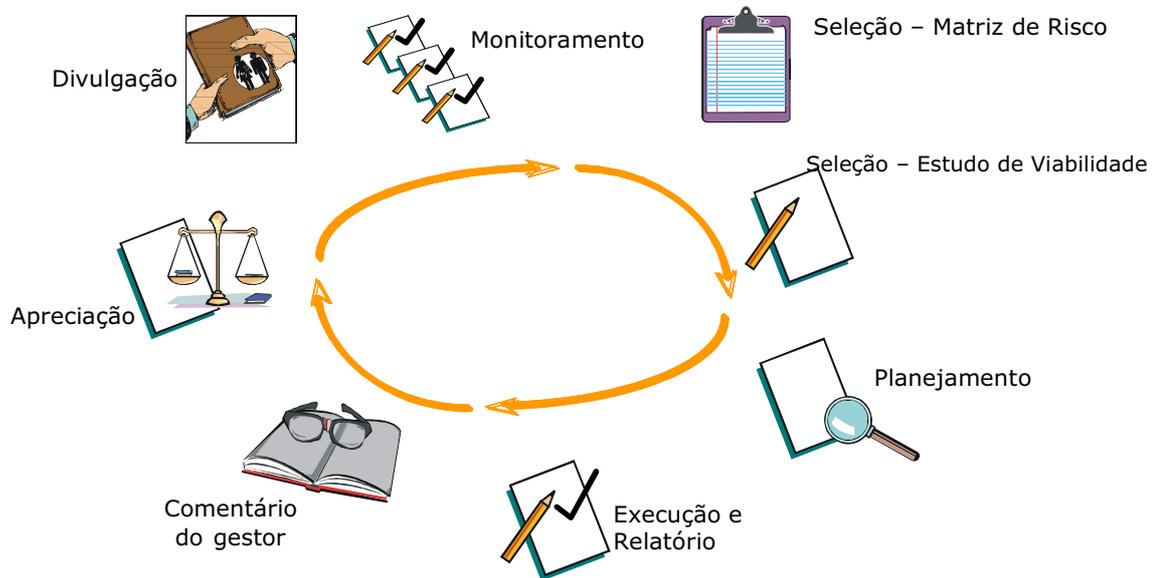


FIGURA 3 – Ciclo das Auditorias de Natureza Operacional

Fonte: FERRAZ *et al.*, 2004

Normalmente é utilizada uma matriz de risco para identificação de programas de governo a serem auditados. Em relação à seleção das entidades, o uso dessa técnica não é muito comum. Embora o TCE/PE não tenha adotado essa matriz para a seleção de entidades auditadas, a gerente do Projeto CERDS entrevistada afirmou que pretende utilizá-la nos próximos trabalhos de auditoria de desempenho operacional. Entretanto, a escolha da UNITEC-PRORURAL e da CPRH, como será visto na seção seguinte, observaram critérios circunstanciais e políticos.

A aplicação da matriz de risco ocorre em dois momentos: no primeiro, para a ordenação dos programas de governo e no outro para ordenar as ações integrantes dos programas de governo mais pontuados. Esse ordenamento permite a

racionalização do trabalho de auditoria e indica as áreas prioritárias para atuação do órgão de controle.

Essa matriz é elaborada de modo a permitir a ponderação de fatores relacionados à relevância do programa de governo, ou seja, configura-se um critério de avaliação qualitativo que busca levantar a importância relativa das ações em estudo, independentemente de sua materialidade.

O segundo critério obedecido é o risco, isto é, a suscetibilidade de ocorrência de eventos indesejados na execução do programa. O último critério observado é a materialidade em que se verifica a representatividade do volume de recursos envolvidos isoladamente ou em determinado contexto. A seleção dos programas de governo, embora nela a materialidade seja também considerada, não se configura num fator decisivo para essa escolha, pois o aspecto mais importante é a relevância social do programa.

Os programas mais pontuados na matriz são objetos de estudos de viabilidade – etapa final do processo de seleção –, os quais servem para embasar a decisão quanto à conveniência e a oportunidade de se realizar a avaliação, evitando a programação de auditorias com pouca ou nenhuma utilidade.

Concluído o estudo de viabilidade, o relatório deve abordar: (i) a importância e relevância do tema; (ii) as formas de execução, o tempo de existência e a materialidade do programa; (iii) a existência ou o comportamento de indicadores de desempenho; a disponibilidade e confiabilidade de dados; (iv) os pontos fortes e as possíveis limitações à execução da auditoria. A equipe manifesta-se, ao final do relatório de estudo de viabilidade, sobre a conveniência de realizar o trabalho, considerando também a natureza e importância sócio-econômica dos órgãos, entidades e programas governamentais das administrações estadual e municipal.

Como Diretriz para a seleção das áreas de auditoria a INTOSAI (2005:52) coloca o planejamento estratégico como base para a realização dessa etapa. Aponta, ainda, a necessidade de se estabelecerem critérios para as seleções, porém sugere que o principal deles seja a potencial contribuição da auditoria à avaliação e à melhoria do funcionamento da administração central e dos organismos a ela vinculados.

Ressalta ainda, a importância de se observar o grande número de áreas passíveis de escolha em confronto com a capacidade limitada das instituições fiscalizadoras e a imparcialidade política devido às pressões do governo na escolha da área.

Peter e Machado (2003:49) citam, além das cinco fases que envolvem o desenvolvimento do processo de auditoria governamental, uma etapa preliminar que chama de pré-auditoria, a qual “consiste no mapeamento das variáveis ambientais da organização a ser auditada com base em relatórios, exame de processos, análise de atas de reuniões, levantamento de banco de dados corporativos, apuração de desempenhos operacionais, e eventuais verificações *in loco*”. Para as autoras, essas atividades possibilitam o delineamento do perfil da entidade, auxiliando o planejamento e as atividades de campo.

Na fase de planejamento são aplicadas técnicas e coletados dados que permitem definir o foco do trabalho, ou seja, as questões de auditoria. Com esse intuito, são realizadas entrevistas abertas com os gestores de modo a identificar *stakeholders*¹⁵ relevantes para o programa, os quais uma vez identificados, procede-se à coleta de informações, normalmente mediante entrevistas estruturadas ou semi-estruturadas, que subsidiem uma *Análise Stakeholder*. Esta análise busca identificar

¹⁵ Stakeholders – são pessoas, grupos, ou instituições interessados ou envolvidas com um programa.

os principais interessados na melhoria do desempenho da instituição ou programa, colher opiniões e conhecer os conflitos de interesses reduzindo os riscos para o desempenho do programa.

Essa fase contempla, ainda, a Análise *SWOT*¹⁶, que dá uma visão global do programa ou da entidade selecionada, consistindo no levantamento dos pontos fortes e fracos através de informações do ambiente interno, bem como das variáveis do ambiente externo que podem ajudar ou impedir o alcance das metas planejadas. No quadro 8, a seguir, encontram-se os pontos a serem verificados ao se formular o diagnóstico do ambiente.

Quadro 8
Análise SWOT

	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	
+	Forças	Oportunidades	+
-	Fraquezas	Ameaças	-

Fonte: TCU (2001b:9)

A partir dos resultados da Análise *SWOT*, é possível realizar a Verificação de Risco, a qual dá o diagnóstico em relação às situações relevantes conforme o alto ou baixo nível de ocorrência, subsidiando a formulação do problema de auditoria. O impacto e a probabilidade de ocorrência deverão ser combinados de modo a produzir um nível estimado de risco, quantificável, se possível, ou qualificado em uma escala de baixo a alto (veja esquema a seguir).

¹⁶ *SWOT*- é um acrônimo formado por palavras inglesas: forças (Strengths), fraquezas (Weaknesses), oportunidades (Opportunities) e ameaças (Threats)

ALTO Impacto Potencial no atingimento dos objetivos	Baixa Probabilidade Alto Impacto	Alta Probabilidade Alto Impacto
	Baixa Probabilidade Baixo Impacto	Alta Probabilidade Baixo Impacto
BAIXO	BAIXA	ALTA

Probabilidade de ocorrência

FIGURA 4 – Modelo do Diagrama de Verificação de Risco

Fonte : TCU (2001d:10)

Destacam-se, ainda, os mapas de processos e de produtos, cuja utilização dependerá do objetivo da auditoria e da relação custo/benefício no emprego dessas técnicas de mapeamento.

A elaboração do mapa de produto para uma atividade do programa ou instituição a ser auditada possibilita o conhecimento dos principais objetivos de uma entidade ou programa, a representação da relação de dependência entre os produtos gerados, a identificação dos responsáveis pelos produtos críticos e a obtenção dos indicadores de desempenho (TCU, 2000b:54).

A técnica de mapeamento de processo fornece uma representação gráfica das operações sob análise, evidenciando a seqüência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área (BRASIL, 2003b:68).

Dentre as diferenças entre o mapa de processo e o mapa de produto pode-se dizer que o primeiro é usado para identificar oportunidades de melhoria dos processos, enquanto o segundo, prepara um conjunto de produtos e indicadores de desempenho. Além disso, processos e atividades são instáveis enquanto os

produtos, se identificados adequadamente, permanecem os mesmos (BRASIL,2000c:20).

Outra técnica empregada nos trabalhos de auditoria é a análise RECI, que permite identificar, em uma organização, a atribuição de responsabilidades, o ré-trabalho, a duplicidade de atribuições e as relações de poder, especificamente os agentes responsáveis (R), executores (E), consultados (C) e informados (I), quando da implementação de um determinado programa. Ela é indicada quando o objetivo do trabalho é o de avaliar os processos organizacionais adotados.

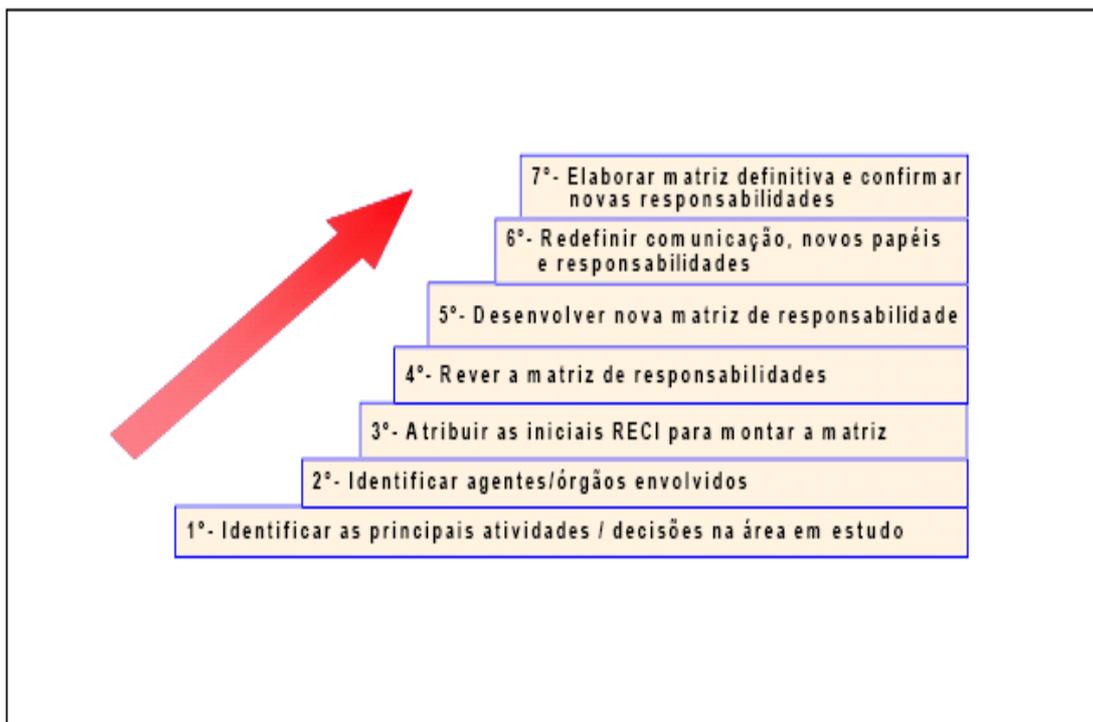


FIGURA 5 – Elaboração da Matriz RECI

Fonte: (BRASIL, 2001a:8)

Ocorre, ainda, na fase do planejamento a elaboração da matriz de planejamento, a qual consiste na sistematização das informações relevantes do planejamento de uma auditoria com o objetivo de auxiliar na elaboração conceitual do trabalho e na orientação da equipe na fase de execução (BRASIL, 2000a:46). É na matriz de planejamento que a equipe declara o problema de auditoria, isto é, a

razão pela qual o trabalho de fiscalização é proposto. Além do problema de auditoria, constam da matriz as questões de auditoria, ou seja, o caminho que deverá ser percorrido para que se obtenham informações necessárias à formação de um juízo e da formulação de recomendações para enfrentar o problema declarado inicialmente. Para cada questão, a equipe define as informações necessárias para respondê-la, as fontes de informações, estratégias metodológicas a serem utilizadas, as técnicas de coleta e análise de dados, as possíveis limitações à utilização da abordagem proposta pela questão de auditoria e, por fim, o que a análise dessa questão permitirá dizer.

A disponibilização das informações na matriz de planejamento obedece a um encadeamento lógico. Uma vez preenchida, a matriz revela-se como um instrumento bastante útil para uniformizar o entendimento da equipe quanto aos conceitos e procedimentos adotados, bem como para direcionar a execução dos trabalhos e o registro de informações relevantes no relatório.

O produto final do planejamento da auditoria é um relatório padronizado, que agrega e ajusta as informações contidas no estudo de viabilidade.

A realização de auditorias de natureza operacional é submetida pelo TCU e pelo TCE/PE a rigoroso controle de qualidade. O acompanhamento das etapas da auditoria é realizado mediante a adoção de cronograma – com discriminação das atividades, das pessoas responsáveis e dos prazos de execução – , verificação do conteúdo dos relatórios e do rigor metodológico na aplicação das técnicas de auditorias.

Outra prática de controle de qualidade é a realização de reuniões denominadas de painéis de referência. Trata-se de um procedimento que consiste em reunir-se um grupo de especialistas para discutir com a equipe de auditoria os

principais aspectos do trabalho. O painel de referência é organizado em dois momentos diferentes da auditoria: ao final da fase de planejamento e quando do término dos trabalhos de campo. Na fase de planejamento o objetivo dessas reuniões é verificar se o escopo da auditoria e as principais questões foram definidas adequadamente.

O apoio de especialistas, seja através da participação em painéis de referência, seja por meio de consultorias específicas, tem contribuído para o aprimoramento desses trabalhos, tanto em relação ao uso de ferramentas metodológicas como também no que se refere à densidade e consistência no tratamento do tema abordado, uma vez que os juízos emitidos se fundamentam em conhecimentos mais específicos que, muitas vezes, não são de domínio dos técnicos de auditoria.

Ainda na etapa do planejamento, vale salientar os procedimentos enumerados nas Normas de Auditoria da INTOSAI orienta como objetivo, a qualidade das auditorias e sua execução de forma econômica, eficiente, eficaz e oportuna. Os procedimentos a serem seguidos quando da realização do planejamento são (INTOSAI, 2005a:67): (a) compilar informações sobre a entidade auditada e sua organização, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância dos assuntos a serem auditados; (b) definir o objetivo e o escopo da auditoria; (c) realizar uma análise preliminar para determinar o método a ser adotado, assim como a natureza e a extensão dos exames posteriores; (d) destacar os problemas especiais previstos ao planejar a auditoria; (e) elaborar um orçamento e um cronograma para a auditoria; (f) identificar as necessidades de pessoal e escolher a equipe de auditoria; e (g) levar ao conhecimento dos responsáveis pela entidade auditada o escopo, os

objetivos e os critérios de avaliação da auditoria e discuti-los com eles sempre que necessário.

As normas do GAO (2005:46) que tratam do trabalho de campo para auditorias operacionais, determinam que sejam definidos, de forma integrada, três elementos essenciais ao planejamento: os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria. Elas caracterizam o planejamento como um processo contínuo, no qual seus elementos serão ajustados ao longo de toda a auditoria. Os procedimentos aplicados na execução do planejamento são (GAO, 2005:164): (a) levar em conta a importância dos vários programas e as necessidades dos potenciais usuários do relatório de auditoria; (b) compreender o programa a auditar, assim como o controle interno em relação aos objetivos e ao escopo específico da auditoria; (c) projetar métodos e procedimentos para detectar violações às exigências regulamentares e às cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção; (d) identificar o critério necessário para avaliar as matérias objeto da auditoria e as fontes potenciais de informação que possam ser utilizadas como evidência de auditoria; (e) considerar os resultados de auditorias e certificações anteriores que possam afetar os objetivos da auditoria em curso; (f) avaliar a possibilidade de utilizar o trabalho de outros auditores e especialistas para atingir alguns objetivos da auditoria; (g) fornecer pessoal suficiente e apropriado e outros recursos para a realização da auditoria; (h) comunicar a informação geral relacionada ao planejamento e execução da auditoria aos dirigentes responsáveis pelo programa auditado e a terceiros, se for o caso; e (i) preparar o plano de auditoria.

A fase de execução da auditoria é utilizada para a coleta de dados, normalmente, *in loco*. O trabalho de coleta de informações, quer nas entidades públicas ou nas localidades onde os programas são aplicados, é realizado mediante

entrevistas, com os gestores e técnicos e, em se tratando de avaliação de programa, também como os beneficiários.

A elaboração do relatório abrange a análise dos dados coletados, a discussão e registro dos achados de auditoria e a proposta de recomendações. Os achados de auditoria são registrados em uma matriz que especifica, por questão de auditoria, os seguintes itens: achados principais, análises e evidências, causas, efeitos, boas práticas e recomendações e benefícios esperados.

O segundo painel de referência é organizado após o preenchimento da Matriz de Achados com o objetivo de que as recomendações propostas para a melhoria do programa sejam pertinentes e relevantes. Nesta ocasião, os participantes são convidados a discutir com a equipe aspectos relevantes relacionados às conclusões apresentadas, bem como às propostas de encaminhamento das questões identificadas.

O produto final da auditoria operacional é o relatório. Após sua conclusão pela equipe de auditoria, é encaminhada uma versão preliminar dele ao gestor da entidade ou programa auditado, para se pronunciar sobre das recomendações apresentadas e estabelecer um cronograma de implantação dessas recomendações (PERNAMBUCO, 2003:58). A resposta do gestor é incorporada ao relatório final de auditoria em capítulo próprio intitulado comentários do gestor, o qual é apreciado pelo Plenário da Corte de Contas.

É do interesse das instituições de controle que praticam esse tipo de auditoria que os relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível, o que aponta para a adoção de uma sistemática específica de divulgação dos trabalhos realizados.

Atualmente são preparadas publicações denominadas de Resumos de Auditorias pelo TCE/PE e Sumários Executivos pelo TCU, contendo informações resumidas dos trabalhos realizados, às quais são distribuídas para órgãos públicos, organismos internacionais, bibliotecas, parlamentares, organizações não-governamentais e outras entidades relacionadas com os programas/ações auditados.

A última etapa do ciclo das auditorias de natureza operacional é o monitoramento. Essa atividade consiste no acompanhamento da implementação das recomendações constantes do relatório de auditoria e objetiva maximizar a probabilidade de adoção das recomendações exaradas pelo respectivo Tribunal, de modo a garantir uma melhoria no desempenho do órgão ou do programa auditado.

As equipes de auditoria, ao final dos relatórios, recomendam que os gestores dos programas auditados apresentem um plano de trabalho com informações relativas às atividades, prazos e responsáveis pela implementação das recomendações exaradas pelo Tribunal. Solicita-se, ainda, que seja indicado um grupo de contato, preferencialmente com a participação de um representante do controle interno, para ser responsável pela prestação das informações necessárias ao monitoramento.

O monitoramento, por sua vez, é realizado, normalmente, em três diferentes ocasiões: seis, doze e vinte e quatro meses após a apreciação do relatório de auditoria. A periodicidade do monitoramento pode ser alterada em decorrência do grau de implementação das recomendações detectado em trabalhos anteriores ou da disponibilidade de servidores.

A atividade de monitoramento foi adotada pelo TCE/PE, sistematicamente, no processo de trabalho das auditorias de natureza operacional, a partir de 2003.

3.4 A EXPERIÊNCIA DO TCE/PE EM AUDITORIAS OPERACIONAIS

Conforme mencionado anteriormente, o TCE/PE começou a realizar auditorias operacionais em 2001. Durante os quatro anos seguintes foram promovidas e julgadas pelo Conselho Deliberativo da referida Corte de Contas seis auditorias: Unidade Técnica do Programa Estadual de Apoio ao Pequeno Produtor Rural - UNITEC-PRORURAL e Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH), na modalidade auditoria de desempenho operacional; Programa Leite de Pernambuco, Programa Merenda Escolar, Programa de Alfabetização, Programa de Saúde Ambiental (PSA), no formato de avaliações de programas do governo.

O processo de amadurecimento e aprofundamento dessa tipologia de auditoria tem-se dado de forma sistemática. Conforme descrito no início deste capítulo, a auditoria operacional praticada pelo TCE/PE está dividida em duas modalidades: auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas. Segundo entrevista realizada com os técnicos da entidade, o TCE/PE optou por iniciar seus trabalhos de ANOP através de auditorias de desempenho operacional. As auditorias de desempenho têm como foco o processo de gestão de uma entidade, em que devem ser analisados o planejamento, a organização, os procedimentos operacionais e o acompanhamento gerencial.

A primeira auditoria do TCE/PE, considerada auditoria-piloto, foi realizada em 2001 na UNITEC-PRORURAL. Segundo os técnicos entrevistados, os motivos da escolha desta instituição foram circunstanciais, provocados pela identificação de várias demandas durante realização de cursos de capacitação aos produtores rurais. Essas demandas deram um conhecimento prévio dos problemas do órgão, possibilitando mais segurança para a execução de um trabalho ainda desconhecido.

A UNITEC-PRORURAL é um dos órgãos do Governo do Estado de Pernambuco que integra o Projeto Renascer e está vinculada à Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Social. A Unidade Técnica é responsável pela coordenação e execução de projetos e programas de desenvolvimento local, destinados à população de baixa renda do meio rural, dentre os quais foi selecionado para avaliação pela equipe de auditoria o Projeto de Combate à Pobreza Rural (PCPR). O PCPR é um projeto social do Governo do Estado de Pernambuco financiado pelo Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD), que tem como objetivo a redução da pobreza rural do Estado através do apoio aos pequenos subprojetos de infra-estrutura, produtivos e habitacionais junto às associações e cooperativas rurais.

Segundo o relatório de auditoria de desempenho operacional, concluído em agosto de 2001 (PERNAMBUCO,2003), a auditoria visava, inicialmente, à verificação do tempo médio para análise técnica e jurídica da relação entre os recursos liberados e a pobreza da região, da consistência dos laudos de vistoria e dos instrumentos adotados para garantia da execução dos subprojetos. Durante a fase de planejamento, verificou-se que a UNITEC-PRORURAL estava em processo de reestruturação. Assim, o escopo da auditoria foi modificado passando a focar o novo programa (PCPR II), direcionando especial atenção ao processo de concessão e liberação dos recursos provenientes do BIRD, o desempenho do *Management Information System* (MIS - sistema corporativo da UNITEC-PRORURAL) e as rotinas internas do processo de tramitação dos subprojetos.

As principais constatações apontadas pelo relatório de auditoria (PERNAMBUCO,2003) foram a ausência de critérios objetivos para concessão de recursos aos municípios, ausência de restrições no lançamento de datas da

tramitação dos subprojetos, erro de extrações personalizadas de informações junto ao sistema durante a transferência de alguns dados, problemas no preenchimento de alguns campos do sistema MIS, inexistência de histórico dos subprojetos devido à eliminação dos registros de pendências solucionadas e não preenchimento do módulo para cadastramento do MIS.

Ainda segundo o relatório, a auditoria procurou sugerir como melhorias a implantação de critérios objetivos para concessão e liberação dos recursos oriundos do BIRD, a descentralização das atividades e ações para os Escritórios Regionais da UNITEC-PRORURAL, a otimização de todo o processo de tramitação e rotinas de fluxo dos subprojetos, a criação de sistema de monitoramento do desempenho do processo de tramitação e a remodelagem do sistema de informações do MIS, dando um enfoque gerencial.

Em 2002, foi realizada a segunda auditoria de desempenho operacional na Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH). Criada no ano de 1976, e constituída sob forma de sociedade de economia mista, chamava-se, no início, de Companhia Pernambucana de Controle da Poluição Ambiental e de Administração de Recursos Hídricos, com a sigla CPRH. Passou a ser denominada, a partir de 1997, de Companhia Pernambucana do Meio Ambiente, mantendo a mesma sigla.

Em janeiro de 2003, com a reforma administrativa do Estado,¹⁷ foi extinta a Companhia Pernambucana do Meio Ambiente e criada a Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH), sob forma de autarquia especial.

A CPRH é o órgão de gestão ambiental responsável pela execução da política estadual do meio ambiente e de recursos hídricos, em Pernambuco, atuando

¹⁷ Para um maior conhecimento do assunto ver Lei Complementar Estadual nº. 49, de 31/01/2003, disponível em www.alepe.gov.br.

no controle da poluição urbano-industrial-rural, na conservação da biodiversidade e desenvolvimento florestal (PERNAMBUCO, 2003:7-6).

O relatório de auditoria do TCE/PE¹⁸, concluído em fevereiro de 2001, propõe como objetivos da auditoria avaliar a atuação da CPRH no atendimento de denúncias, nas rotinas estabelecidas para licenciamento e fiscalização e nas ações governamentais de fiscalização e licenciamento dos aterros sanitários. A auditoria procurou verificar também se o Sistema de Controle de Processos (SCP) desempenhava o papel de ferramenta gerencial. As principais fragilidades apontadas pelo relatório de auditoria referem-se à baixa utilização ou à utilização ineficiente do SCP, a cessão de técnicos da CPRH para atuar como consultores em prefeituras municipais, à ausência de tramitação e informações incompletas de processos de denúncias e à inexistência de critérios na definição do prazo de validade da Licença de Operação (LO).

Os benefícios esperados com a implantação das sugestões propostas, segundo os relatórios de auditoria e de monitoramentos, foram : o aperfeiçoamento do SCP, enquanto ferramenta gerencial corrigindo as falhas identificadas; eficiência na emissão de licença de operação dos aterros sanitários a partir da alteração de alguns procedimentos; maior credibilidade da Agência junto à sociedade, através da agilidade na apuração de denúncias; e, ampliação da quantidade de empresas fiscalizadas através da fixação de critérios que possibilitem ampliar o prazo de validade das licenças de operação.

Posteriormente foram realizadas duas auditorias de acompanhamento, em 2003 e 2005, com o objetivo de aferir o grau de implantação das recomendações propostas no relatório de auditoria e avaliar os impactos provenientes dessas

¹⁸ A decisão do julgamento da auditoria da CPRH está disponível no site www.tce.pe.gov.br.

implementações. Destaca-se, aqui, que o capítulo a seguir apresenta análise detalhada desta auditoria tendo em vista tratar-se do objeto do estudo de caso deste trabalho.

A partir de 2003, começaram a ser avaliados os programas de governo do Estado de Pernambuco. Conforme entendimento dos técnicos do TCE/PE, as avaliações de programas foram realizadas posteriormente à auditoria de desempenho por envolver uma maior complexidade na aplicação das técnicas, necessitando de mais tempo no desenvolvimento das competências da equipe.

O primeiro programa avaliado foi o Programa Leite de Pernambuco. Criado em 2000, pelo governo estadual com o objetivo de melhorar a produção da bacia leiteira do Estado e promover a diminuição das deficiências nutricionais das populações carentes. Sua operacionalização consiste na aquisição de leite pasteurizado de laticínios/produtores instalados no Estado, e distribuí-lo às famílias beneficiárias por intermédio de Associações Comunitárias.

De acordo com o resumo de auditoria operacional sobre a avaliação do programa do leite do TCE/PE¹⁹, publicado em novembro de 2004, a auditoria teve como objetivo avaliar o processo de aquisição do leite aos produtores/laticínios, a distribuição do produto aos beneficiários, o controle da qualidade do produto *in natura* e pasteurizado e os controles internos do programa. Foram identificadas como deficiências do programa: falta de participação dos gestores do programa na seleção dos produtores de leite que não possuíam informações sobre origem, qualidade e quantidade de leite fornecido, assim como sobre o repasse dos pagamentos das indústrias de laticínios a esse produtores; a insuficiência na quantidade de fiscalizações feitas pelos técnicos; o descumprimento de cláusula de

¹⁹ Os resumos de auditoria operacional estão disponíveis no site www.tce.pe.gov.br/anop/programas

convênio firmado entre o gestor do programa e as associações comunitárias; ausência de registro das ligações recebidas por serviço disponibilizado gratuitamente aos usuários; e, ausência de avaliação pelo Governo das metas traçadas.

As recomendações sugeridas pela auditoria visaram proporcionar a melhoria do desempenho do programa através da mensuração dos impactos quantitativos e qualitativos, subsidiar as tomadas de decisão do gestor utilizando mecanismos para obtenção de informações gerenciais, aperfeiçoar o controle de qualidade do produto, assim como sua distribuição e viabilizar a avaliação periódica do programa através da produção de dados dos beneficiados e da produção leiteira do Estado.

Em 2004, o TCE/PE avaliou o Programa Estadual de Alfabetização e o Programa da Merenda Escolar em Pernambuco.

O Programa de Alfabetização do Governo do Estado tem como objetivo a erradicação do analfabetismo e como meta estipulada a redução da taxa de analfabetismo de pessoas com idade a partir de 15 anos. Conforme o resumo de auditoria operacional do TCE/PE sobre a avaliação do programa estadual de alfabetização, publicado em 2005, os principais objetivos do trabalho foram o de identificar a existência de boas práticas que pudessem ser estendidas a outras ações e o de propor melhorias a partir das fragilidades e incoerências detectadas. Dessa forma, a auditoria procurou avaliar a distribuição do material de apoio pedagógico, a capacitação e o acompanhamento dos professores, o monitoramento e o controle desenvolvidos pelo Projeto Alfabetizar com Sucesso e a integração entre as diversas ações do Programa Estadual de Alfabetização.

As fragilidades identificadas no programa durante o processo de auditoria consistiam em: o atraso da distribuição do material de apoio pedagógico;

dificuldades da formação continuada dos professores do Projeto Alfabetizar com Sucesso - a exemplo da carga horária centralizada em um único turno e da carência de substitutos para os professores nos dias de formação -; insuficiência do número de visitas de acompanhamento dos formadores, na ausência de mecanismos de controle e monitoramento das freqüências; divergência entre o número de alunos matriculados e o número real em sala de aula; deficiências do processo de avaliação dos alunos; inexistência de padronização das providências tomadas quanto às faltas e abandonos na escola; desarticulação entre os programas autônomos; e, incoerência do perfil dos professores com a proposta de formação do projeto.

Com base no referido resumo, espera-se que a implementação das medidas propostas pela auditoria proporcione um aperfeiçoamento dos processos de distribuição do material de apoio pedagógico, de formação dos professores e de monitoramento e controle de freqüências e matrículas e, conseqüentemente, um melhor desempenho do Projeto Alfabetizar com Sucesso. Espera-se, ainda segundo o resumo, que as considerações acerca das incoerências no desenho do Programa Estadual de Alfabetização, do descumprimento de metas orçamentárias e da necessidade de definição de uma política de alfabetização pública, forneçam subsídios aos gestores para procederem aos ajustes necessários que garantam a permanência e a efetividade do programa.

O Programa da Merenda Escolar em Pernambuco é o nome pelo qual ficou conhecido o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) aplicado neste Estado. O programa tem como objetivo o fornecimento de recursos suplementares para garantir 15% das necessidades nutricionais diárias dos alunos do ensino pré-escolar e fundamental e o estímulo à formação de bons hábitos alimentares. Desde sua criação, em 1954, até 1993, o PNAE era gerenciado, de forma centralizada, pelo

Governo Federal. A partir de 1994, iniciou-se o processo de descentralização na execução do Programa com a celebração de convênios com os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo o resumo de auditoria operacional do TCE/PE sobre a avaliação do programa da merenda escolar, publicado em 2005, a auditoria teve como objetivos: avaliar o critério de distribuição dos gêneros alimentícios e as condições de armazenamento nas escolas estaduais; examinar o planejamento dos cardápios, as prestações de contas mensais das escolas, a disponibilidade de mobiliários e utensílios e a sistemática e controle no acompanhamento da distribuição da merenda pelas Gerências Regionais de Educação (GEREs).

Dentre as deficiências do programa constatadas pela auditoria, conforme o citado resumo, verificou-se que : a distribuição de gêneros alimentícios não estava obedecendo ao critério da proporcionalidade, ou seja, a quantidade de alimentos a ser entregue a cada escola deve ser proporcional ao seu quantitativo de alunos; o planejamento dos cardápios não leva em consideração os hábitos alimentares de cada localidade e não há consulta prévia a um nutricionista para a definição dos itens a serem licitados; o encaminhamento das prestações de contas, pelas GEREs, para a Gerência Administrativa da Merenda Escolar (GAME) não possui análise ou sugestões de procedimento a ser seguido.

Adicionalmente foi detectado o descumprimento na entrega das prestações de contas das escolas às GEREs, impossibilitando a utilização dessa ferramenta de controle, ausência de um cronograma de fiscalizações sistemáticas às escolas estaduais, falta de divulgação da programação de distribuição dos gêneros alimentícios para as escolas, falhas no processo de entrega e recebimento dos gêneros alimentícios, insuficiência de mobiliários e utensílios a serem utilizados para

servir a merenda, falta de condições mínimas de armazenamento dos gêneros alimentícios e a baixa capacitação das merendeiras das escolas estaduais.

O documento mencionado sugere, como benefícios proporcionados pela auditoria realizada, a distribuição equânime dos gêneros alimentícios para as escolas estaduais, a elaboração das atribuições dos atores envolvidos na execução do programa, a disponibilização adequada da estrutura e recursos para servir a merenda escolar, a possibilidade de estruturação das cozinhas das escolas estaduais e adequação física dos locais de armazenamento dos gêneros alimentícios, a capacitação permanente das merendeiras e a melhoria de desempenho nos processos de gestão do programa.

Em 2005, foi feita a primeira avaliação de um programa do governo municipal. Foi selecionado o Programa de Saúde Ambiental (PSA) criado pela Prefeitura da Cidade do Recife. Instituído em 2002, esse programa tem como objetivo a promoção, o monitoramento e a avaliação das ações de identificação, prevenção e intervenção nas condições ambientais que interferem na saúde da população, através da atuação dos agentes ambientais junto aos bairros da cidade. Consoante com o resumo de auditoria operacional do TCE/PE sobre a avaliação do programa de saúde ambiental, publicado em 2005, a auditoria buscou avaliar se a divulgação do programa e a estrutura disponível para a realização das ações educativas estavam contribuindo para a mudança e a adoção de hábitos ambientais pelas comunidades. Analisou se a cooperação promovida entre o PSA e outros órgãos da administração pública permitia a identificação, a prevenção e a intervenção nos problemas ocorridos no ambiente. Examinou, ainda, alguns aspectos de ordem gerencial, a disponibilidade dos materiais e as condições da estrutura de apoio das atividades dos agentes ambientais.

As inconsistências do programa identificadas ao longo dos trabalhos de auditoria, ainda segundo o resumo, referem-se: incipiência na divulgação das ações; ausência de um planejamento central nas diversas atividades a serem desenvolvidas; escassez de ações e de recursos materiais e humanos para a prática das ações educativas; falta de instrumentos de avaliação, aos entraves no compartilhamento das boas práticas realizadas; não atendimento das solicitações encaminhadas aos outros órgãos bem como os problemas no acompanhamento dessas solicitações; atrasos no fornecimento do material de apoio das ações; inadequação da estrutura dos pontos de apoio para abrigar os agentes ambientais e os materiais por eles utilizados; falta de padronização das atividades gerenciais e dos controles internos; insuficiência dos instrumentos de controle gerencial para o planejamento, acompanhamento e avaliação dos resultados; e, dificuldades do Sistema de Informação do Programa (SISPSA) quanto ao fornecimento de dados atualizados e relatórios de apoio para os agentes.

Os benefícios esperados após a implementação das recomendações propostas pelo TCE-PE estão na melhoria da qualidade de vida do beneficiário, através da motivação e capacitação dos agentes ambientais para a promoção de ações educativas, no reconhecimento do programa junto à comunidade gerando, conseqüentemente, mudanças dos hábitos ambientais, no aperfeiçoamento do monitoramento das situações de riscos à saúde, no maior comprometimento por parte dos órgãos envolvidos com o programa, da melhoria na qualidade dos materiais adquiridos e da estrutura de apoio e no aprimoramento dos mecanismos gerenciais para que permitam planejar, acompanhar e avaliar as ações desenvolvidas.

Assim sendo pode-se observar que, embora a auditoria operacional no TCE/PE seja recente, já acumulou importante experiência, especialmente no que tange a avaliação de programas e projetos, tanto na esfera do governo do Estado, como do Município. Entretanto, não há informações relevantes quanto ao impacto dessas auditorias no processo de gestão, na implementação das recomendações propostas ou na melhoria efetiva das atividades desempenhadas pelos órgãos executores.

No capítulo a seguir, será apresentado um estudo detalhado da auditoria de desempenho operacional da CPRH com o objetivo de verificar a implementação das recomendações propostas no relatório de auditoria, os resultados dos monitoramentos e a percepção dos técnicos envolvidos, tanto do TCE/PE, como da CPRH quanto ao papel dessas auditorias de melhoria no processo de gestão da Agência.

4 ANÁLISE DE UMA EXPERIÊNCIA DE AUDITORIA DE DESEMPENHO OPERACIONAL: A CPRH EM PERNAMBUCO

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa empírica realizada no período de fevereiro a julho de 2006, na CPRH .

O trabalho consiste em um estudo de caso da experiência de auditoria operacional realizada pelo TCE/PE na CPRH em Pernambuco, em 2002, e dois monitoramentos ocorridos em 2004 e 2005.

Optou-se por utilizar técnicas da pesquisa qualitativa: análise documental e entrevista semi-estruturada pelo fato de o estudo buscar apreender recomendações de caráter subjetivo, no qual a abordagem qualitativa configura-se como a metodologia mais adequada .

No primeiro momento, realizou-se a análise documental de todos os instrumentos resultantes da auditoria (relatórios) e outros pertinentes ao órgão auditado: legislação, normas, contrato de gestão e pesquisa na sua homepage.

As entrevistas foram estruturadas com perguntas abertas, e realizadas com técnicos e gestores das duas instituições envolvidas: CPRH e TCE/PE. Com os técnicos e gestores da CPRH, foram divididas em cinco eixos: (a) apreender se os gestores e técnicos da CPRH identificaram as diferenças existentes entre a auditoria tradicional e a auditoria operacional; (b) analisar se o enfoque investigado foi adequado para o contexto da Agência; (c) analisar se os problemas identificados pelos técnicos do TCE/PE corresponderam às deficiências identificadas pelos gestores e técnicos da Agência; (d) avaliar se as recomendações apresentadas pelos técnicos do TCE/PE foram adequadas para solucionar os problemas

identificados; (e) analisar se a realização da auditoria contribuiu para melhorar o processo de gestão da Agência.

Já com os técnicos do TCE/PE entrevistados foram organizadas a partir dos seguintes eixos: (a) analisar a receptividade dos gestores e técnicos da CPRH em relação à realização da auditoria; (b) verificar se os técnicos do TCE/PE identificaram diferenças entre a auditoria tradicional e a auditoria operacional; (c) avaliar a adequação das técnicas utilizadas no processo de auditoria; (d) apreender a receptividade dos gestores e técnicos da Agência em relação às recomendações propostas, bem como, verificar se houve dificuldades na implementação destas recomendações; (e) analisar se a realização da auditoria contribuiu para melhorar o processo de gestão da Agência.

A escolha dos entrevistados foi intencional, uma vez que se fazia necessário investigar a contribuição da auditoria operacional no aperfeiçoamento da gestão da CPRH, com os servidores diretamente envolvidos no processo de trabalho: auditoria e monitoramentos. Para tanto, foram entrevistados sete servidores da CPRH em níveis hierárquicos diferentes, divididos entre gestores e técnicos, e do TCE/PE aqueles servidores que participaram da auditoria e monitoramentos, totalizando cinco técnicos.

O processo de coleta de dados nas duas instituições ocorreu de forma satisfatória, havendo receptividade dos servidores em responder a todas as questões que lhe foram formuladas e contribuir para a realização do referido estudo.

4.1. A Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos (CPRH)

A CPRH é o órgão de gestão ambiental responsável pela execução da Política Estadual do Meio Ambiente e de Recursos Hídricos, em Pernambuco. Tem

como atribuições desenvolver o controle das atividades potencialmente poluidoras, orientar sobre o uso adequado dos recursos naturais e proteger os principais ecossistemas do Estado²⁰.

Criada através da Lei Estadual nº. 7.276, de 16.12.76, como uma sociedade de economia mista, então vinculada à Secretaria de Saneamento, Habitação e Obras. Posteriormente a Lei Estadual 11.516, de 31.12.97, regulamentada pelo Decreto 20.586, de 28.05.98, ampliou a missão e as atribuições da CPRH, permitindo a reestruturação do órgão, a criação de novos procedimentos funcionais e de um novo organograma. Com a edição dessa Lei, a Companhia Pernambucana de Controle da Poluição Ambiental e de Administração dos Recursos Hídricos, como era denominada inicialmente, passou a se chamar Companhia Pernambucana do Meio Ambiente.

Em 2001, o Governo do Estado adotou uma administração descentralizada na CPRH, que passou a compartilhar a gestão ambiental com a administração municipal, efetivando 14 convênios de cooperação técnica com municípios pernambucanos.

Em janeiro de 2003, foi sancionada a Lei Complementar nº 049/2003²¹ que dispõe sobre as áreas de atuação, estrutura e funcionamento do Poder Executivo, Lei da Reforma Administrativa do estado de Pernambuco. O Capítulo V da referida Lei autorizou a extinção da Companhia Pernambucana do Meio Ambiente, criando a Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos, sob forma de autarquia especial, vinculada à Secretaria de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente (SECTMA). Apesar das mudanças, permanece a mesma sigla: CPRH.

²⁰ CPRH. Disponível em: <http://www.cprh.pe.gov.br/>

²¹ O texto na íntegra da referida Lei está disponível em: <[http:// www.alepe.gov.br](http://www.alepe.gov.br)>

As ações da CPRH se efetivam através da prestação dos serviços de licenciamento de empreendimentos²², fiscalização²³, monitoramento e educação ambiental. (PERNAMBUCO, 2003:8).

Conforme foi informado por um dos gestores da CPRH entrevistados, no período da realização da auditoria operacional, em 2002, a Agência estava em processo de conclusão de várias mudanças propostas pelo Projeto de Controle Ambiental no Estado de Pernambuco. Tinha como objetivo fortalecer a CPRH nas suas atribuições de controlar, de forma eficiente, atividades poluidoras ao meio ambiente(fonte).

Esse projeto contou com o apoio da Sociedade Alemã de Cooperação Técnica (GTZ), ficando conhecido assim como CPRH/GTZ. Surgiu da necessidade de a CPRH superar algumas limitações em sua capacidade administrativa e organizacional. Tais limitações prejudicavam o fornecimento das licenças ambientais, as ações de fiscalização e a articulação com outros órgãos e instituições, o que inviabilizava ações conjuntas na solução dos problemas existentes e na troca de informações.

4.2 A Auditoria Operacional

Dentre as modalidades de Auditoria Operacional, a de desempenho operacional rem como foco o processo de gestão de uma entidade ou programa e

²² Os tipos de licenças concedidos pela Agência são: **Licença Prévia (LP)** → na etapa preliminar do planejamento da atividade (pré-requisito para as fases de implantação, instalação e operação); **Licença de Instalação (LI)** → autoriza o início da implantação do empreendimento; e **Licença de Operação (LO)** → autoriza o início das atividades do empreendimento (PERNAMBUCO, 2003:7).

²³ A CPRH pode emitir os seguintes autos: **Auto de Intimação**: lavrado para fixar prazos visando à correção ou prevenção de irregularidades, por falta de licenciamento ambiental ou para convocação de comparecimento à Agência; **Auto de Constatação**: lavrados quando da verificação, pelos fiscais, de casos de degradação ou poluição ambiental evidente; e **Auto de Infração**: lavrado quando da aplicação de penalidades (PERNAMBUCO, 2003:7).

objetiva assegurar um nível satisfatório de funcionamento das organizações governamentais.

A auditoria realizada na CPRH foi a segunda experiência da equipe do TCE/PE, apesar de não ter designação específica para tal prática, uma vez que a criação do grupo da ANOP somente ocorreu em 2004. A criação deste grupo contribuiu, de forma significativa, para a estruturação do trabalho, uma vez que os seus integrantes passaram a exercer suas atividades em conjunto, exclusivamente no desenvolvimento da auditoria de natureza operacional.

Nas entrevistas realizadas, constatou-se, através de depoimento de uma gestora do TCE/PE, que no início dos trabalhos a equipe era reduzida e não dominava a metodologia aplicada na auditoria operacional, tampouco não contava com as condições necessárias para a realização do trabalho.

Para superar a limitação em relação ao domínio da metodologia, o caminho escolhido foi aprimorar a modalidade de auditoria usada na UNITEC-Prorural – experiência piloto do TCE/PE.

De acordo com as informações de dois técnicos do TCE/PE, os critérios utilizados para a escolha da CPRH foram políticos e circunstanciais, pois havia um contexto externo e interno voltado para o meio ambiente. Além disso, a assessoria da Presidência do TCE/PE demandava a execução de uma auditoria ambiental.

Contudo, o cenário também apontava uma ambiência, no TCE/PE, para o desenvolvimento de outros tipos de auditoria, além da auditoria operacional, tais como: auditoria ambiental, auditoria do patrimônio cultural, auditoria previdenciária. Nas discussões internas acerca das demandas de auditoria, as opiniões divergiam. Por um lado, havia a possibilidade de a auditoria operacional contemplar trabalhos

nas áreas destes supostos tipos; por outro, havia a proposta da segmentação na qual seriam formados grupos de trabalho específicos para cada uma das auditorias.

A definição pela auditoria de desempenho operacional na CPRH, órgão responsável pelo meio ambiente, foi uma decisão da Coordenadoria de Controle Externo do TCE/PE, por ter o entendimento de que as demandas na área de meio ambiente e de patrimônio cultural poderiam ser objeto das análises da auditoria operacional.

Outro aspecto destacado por um dos entrevistados, quanto à decisão da auditoria na CPRH, foi obter o apoio do Conselho Deliberativo do Tribunal, o que seria imprescindível para a consolidação dessa nova forma de fiscalização, pois havia uma ausência de cultura interna quanto à execução de auditoria operacional.

4.2.1. Análise da auditoria e dos monitoramentos realizados na CPRH

De acordo com um dos técnicos do TCE/PE, a equipe de auditoria era composta por quatro servidores que dividiram o trabalho da seguinte forma: dois técnicos ficaram responsáveis pela verificação dos controles internos e os outros dois fizeram um breve diagnóstico da situação do meio ambiente no Estado.

Ainda segundo o mesmo técnico informante, no primeiro momento, fez-se necessário realizar um estudo acerca das atividades e regramento legal do Órgão, sobretudo por tratar-se de uma instituição na qual a equipe não tinha conhecimento prévio. Foram visitados os departamentos, realizadas entrevistas com os técnicos da Agência diretamente envolvidos com os processos, além de pesquisa e leitura/análise de relatórios das diversas áreas. Para este técnico: “a maior

dificuldade da etapa inicial foi avaliar a situação dos setores para definir o foco e as questões de auditoria”.

Coletadas as informações necessárias, os técnicos do TCE/PE definiram como objetivos da auditoria:

o exame das ações da CPRH nos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, abrangendo as suas diversas áreas de atuação, tendo como intuito principal contribuir para que a Companhia possa se tornar mais eficiente e eficaz, além de viabilizar ações conjuntas de modo a auxiliar nas ações de interesse ambiental. Outro objetivo primordial foi conhecer a situação do meio ambiente no Estado, suas potencialidades e problemas, visando a subsidiar outras ações a serem implementadas pelo Tribunal de Contas do Estado (PERNAMBUCO, 2003: 11).

Definidos os objetivos, a equipe de auditoria determinou quatro aspectos para nortear o processo de investigação:

verificar se o SCP – Sistema de Controle de Processos desempenhava o papel de ferramenta gerencial de controle, se o processo de licenciamento de aterros sanitários poderia ser aperfeiçoado, se a Agência respondia de forma célere as denúncias apuradas e que ações deveriam ser adotadas para ampliação das fiscalizações. (PERNAMBUCO, 2004d:5).

A metodologia consistiu na construção do mapa de produto para o licenciamento dos aterros sanitários. Foram realizadas discussões sobre os prazos de validade das licenças de operação para as indústrias, utilizando-se o método ZOPP²⁴ aplicado por uma consultoria contratada pela CPRH. Os técnicos do TCE/PE participaram como ouvintes (PERNAMBUCO, 2003:12).

Concluído o processo de auditoria, o relatório prévio (PERNAMBUCO, 2003:14) apontou diversas fragilidades. Para efeito de sistematização, neste trabalho, realizou-se o seguinte agrupamento:

- Quanto ao SCP desempenhar o papel de ferramenta gerencial de controle verificou-se a baixa utilização e/ou a utilização ineficiente, tornando o sistema não

²⁴ Ziclorientierte Projekt-planung – ZOPP (Planejamento de Projetos Orientados por Objetivos): técnica utilizada para identificação de novos procedimentos para melhoria (TCE/PE, 2003:12)

confiável, tanto no que se refere ao controle de processos, quanto em relação aos relatórios gerenciais existentes, comprometendo sua eficácia como instrumento estratégico para a tomada de decisões.

- Quanto ao aperfeiçoamento do processo de licenciamento dos aterros sanitários: constatou-se que a cessão de técnicos da CPRH para avaliar a viabilidade dos locais pretendidos pelas prefeituras municipais para a implantação dos aterros sanitários comprometia a execução das ações inerentes à CPRH. Somam-se a isto os procedimentos inadequados quanto à recepção e distribuição, vistorias, emissão da licença e pagamento e resgate.

- Celeridade na apuração das denúncias: ausência de tramitação de alguns processos, informações incompletas, dificultando e/ou impossibilitando a conclusão do processo, morosidade nas apurações, dentre outros.

- Ampliação das ações de fiscalização: constataram-se dificuldades dos técnicos em licenciar e fiscalizar os empreendimentos, com potencial poluidor, devido à ausência de critérios na definição do prazo de validade da Licença de Operação (LO). Além disto, o período de um ano de vigência das licenças comprometia a ampliação das fiscalizações, uma vez que o trabalho de renovação sobrecarregava os técnicos. Outro aspecto destacado refere-se ao número insuficiente de servidores.

A partir dos problemas identificados, a equipe de auditoria elaborou recomendações para contribuir na melhoria do processo de gestão da CPRH. Neste trabalho, essas recomendações foram resumidas da seguinte forma: instituir a obrigatoriedade do uso do SCP através de norma e corrigir algumas rotinas no Sistema; utilizar indicadores de desempenho; alterar alguns procedimentos nos processos de licenciamento dos aterros sanitários; eliminar as atividades de vistorias

realizadas pela CPRH provocadas por solicitações das prefeituras para avaliar os locais de instalação dos aterros sanitários; preencher corretamente os formulários de denúncia; alimentar o SCP com as informações sobre denúncias; agilizar as apurações de denúncias e fixar critérios que possibilitassem a ampliação do prazo de validade das licenças de operação.

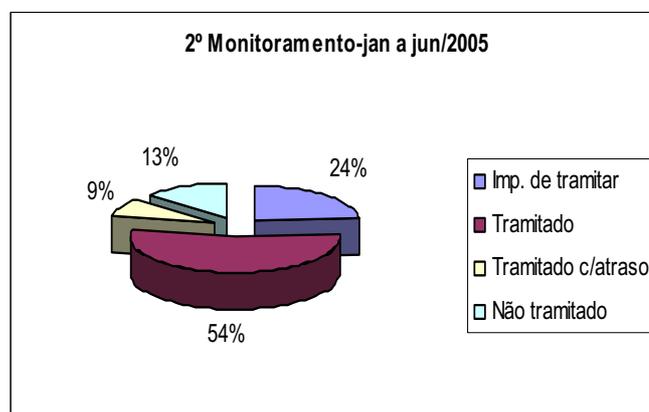
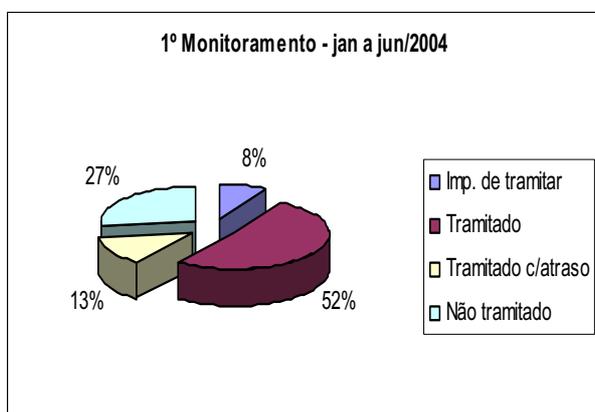
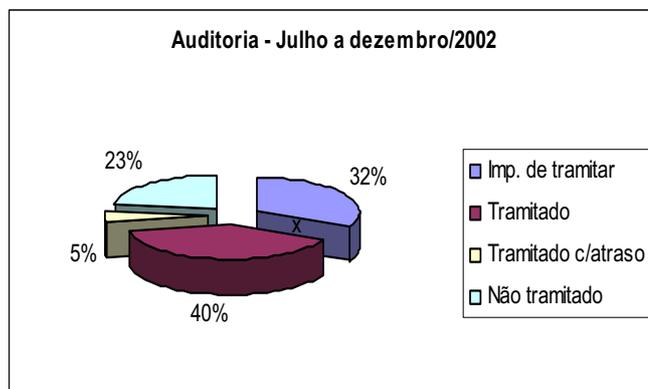
A expectativa da implementação das recomendações propostas visava aos seguintes benefícios: otimizar o SCP, buscando aperfeiçoá-lo enquanto ferramenta gerencial; obter eficiência da Agência na emissão de licenças de operação dos aterros sanitários; adquirir uma maior credibilidade da CPRH, junto à sociedade, através da efetividade das suas ações; disponibilizar mais tempo dos técnicos para o planejamento de fiscalizações periódicas, possibilitando a ampliação da quantidade de empresas fiscalizadas (PERNAMBUCO, 2003 : 4).

Posteriormente foram realizados dois monitoramentos, em 2004 e 2005, com o objetivo de aferir o grau de implementação das recomendações propostas, no Relatório de Auditoria, e avaliar os impactos provenientes dessas implementações (PERNAMBUCO, 2004d:4).

A metodologia utilizada na coleta das informações que subsidiaram os processos de monitoramento foram: análise dos relatórios elaborados pelo Centro de Apuração a Denúncias (CAD); pesquisa documental, basicamente, dos livros de registros (protocolos); estudo da legislação específica; entrevistas semi-estruturadas com alguns supervisores e diretores; reuniões com a coordenadoria técnica e testes no Sistema de Controle de Processos (SCP) (PERNAMBUCO, 2006:5).

Para ter uma idéia do impacto das recomendações sobre as deficiências levantadas, foram selecionados alguns gráficos do relatório do segundo monitoramento.

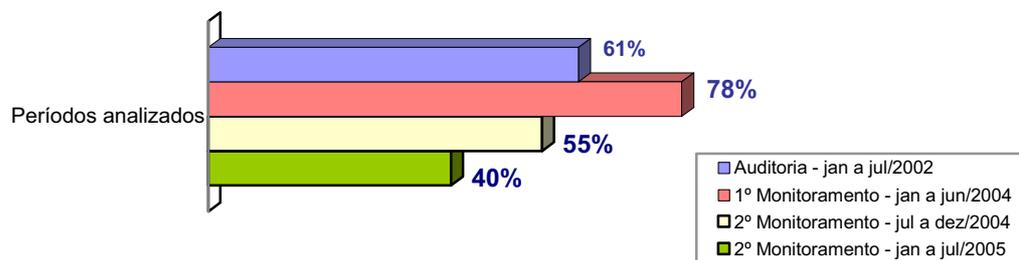
Gráfico 1 – Variações do nível de acesso ao SCP :Auditoria x Monitoramentos



Fonte: (PERNAMBUCO, 2006: 7)

O gráfico 1 apresenta as variações quanto ao acesso ao sistema. Os testes demonstraram que o acesso ao SCP, por parte dos técnicos da Agência, aumentou no período compreendido entre a auditoria e o primeiro monitoramento. Porém, o aumento não foi linear, uma vez que houve uma diminuição na utilização do sistema no segundo período monitorado.

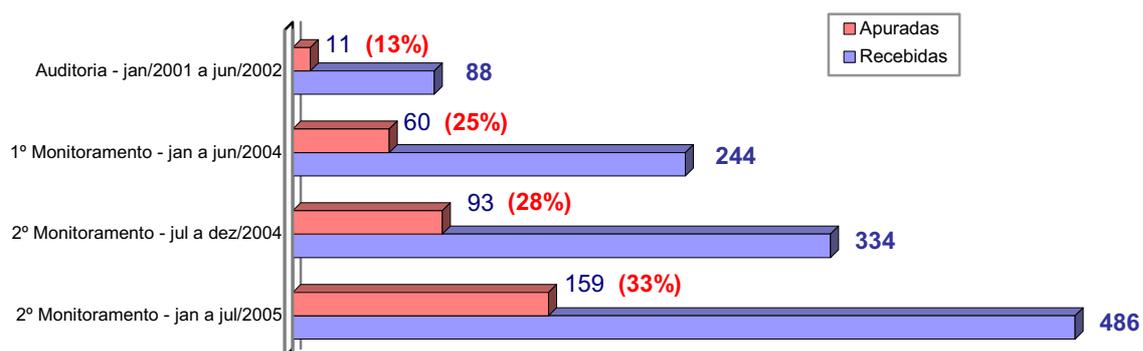
Gráfico 2 – Evolução do número de formulários de vistoria preenchidos – Auditoria x Monitoramentos



Fonte: (PERNAMBUCO, 2006: 12)

O gráfico 2 permite constatar que, no tocante às vistorias das denúncias, houve um crescimento de 17% no número de formulários preenchidos entre a realização da auditoria e o primeiro monitoramento. Entretanto, comparando-se com o segundo monitoramento, constata-se que houve uma queda de 23% no primeiro período analisado e, de 38% no segundo.

Gráfico 3 – Comparação das denúncias recebidas e apuradas



Fonte: (PERNAMBUCO, 2006:13)

O gráfico 3 demonstra que houve um aumento gradativo da capacidade de apuração das denúncias pela CPRH. Observa-se que entre a auditoria e o primeiro monitoramento houve um aumento de quase 100% na representatividade das

denúncias apuradas, passando de 13% para 25%. Quanto ao período compreendido entre o primeiro e segundo monitoramento houve aumentos embora em menor escala.

Para verificar a implementação das trinta e três recomendações do TCE/PE²⁵, os técnicos da equipe agruparam-nas em três blocos distintos: recomendações implementadas; recomendações em implementação; e recomendações não implementadas.

Após a análise das informações coletadas e dos testes e entrevistas realizados, a equipe classificou as recomendações, conforme o estágio da implementação²⁶, distribuindo-as em um dos três blocos citados.

No primeiro monitoramento, realizado em 2004, constatou-se que, do total de trinta e três recomendações, vinte e quatro foram implementadas, oito encontravam-se em fase de implementação e, uma ainda não havia sido implementada (PERNAMBUCO, 2006:3). Observa-se que foi significativo o número de recomendações implementadas nesse primeiro monitoramento correspondendo a 73% do total, demonstrando que houve um compromisso da CPRH em solucionar os problemas apontados pela equipe de auditoria.

Para as recomendações em implementação e não implementadas estabeleceu-se o prazo de março de 2005. No entanto, o segundo monitoramento só foi realizado em agosto de 2005.

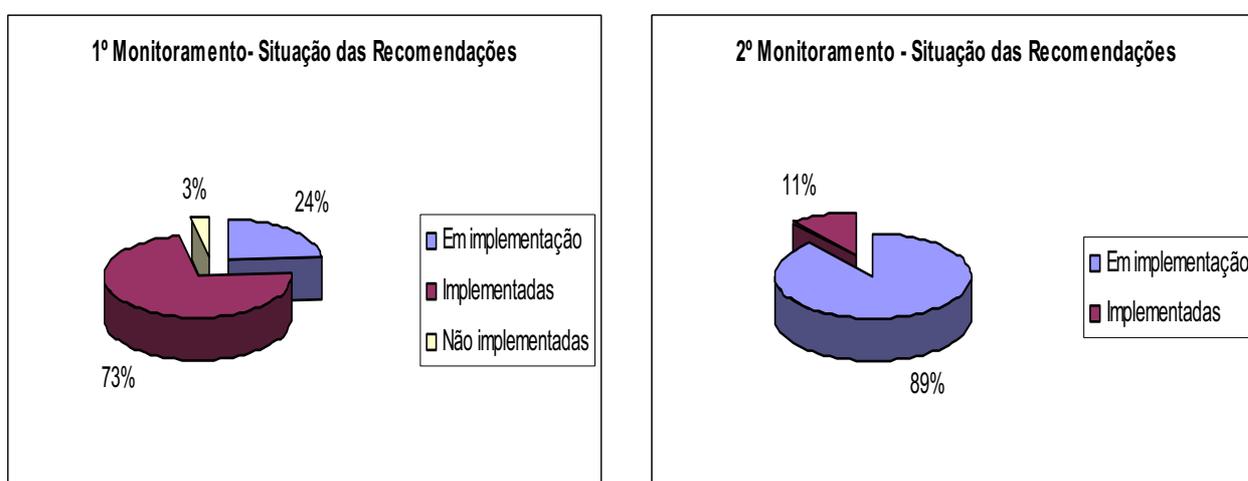
Os resultados do segundo monitoramento demonstraram que a evolução na implementação das recomendações foi muito pequena. Os exames realizados constataram que a posição das recomendações permaneceu quase inalterada em

²⁵ Todas as recomendações propostas no relatório de auditoria (TCE/PE, 2003) estão enumeradas no Apêndice D deste trabalho.

²⁶ A situação analítica das recomendações conforme o grau de implementação estão disposta no Apêndice E deste trabalho.

relação ao primeiro monitoramento. Do total de nove recomendações pendentes, sete continuaram em fase de implementação, apenas uma recomendação foi implementada e uma passou de não implementada para em implementação (PERNAMBUCO, 2006:21). O gráfico 4, a seguir apresenta o confronto dos resultados apurados nos monitoramentos quanto à situação das recomendações.

Gráfico 4 – Comparação da implementação das recomendações - Auditoria x Monitoramentos



Fonte: Elaboração Própria

Este gráfico demonstra o percentual de recomendação de acordo com o grau de implementação. Se for comparado o percentual das recomendações implementadas no primeiro monitoramento com o do segundo, verifica-se que houve uma queda de 62%.

A avaliação dos técnicos do TCE/PE, quanto aos resultados do segundo monitoramento, aponta para o descumprimento de normas legais, assim como, para a necessidade de reavaliação de algumas recomendações readequando-as com vistas a permitir o aperfeiçoamento da gestão pública.

O Gestor da CPRH, quando do fechamento do relatório do 2º monitoramento, justificou que os resultados insatisfatórios decorreram do fato de a

Instituição ter passado por grandes mudanças, no âmbito da consolidação e operacionalização da Autarquia. Acrescentou que: “temos que analisar os resultados obtidos considerando as modificações ocorridas, tanto no âmbito da recuperação da força de trabalho, quanto da infra-estrutura física e operacional da CPRH.” (PERNAMBUCO, 2006: 16).

Outro Gestor da CPRH, entrevistado, colocou que: “as recomendações em implementação e não-implementadas no 1º monitoramento foram as mais complicadas, pois necessitavam de recursos financeiros e exigiam mudanças estruturais”.

4.3. A percepção dos técnicos

As entrevistas buscaram verificar a percepção dos técnicos envolvidos, tanto da CPRH quanto do TCE/PE, com relação ao papel das auditorias operacionais realizadas e com vistas ao que eles consideravam que a auditoria poderia contribuir ou não para melhorar o processo de gestão.

O resultado das entrevistas permitiu constatar que 71% dos técnicos da CPRH desconheciam a auditoria operacional .

Verificou-se que houve pouca divulgação do TCE/PE, quando da realização da auditoria operacional na CPRH. Somente um dos entrevistados tinha conhecimento do trabalho realizado na UNITEC-PRORURAL.

Na análise comparativa entre auditoria de desempenho operacional e a auditoria tradicional, constatou-se que 100% dos técnicos entrevistados da Agência apontaram a existência de vantagens da primeira em relação à segunda, conforme depoimentos a seguir :

“A auditoria operacional tem um trabalho diferenciado, pois foca nas metas e diretrizes da instituição em busca da qualidade, enquanto que a auditoria tradicional só observa os aspectos financeiros.”

“A auditoria tradicional é muito árida, o TCE/PE era visto apenas como órgão punitivo, opressor, e com a auditoria operacional, que utiliza outros procedimentos, tanto a sociedade quanto os servidores da Agência estão tendo uma credibilidade maior no Tribunal. O gestor tem mais confiança e interação com o trabalho realizado.”

“Uma auditoria operacional é mais abrangente que a tradicional, onde se tem uma visão global da instituição, verificando a operação do órgão como um todo.”

“A postura do auditor é muito diferente na auditoria operacional uma vez que ele ouve o auditado, discute, participa e orienta, acredito que isso é fundamental para o sucesso da auditoria.”

Outra vantagem da auditoria operacional apontada por um dos gestores da CPRH refere-se ao plano de ação elaborado pelo gestor da Instituição e sua equipe, com a participação dos técnicos de auditoria. Nesse plano, foram acordadas as providências a serem adotadas para a implementação das recomendações. Ou seja, a auditoria permite uma ação integrada na busca de estratégias para solucionar deficiências identificadas.

Para outro gestor da CPRH, existem diferenças e semelhanças entre auditoria tradicional e operacional. Como diferença, ele afirma: “nos resultados internos seguramente a auditoria operacional, possibilita redirecionar a gestão para a melhoria dos processos”. Em relação à semelhança com a auditoria tradicional, ele coloca : “a visão do TCE/PE tende a ser a mesma, porque no final dos trabalhos prevalece o caráter punitivo, impondo multas, quando o gestor não atinge metas e os resultados”.

Um dos entrevistados, técnico do TCE/PE, respondeu que “ a intenção não é punir, mas, se após os monitoramentos forem identificados omissões do gestor, existe a possibilidade de aplicação de multa. Não é obrigatório o cumprimento das recomendações; existe uma flexibilidade, mas será observada a busca de solução dos problemas, ainda que seja de forma diferente da proposta pela auditoria”.

Para outro técnico do TCE/PE, a auditoria operacional e a auditoria tradicional são auditorias que podem ter objetos idênticos, mas os resultados serão distintos. A auditoria operacional se preocupa em identificar os problemas que dificultam o atingimento das metas e propor as soluções, seguindo uma linha preventiva e educativa, diferentemente da auditoria tradicional que, em geral, conduz seus trabalhos para o levantamento de irregularidades, com o objetivo de evitar prejuízos para o patrimônio público, resultando em punição dos responsáveis.

Outro técnico do TCE/PE afirma que “não se pode negar que ambas são formas de fiscalizações mas têm abordagens opostas”. Segundo ele, a auditoria tradicional trabalha de forma ostensiva onde as avaliações já são caracterizadas como um descumprimento legal, enquanto a auditoria operacional busca auxiliar o gestor trabalhando em parceria. Acrescenta que “nos casos em que venha a ser identificado algo muito grave do ponto de vista legal, a auditoria operacional é interrompida ou suspensa e será encaminhada para a realização de uma auditoria de legalidade”.

Outro aspecto observado foi quanto aos achados da auditoria apontados pela equipe do TCE/PE, onde 100% dos entrevistados da CPRH afirmaram que estes achados refletiram as deficiências da Agência. Porém vale ressaltar a observação de um dos gestores da CPRH, quando coloca que “não houve uma perfeita comunhão entre alguns achados e sua recomendação, o que identifiquei na medida que retornei ao achado como ponto de partida quando uma recomendação não foi viável”.

Quanto às recomendações propostas pelos técnicos do TCE/PE, houve um certo equilíbrio nas opiniões dos técnicos da CPRH pois 57% disseram que elas foram adequadas, tendo contribuído para acelerar a execução de mudanças

necessárias para a Agência, enquanto que 43% dos entrevistados apontaram falhas na formulação dessas recomendações.

A avaliação da maioria dos técnicos do TCE/PE, entrevistados, acerca da participação e do interesse dos servidores da CPRH na aplicação das técnicas de auditoria foi satisfatória, demonstrando que as resistências iniciais haviam sido superadas.

Um técnico do TCE/PE afirmou que “a aplicação das técnicas proporcionou que muitas idéias dos técnicos da CPRH fossem consolidadas e evidenciadas no relatório de auditoria, ganhando força para a execução”.

Para outro técnico do TCE/PE “foi um momento de reflexão onde o órgão se auto-avaliou, seus servidores fizeram descobertas em conjunto com o Tribunal somando experiências em busca de caminhos que antes eles não tinham como perceber”.

Uma visão diferente foi apresentada por outro técnico do TCE/PE entrevistado, segundo qual, o mapa de produto utilizado para se fazer o mapeamento das rotinas de fiscalização dos aterros sanitários, teve a finalidade um pouco distorcida, dando ênfase aos processos ao invés de priorizar os produtos. Ele explicou que:

“A elaboração do mapa visou atender uma necessidade da Agência em melhorar as tramitações e o fluxo da informação dos processos de aterros sanitários e, diante da inexistência de rotinas a equipe do TCE/PE, ainda inexperiente, achou que a técnica mais adequada seria o mapa de produto.”

As opiniões dos técnicos da CPRH, entrevistados sobre a utilização das técnicas nos trabalhos de auditoria, coincidiram com a maioria das dos técnicos do TCE/PE. Eles responderam que foi de grande importância, pois mostraram pontos de estrangulamentos dos processos, além de diminuir as resistências internas quanto às mudanças.

A elaboração das questões de auditoria, segundo informou um dos técnicos do TCE/PE, observou a eficiência dos procedimentos internos e a eficácia na apuração das denúncias. Nesse ponto, o entendimento dos técnicos da CPRH apresentou posições opostas. Para alguns, houve adequação das questões abordadas, pois o foco nos processos corresponde ao negócio da Agência. Diferentemente dessa visão, outros técnicos responderam que as questões de auditoria foram muito centralizadas na operação e as informações colhidas pelo técnicos do TCE/PE, a partir das entrevistas internas, podem ter levado a equívocos ou desvio dos focos mais importantes para a CPRH.

Um dos técnicos do TCE/PE informou que quando foi realizada a auditoria da CPRH não houve aplicação da matriz de planejamento pela ausência de domínio da referida técnica. Segundo ele, essa ferramenta, permitiria ter focado melhor o trabalho e analisado uma quantidade menor de assuntos.

A partir das deficiências levantadas durante a auditoria, foram geradas recomendações que visaram auxiliar na solução dessas deficiências. A receptividade das recomendações sugeridas, segundo a opinião dos técnicos entrevistados da CPRH enfrentou alguns obstáculos que são citados em trechos dos depoimentos, a seguir:

“Todas as sugestões que foram feitas pelos técnicos do TCE perpassam pela boa vontade das pessoas associada à grande resistência em aceitar mudanças.”

“Apesar do caráter impositivo que possui um Tribunal, nós aceitamos as recomendações propostas porque percebemos que haveria um ganho para a Agência.”

“Algumas recomendações não foram muito bem vindas por uma parte dos servidores da CPRH, pois dava mais transparência às atividades realizadas por cada um, ficando sujeitas a uma controle maior das chefias e da qualidade do serviço.”

“O interesse no cumprimento das recomendações propostas pela auditoria foi muito mais pela repercussão política na divulgação dos resultados do trabalho para a sociedade do que pela busca na melhoria do órgão.”

A verificação sobre a pertinência dessas recomendações junto aos técnicos da CPRH evidenciou algumas inadequações .

Para um dos gestores da CPRH, não houve uma plena compatibilidade das recomendações do SCP. Segundo ele:

“faltaram discussões no sentido de serem propostas recomendações viáveis de operacionalização e, mais específicas, a fim de surtirem um efeito imediato e positivo dentro do sistema” [...] a ausência de uma acessoria de informática do próprio TCE/PE ao mesmo tempo que também fosse solicitado um analista de sistemas da CPRH para ser o interlocutor, evitaria sugestões que pudessem vir a descaracterizar o sistema.”

Outros dois gestores da Agência apontaram o caso específico da recomendação que propõe “eliminar as vistorias realizadas regularmente pela CPRH, provocadas por solicitações das prefeituras para avaliar os locais de instalação dos aterros sanitários” (PERNAMBUCO, 2003:30). Segundo ambos “faltou uma discussão maior com os técnicos da área quanto à melhor solução ou àquela que não viesse a causar um dano para a Agência ou mesmo para a sociedade”. Eles concluíram que esta recomendação não foi adequada ou mesmo viável para resolver o problema.

Além de dificuldades internas para implementar algumas das recomendações, os gestores da CPRH apontaram outros fatores que também influenciaram nessa implementação, quais sejam:

- os impactos da Lei Complementar Estadual nº. 49/2003 que trata da Reforma Administrativa do Estado, modificando a forma de constituição da entidade de sociedade anônima de economia mista para autarquia especial, tiveram uma grande repercussão interna, pois, enquanto o empregador era a CPRH, os benefícios para os empregados eram negociados em acordos coletivos de trabalho em data base, o que deixou de existir com a criação da Agência, passando o empregador a ser o Estado;

- a indisponibilidade de recursos financeiros para viabilizar algumas das recomendações propostas.

Um dos gestores acrescentou que a transição de sociedade de economia mista para Agência trouxe profundas mudanças. Vale destacar aqui alguns trechos do referido depoimento:

A reforma administrativa do Estado provocou um impacto muito grande na CPRH que eu não sei se será um dia avaliado pela administração [...] As pessoas se sentiram prejudicadas, sem poder nas mãos, com perdas em seus direitos [...] Houve um prejuízo em cascata, uma grande insatisfação levando a uma desmotivação das pessoas e, conseqüentemente, no trabalho [...] A equipe tem que se manter motivada, tudo numa instituição depende das pessoas.

Outro aspecto abordado por um dos gestores que prejudicou a implementação das recomendações, foi a rotatividade de servidores provocada pela insatisfação com a política salarial, levando a uma descontinuidade do aprendizado não havendo tempo para recuperar os custos de capacitações, além de prejudicar a celeridade na implementação de mudanças.

Por fim, as entrevistas buscaram verificar a opinião dos técnicos do TCE/PE e técnicos e gestores da CPRH, quanto à contribuição da auditoria operacional no processo de gestão. A maior parte dos entrevistados da CPRH percebeu melhorias, que proporcionaram ganho global para o Órgão. A seguir foram destacados alguns trechos das entrevistas com que se ilustra a afirmação anterior:

“Foi um trabalho importante para a CPRH trouxe inúmeros benefícios no aspecto operacional, poderia até ser aplicada de forma sistemática, em períodos regulares”.

“A partir das recomendações da auditoria operacional foi criado um lastro para dar início à gestão por resultados [...] as propostas do Tribunal apontavam para onde precisávamos montar pontos de controle, melhorando a área do planejamento e o desempenho também”.

“As áreas selecionadas da CPRH tiveram uma grande contribuição da auditoria operacional, pois forçou a observância das normas que em alguns casos impactavam diretamente na imagem da Agência perante a sociedade”.

“A auditoria permitiu mostrar para o público externo que há um controle sobre os serviços prestados e as atividades desenvolvidas pela CPRH”.

“A auditoria operacional subsidiou a elaboração do Contrato de Gestão,²⁷ além de acelerar mudanças que eram visivelmente necessárias”.

Entretanto, alguns técnicos da CPRH tiveram uma visão diferente, entendendo que os benefícios da auditoria operacional atingiram apenas os processos e não necessariamente a gestão, conforme demonstram os depoimentos, a seguir:

“para o desempenho da Agência não acho que a auditoria operacional tenha trazido melhorias, eu diria que foram melhorias de procedimentos, melhorias pontuais”.

“o que observei foi um aperfeiçoamento nos procedimentos de modo geral o que não deixa de refletir no processo interno da melhoria da gestão”.

A avaliação dos técnicos do TCE/PE, quanto aos resultados da auditoria para o desempenho da gestão da CPRH, em sua maioria coincidiu com as opiniões dos entrevistados na CPRH. A seguir, foram resumidas algumas dessas opiniões :

“A auditoria operacional foi uma oportunidade de melhoria para o órgão, uma força para implementar ações que o gestor, às vezes, já pretendia, mas sozinho seria difícil [...] o grande volume de trabalho e inúmeras prioridades, demandas externas e internas, a própria acomodação às rotinas impedem as pessoas de realizarem avaliações para identificar os pontos de melhoria e a auditoria consegue quebrar a inércia do administrador, promovendo muitas vezes a união interna para fazer acontecer as mudanças”.

“O grande benefício dos trabalhos foi o estímulo ao pensar, contribuindo para que o órgão olhasse para dentro de si, avaliasse seu desempenho, e, a partir daí, procurasse buscar melhorias sempre contínuas”.

“A auditoria conseguiu mudar a cultura interna, passando de uma visão de processo para uma busca por resultados”.

Contraopondo essas opiniões, dois técnicos do TCE/PE tiveram outra percepção. Um deles comenta que houve contribuição da auditoria operacional para a CPRH, mas as mudanças não refletiram no desempenho da Agência, ressaltando que “não foi possível perceber um aumento da capacidade de fiscalização

²⁷ O Contrato de gestão foi um termo celebrado entre o governo do Estado de Pernambuco e órgãos da administração estadual com o objetivo de estabelecer metas e resultados de gestão (SECTMA, 2004).

ambiental, um dos problemas mais urgentes que foi observado durante a fase inicial dos trabalhos”. Para outro técnico, “a auditoria operacional promoveu mudanças subsidiárias, ajudaram o funcionamento da CPRH, mas não influenciaram o seu desempenho, sobretudo, no principal serviço que ela presta à sociedade: o controle e proteção do meio ambiente”.

Em síntese, o estudo da auditoria e monitoramentos realizados na CPRH bem como a análise das entrevistas feitas com os servidores do TCE/PE e da CPRH puderam demonstrar que, embora tenha havido algumas fragilidades no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, os resultados finais foram satisfatórios.

Foi possível observar que houve influência de fatores políticos na escolha do tema e da entidade a ser auditada, conduzidas pela necessidade de consolidação deste tipo de auditoria dentro do TCE/PE.

Verificou-se que a técnica utilizada pela equipe de auditoria não foi a mais adequada para a questão abordada, mas foi de grande utilidade para a agilização de um dos processos da Agência.

A existência de diferenças entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional é clara para a maioria dos técnicos entrevistados. Os depoimentos apontaram, inclusive, para um predomínio das vantagens da primeira em relação à segunda.

Algumas recomendações não foram consideradas pertinentes pelos gestores entrevistados da CPRH. Tal fato pode ter sido ocasionado, dentre outros motivos, pela inexperiência dos técnicos do TCE/PE que estavam diante do seu segundo trabalho, necessitando desenvolver suas competências nesse novo tipo de auditoria.

Na análise dos relatórios de monitoramento não foi possível constatar se os técnicos do TCE/PE consideraram outros fatores, além dos internos, na avaliação das dificuldades encontradas, pelos técnicos da CPRH, na implementação das recomendações. Porém houve um realinhamento das recomendações pela equipe de auditoria para que se tornassem viáveis de operacionalização.

Foram identificados resultados positivos para a CPRH após a realização da auditoria operacional, pela maior parte dos técnicos entrevistados, tanto da Agência quanto do TCE/PE, demonstrando que neste tipo de controle é possível desenvolver um trabalho de parceria entre fiscalizado e fiscalizador.

5. CONCLUSÕES

A consolidação do paradigma gerencial na administração pública contemporânea vem exigindo mecanismos de aferição dos investimentos públicos capazes de traduzir, com maior clareza e objetividade, a retórica política dos administradores públicos. Assim, ferramentas, como a auditoria operacional, que busca precipuamente avaliar o nível de excelência das organizações públicas a partir de aspectos como eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, surgem para auxiliar os órgãos de controle governamental, em especial os Tribunais de Contas, no atendimento das novas demandas sociais.

O propósito desta pesquisa consistiu em investigar a contribuição dos Tribunais de Contas, através da auditoria operacional, para a melhor aplicação dos recursos públicos e o aperfeiçoamento da gestão pública. Em nível empírico, se buscou investigar, se a auditoria operacional promovida pelo TCE/PE na CPRH, selecionada como estudo de caso, contribuiu para a melhoria do processo de gestão da referida entidade .

Com tal propósito foi realizada uma pesquisa de campo, utilizando a aplicação de entrevistas semi-estruturadas com dois grupos distintos: técnicos do TCE/PE, envolvidos com a auditoria de desempenho operacional e monitoramentos realizados na CPRH, e técnicos e gestores da CPRH.

O estudo realizado trouxe uma significativa contribuição para o processo de aprendizagem quanto à auditoria operacional, uma vez que a dinâmica dos trabalhos não permitia uma avaliação mais detalhada dos resultados alcançados por este tipo de auditoria.

Enquanto técnica do TCE/PE e mesmo tendo atuado em auditoria operacional, através da revisão da literatura e da pesquisa de campo foi possível a esta pesquisadora aprender e apreender aspectos até então não desvelados da realidade.

A síntese dos principais resultados obtidos no estudo de caso analisado aponta alguns limites, dentre os quais se destacam:

A falta de autonomia na definição da instituição ou do programa a ser auditado. Poderia haver uma preferência nas sugestões das equipes que estão mais próximas da execução, posto que dispõem de conhecimentos técnicos que possibilitam uma análise criteriosa quanto à viabilidade da auditoria .

Na opinião de dois técnicos entrevistados do TCE/PE, a auditoria de desempenho da CPRH foi um trabalho muito difícil devido à repercussão do relatório da auditoria da prestação de contas do exercício de 2001, realizada antes da auditoria operacional. Os resultados desse relatório levaram ao afastamento de alguns servidores que, posteriormente, reingressaram na Agência e foram os interlocutores com os técnicos do TCE/PE na auditoria operacional. Conforme um dos entrevistados, “essas pessoas não viam com bons olhos as auditorias do Tribunal” o que provocou resistências na etapa inicial. Conclui-se, portanto, que o momento pode não ter sido o mais oportuno para a realização dessa auditoria nessa entidade.

Porém, passados quatro anos da realização da auditoria na CPRH, observam-se avanços dos trabalhos pelos técnicos do TCE/PE, principalmente a partir da aplicação da matriz de risco para a seleção dos temas, bem como à utilização do estudo de viabilidade, que permite verificar se a auditoria em determinado programa é viável ou não. Utilizando-se este modelo, é possível

conseguir que os critérios técnicos tenham primazia em relação aos políticos na escolha das entidades e programas a serem auditados.

A inexperiência dos técnicos do TCE/PE. Por se tratar do segundo trabalho, apresentou limitações do ponto de vista da metodologia, da produção de documentos mais consistentes e na aplicação de técnicas. Uma das técnicas utilizadas na CPRH, o mapa de produto, mostrou-se não ser a mais adequada para o problema analisado, pois corresponde a um fluxograma da interdependência dos produtos e subprodutos gerados em um processo. Assim para organizar as rotinas de fiscalização dos aterros sanitários o mais adequado seria a aplicação do mapa de processos, pois sua elaboração apresenta uma seqüência lógica de tarefas e do fluxo de documentos em uma organização. Embora a aplicação da referida técnica possa não ter sido a mais apropriada, foi de grande utilidade para a agilização de um dos processos da Agência.

O caráter punitivo na finalização dos trabalhos. Alguns dos entrevistados, tanto da CPRH quanto do TCE/PE, apontaram como ponto comum entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional, o encaminhamento dos resultados para a punição do gestor, quando do julgamento do processo pelo Conselho Deliberativo. Neste aspecto, é preciso avançar, pois essas auditorias possuem abordagens opostas. Não é possível passar para o gestor, como proposta da auditoria operacional, a idéia de parceria, e depois querer puni-lo pelos erros identificados.

A influência de vários fatores na implementação das recomendações. As dificuldades encontradas pela CPRH na implementação das recomendações propostas pelo TCE/PE podem ter sido ocasionadas por outros fatores, além dos internos, tais como os efeitos dos resultados da auditoria da prestação de contas e da mudança na forma de constituição da CPRH. Entretanto, nos relatórios de

monitoramento não foi possível constatar se os técnicos do TCE/PE consideraram esses fatores na avaliação das implementações.

Muito embora o relatório de auditoria demonstrasse, através de um levantamento acerca do perfil do quadro de pessoal da CPRH, que foi corroborado em entrevistas com os gerentes que o número de servidores é insuficiente ou que há uma má distribuição para atender as inúmeras atribuições da Agência, observou-se que as recomendações deste trabalho não apontaram para a solução desse problema.

Algumas recomendações não foram consideradas pertinentes pelos servidores da CPRH. Tal fato pode ter sido ocasionado, dentre outros motivos, pela inexperiências dos técnicos do TCE/PE que estavam diante do segundo trabalho desse tipo, bem como por fatores que estavam fora do alcance da equipe, como, por exemplo, domínio da área de sistemas. Todavia, observou-se que, para contornar essas inadequações, a equipe de auditoria buscou realinhar as recomendações para que se tornassem viáveis de operacionalização.

As incompatibilidades e falhas em alguns procedimentos adotados pelos técnicos do TCE/PE podem ter suas causas nas diversas dificuldades encontradas no desenvolvimento dos trabalhos.

Em pesquisa recente realizada por Matos (2006), no TCE/PE, foi possível constatar que parte das dificuldades dos técnicos é de natureza interna. Dentre essas dificuldades ela enumera: ausência de uma estrutura própria para a realização dos trabalhos; necessidade de capacitações específicas; escassez de tempo devido ao cronograma de trabalho das unidades; pouca importância do conselho julgador nos achados dessa natureza; a institucionalização desse tipo de auditoria dentro do Tribunal.

Do ponto de vista das possibilidades, verificou-se uma identificação, pelos técnicos entrevistados, das diferenças entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional, com prevalência de vantagens para a primeira. As respostas das entrevistas corroboram com o exposto por Nascimento (2001: 89), quanto à diferença que estaria no objetivo do trabalho em que a auditoria operacional volta sua atenção para o desempenho das operações da entidade.

Um aspecto importante que se observou foi a unanimidade entre os técnicos da CPRH e TCE/PE, quanto às melhorias obtidas na entidade após a realização da auditoria operacional. A diferença entre as percepções analisadas está em que pontos essa melhoria pode ser observada, pois para uns a melhoria é processual, enquanto para outros os benefícios atingiram a gestão da Agência.

Os técnicos do TCE/PE apresentaram a mesma percepção dos técnicos dos outros Tribunais de Contas Estaduais brasileiros, conforme estudo realizado por Barros (2000). Este estudo buscou investigar os benefícios que a auditoria operacional proporciona às entidades auditadas e demonstrou que a maioria dos Tribunais pesquisados, apesar de não mensurarem quantitativamente esses benefícios, declararam que é perceptível a mudança na visão do administrador público, bem como as melhorias nas instituições advindas do aperfeiçoamento dos controles internos, da recondução de procedimentos irregulares e do alerta sobre problemas potenciais que possam afetar o funcionamento dos programas e órgãos.

Entendo que uma entidade enquanto um organismo complexo, onde suas atividades, quer operacionais ou gerenciais, estão interligadas, possui um funcionamento conjunto, contextualizado em um único processo de gestão. Desse modo, ainda que as melhorias observadas tenham sido em princípio nos

procedimentos, elas refletiriam inevitavelmente numa melhoria do processo de gestão.

O TCE/PE, desde que foi concluída a auditoria da CPRH, não realizou outra auditoria de desempenho, pois tem dado ênfase à modalidade de avaliação de programas. Um dos motivos se deve ao acordo de cooperação firmado com o DFID/Reino Unido, que visa à redução das desigualdades sociais e, para o atingimento desse objetivo, a avaliação de programas de governo é o instrumento mais imediato. O desenvolvimento dessa outra modalidade deu prosseguimento ao aperfeiçoamento dos técnicos do TCE/PE, sobretudo, na aplicação das técnicas, tornando-os mais preparados para outras auditorias de desempenho operacional.

Este estudo não foi exaustivo, pois, ao selecionar a auditoria da CPRH como estudo de caso, analisou a segunda experiência do TCE/PE em auditorias operacionais, e é possível que, com a consolidação desse tipo de auditoria, venha funcionar de forma diferente. Por esta razão, também torna-se difícil generalizar os resultados deste estudo para outras experiências de auditoria operacional, realizadas por tribunais de contas de outros estados da Federação.

Por fim, este trabalho também teve como intenção oferecer contribuições para as futuras auditorias de desempenho operacional, através de algumas sugestões a seguir descritas.

Com relação ao foco do trabalho sugere-se observar se a entidade auditada possui instrumentos de planejamento estratégico em que possam estar definidos missão, visão e metas, a fim de que se possa adequar o foco dos trabalhos aos interesses da entidade.

Quanto às técnicas poder-se ia criar categorias (por exemplo: fundamentais, acessórias, complementares) para as técnicas utilizadas na auditoria auxiliaria na

simplificação do processo. A partir desta classificação seriam selecionadas apenas aquelas mais adequadas para cada trabalho, tornando-o mais célere, e não se distanciando dos prazos estabelecidos para uma auditoria tradicional.

No que diz respeito aos relatórios de auditoria operacional, propriamente ditos, verifica-se que podem servir como instrumento de auxílio à gestão desde quando as informações estejam disponibilizadas de forma clara e em linguagem acessível. Os itens que se propõe um aperfeiçoamento são: (a) apresentação dos achados de auditoria de forma sistemática com a referência da questão que os originou; (b) inclusão da lógica adotada nos trabalhos – questões > achados > recomendações/sugestões > benefícios - a fim de que os servidores da entidade auditada tenham uma melhor compreensão dos resultados apresentados; (c) apresentação das diferenças entre uma sugestão e uma recomendação para que os gestores e sua equipe possam perceber a importância de cada uma no momento da sua implementação; (d) estabelecimento dos objetivos específicos de forma clara para que seja possível conciliá-los com as questões de auditoria e com os problemas identificados pela equipe; (e) evidenciação das boas práticas identificadas, sempre que possível, nos relatórios, pois demonstram que a auditoria operacional valoriza os pontos positivos da entidade, além de servir na disseminação de informações com outras instituições auditadas;

No tocante às recomendações é importante considerar os diversos fatores que influenciam na implementação das recomendações. Para tanto as recomendações poderiam ser classificadas de acordo com o grau de complexidade para implementá-las. Além disso, sua elaboração poderia ser realizada em parceria com os gestores e servidores envolvidos com a auditoria e não apenas validadas por eles;

Os monitoramentos, por sua vez, se constituem no grande diferencial da auditoria operacional, uma vez na auditoria tradicional esse tipo de trabalho não é realizado. Sugere-se a elaboração de um planejamento contendo a descrição das ações a serem desenvolvidas para verificar a implementação de cada recomendação, assim como observar se foram alcançados os benefícios propostos, pela equipe, no relatório de auditoria.

A divulgação dos resultados das auditorias de desempenho operacional tem sido um aspecto tão importante quanto a divulgação das avaliações dos programas logo, poderia ser feita de forma similar, ou seja, através de publicações de ampla circulação, tais como os resumos de auditorias, seminários anuais, revistas especializadas.

Por último, ressalta-se que este estudo não teve a pretensão de esgotar a temática, conforme já foi dito antes, tampouco colocar verdades inquestionáveis. Entende-se que o processo de construção de conhecimento se dá por aproximação da realidade e, que compreendendo-se a dinâmica em constante mudança, exige-se que sejam feitas novas investigações. Portanto esta é uma forma de ver e interpretar a realidade.

REFERÊNCIAS

Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos – CPRH. Disponível em: <<http://www.cprh.pe.gov.br>>. Acesso em: 03 mar. 2006

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006,152f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

BARROS, Elizabeth Ferraz. **Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros**: uma pesquisa exploratória. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. São Luís, 2000.

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.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa. A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais. *In*: TCU – Tribunal de Contas da União. **O controle externo e a nova administração pública**: uma visão comparativa. Brasília: 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 10 ed. São Paulo: Rideel, 2004.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília : TCU, 2000a.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos** – Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000b.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: mapa de processos** – Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000c.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: análise RECI** – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001a.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: análise SWOT e matriz de verificação de risco** – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001b.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Representação da fase II do projeto CERDS**. Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Teoria da auditoria** Brasília ; TCU, Secretaria Adjunta de Fiscalização, 2003a.

BRASIL.Tribunal de Contas da União. **Treinamento em auditoria de natureza operacional**: Secretaria de Controle Externo do TCU nos Estados, Brasília:TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo 2003b.

BRESSER PEREIRA, L. C.;SPINK, P.K.(orgs). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**, Rio de Janeiro: FGV, 1998.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração**, Rio de Janeiro: FGV, 34 (4), p.7-26, jul./ago.2000.

_____. **Do Estado patrimonial ao gerencial**. São Paulo: Cia das Letras, 2001. Disponível em<<http://www.bresserpereira.org.br>> Acesso em: 17 nov. 2005.

CARNEIRO, Roberto Antônio Fortuna. **Avaliação: elemento vital e constituinte do planejamento e da gestão de resultados**. Revista Bahia análise e dados, Salvador,v.12,n.2, p.91-100, setembro 2002.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene S. In: **Trabalho apresentado na Asian Pacific Conference on International Accounting** . 13, Rio de Janeiro, 28-31 de outubro, 2001a.

_____. Armando et al. **Gestão econômica de organizações governamentais**. In CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7., 2001b, Leon. Disponível em: <http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp> .Acesso em: 05 fev. 2006

CCAF – Canadian Comprehensive Auditing Foundation. **Auditoria integrada: conceitos, componentes e características**. Trad. Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 27p.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

CUNHA, Cyrino . Auditoria governamental e a auditoria operacional: uma introdução com algumas considerações. **Revista do Tribunal de Contas**, Porto Alegre, n 9, v. 6, dez.1998

DA SILVA, Roberto Carvalho. **Auditoria Operacional como instrumento de gerência no Setor Público**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP, 1993.

DERLIEN, H-U . Uma comparación internacional em la evaluacion de lãs políticas públicas, **Revista do Serviço Público**, 52 (1); 105-123, 2001.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. **Direito administrativo**. 13 ed. São Paulo:Atlas, 2001.

DINIZ, Eli. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sobre

o novo paradigma . **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, ano 47, vol. 120, n. 2, p. 5-21, mai./ago. 1996.

FARIA, C. A. .A política da avaliação de políticas públicas, **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, 20 (59): 97-109. 2005.

FÉDER, João. Auditoria Operacional. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, Santa Catarina, n.4, p. 5-7, nov/dez.1988.

_____, João. Auditoria Operacional. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v.21,n.4, p. 13-53, out/dez.1996.

FERLIE, E. *et al.* **The new public management in action**.Oxford, Oxford University Press, 1996.

FERRAZ, J. A. R. *et al.* Etapas dos trabalhos. In: ENCONTRO DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2., 2005, Recife:TCE/PE, 2005. 1 CD-ROM.

_____. Melhoria de Desempenho. In: OFICINA DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 1., 2004, Recife:TCE/PE, 2004. 1 CD-ROM.

FIGUEIREDO, Carlos Mauricio *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, p.261-272.

FONTE, Eliane Maria Monteiro. **Pesquisa Social e Políticas Públicas: os usos (e desusos) da pesquisa avaliativa** . In:INTERNATIONAL FORUM ON THE SOCIAL SCIENCE – POLICY. Organizado pela UNESCO, 2006, Buenos Aires.16f.Mimeografado.

FRANÇA, Junia Lessa; VASCONCELOS, Ana Cristina de .**Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. 7ed. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2004. 242p.

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

GRANJEIRO, J.Wilson. **Administração pública**. 11ª ed. Brasília: Vestcon, 2004.

GREINER, John M. In: BOUCKAERT, Geet na HALACHMI, Arie. **Organizational performance and measurement in the public sector**.London: quorum Books, 1996.

GUIMARAES, Tomas de Aquino. **A nova administração pública e a abordagem da competência**. Revista de Administração Pública (RAP), Rio de Janeiro, FGV, 34(3), p.125-40, Mai./Jun. 2000.

HALLER, E.J.; BROWN R. E.; CLEMENTS, R.L. **Avaliação de desempenho operacional** : estabelecimento de uma auditoria operacional. EUA: Price Waterhouse, 1985.150p.

INTOSAI. **Código de ética e normas de auditoria**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005a (Série Traduções nº 10).

_____. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional da INTOSAI**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005b.

JOBIM, Nelson. O controle exercido pelo Tribunal de contas na visão judicial. In: **CONGRESSO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL**. 23, 2005, Gramado.

JUND, Sergio Lopes Filho. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002.

KETTL, Donald F. **A revolução global: reforma da administração do setor público**. in. Reforma do Estado e administração pública gerencial, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

LIMA, Dagomar Henriques. **Avaliação de programas e responsabilização dos agentes públicos pelo resultado da ação governamental: o papel do Tribunal de Contas da União**. In: TCU – Tribunal de Contas da União. **Prêmio Serzedello Corrêa** : monografias vencedoras: 2005. p. 45-73.

LIMA JUNIOR, Olavo Brasil. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 2, p. 5-28, abr./jun. 1998.

MARINI, Caio. **Gestão pública: o debate contemporâneo**. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2003. 104 p.

MATOS, Juliana M. O. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco: caminhos para sua institucionalização** 2006. 158f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Coordenação de Ciências Sociais, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

MEYER, John W., ROWAN, Brian. **Institucionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony**, in Powell, Walter W., Di Maggio, Paul (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: University of Chicago Press.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. Auditoria operacional versus auditoria operacional: uma ampliação do escopo da auditoria tradicional. **Revista do Tribunal de Contas**, Brasília, v.32, n.88, abr/jun. 2001

_____. Roberto Sérgio do. Auditoria como instrumento de Controle e de avaliação das organizações: estudo de Caso envolvendo o fundo de recuperação do estado do espírito santo (FUNRES) com base na auditoria operacional. **Revista do Tribunal de Contas**, Brasília, v.33, n.92, abr/jun. 2002

NORONHA, Maridel Piloto de. **A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo**. In: *Congresso Internacional del*

CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.8. Panamá, 28-31 out. 2003.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. **Auditorias de desempenho**. Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 26, p. 64-74, abr./2004.

O'DONNELL, Guillermo. **Democracia delegativa?** Novos Estudos, S. Paulo: Cebrap, n. 31, p. 25-40, out. 1991.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Silva. **Auditoria operacional sob a ótica da eficácia – A relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal**. Trabalho apresentado no XVI congresso brasileiro de contabilidade, Goiânia, 15 a 20 de outubro de 2000

OSBORN, David & Gaebler, Ted. **Reinventando o governo**. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6ª edição. Brasília, MH Comunicação, 1995.

PERNAMBUCO. **Lei complementar n.º 049, de 31 de janeiro de 2003**. Dispõe sobre as áreas de atuação, a estrutura e o funcionamento do Poder Executivo, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.alep.gov.br>>. Acesso em: 18 jul. 2006.

PERNAMBUCO. Secretaria de Ciência, tecnologia e Meio Ambiente. **Contrato de gestão**, Recife, 2004.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de auditoria de desempenho operacional**: Companhia Pernambucana do Meio Ambiente - CPRH. Recife: TCE/PE, 2003.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Avaliação do Programa Leite de Pernambuco**. Resumo de Auditoria Operacional, Recife: TCE/PE, 2004a.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Projeto CERDS – Plano de Ação 2004**. Recife, 2004b.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Portaria Nº. 147/2004** – criando o grupo de trabalho para implantação e o desenvolvimento da auditoria de natureza operacional – ANOP, Recife, DOE 06/04/2004, 2004c.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório do 1º monitoramento da auditoria de natureza operacional**: Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos - CPRH. Recife: TCE/PE, 2004d.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Avaliação do Programa Estadual de Alfabetização**. Resumo de Auditoria Operacional, Recife: TCE/PE, 2005a.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Avaliação do Programa de Merenda Escolar em Pernambuco**. Resumo de Auditoria Operacional, Recife: TCE/PE, 2005b.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Avaliação do Programa de Saúde Ambiental - PSA**. Resumo de Auditoria Operacional, Recife: TCE/PE, 2005c.

PERNAMBUCO.Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC nº 002/2005** de 12 de janeiro de 2005. Dispõe sobre a Auditoria de Natureza Operacional - ANOP Recife, 2005d.

PERNAMBUCO.Tribunal de Contas do Estado. **Relatório do 2º monitoramento da auditoria de natureza operacional**: Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos - CPRH. Recife: TCE/PE, 2006.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, M.V.V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

POLLITT, Christopher *et al.* **Performance or Compliance? Performance Audit and Public management in Five Countries**. Oxford: Oxford University Press: Addison-Wesley. 1999.

POWER, M. **The Audit Society: Rituals of Verification**. Oxford: Oxford University Press. 1997

REIDER, Harry R. **The complete guide to operational auditing**. New York, John Wiley, 1993.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A função de Auditoria Operacional na avaliação de controle de Entidades Governamentais. **Revista do Tribunal de Contas da União**. v. 44, abr./jun. 1990.

SILVA OLIVEIRA, Luiz Carlos. Auditoria operacional sob a ótica da eficácia – A relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2002, Goiânia. 2002, p. 14-36

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2001.

VILLAS, Marcio Martins. Auditoria Operacional em Entidades Governamentais. Brasília, **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, 21(44), abr/jun. 1990.

APÊNDICES

APÊNDICE “A”: ROTEIRO DE ENTREVISTA COM TÉCNICOS DO TCE/PE

APÊNDICE “B”: ROTEIRO DE ENTREVISTA COM GESTORES E TÉCNICOS DA CPRH

APÊNDICE “C”: RELAÇÃO DOS ENTREVISTADOS: TÉCNICOS DO TCE/PE E GESTORES E TÉCNICOS DA CPRH

APÊNDICE “D”: RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PROPOSTAS À CPRH PELO TCE/PE

APÊNDICE “E”: SITUAÇÃO ANALÍTICA DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DO TCE/PE

APÊNDICE A**ROTEIRO DE ENTREVISTA COM TÉCNICOS DO TCE/PE**

- 1) O TCE/PE iniciou seus trabalhos de auditoria operacional através da modalidade de auditoria de desempenho operacional (PRORURAL E CPRH).O que levou a priorizar essa modalidade?
- 2) Como se deu a escolha das primeiras entidades auditadas? Quais os critérios utilizados?
- 3) A auditoria operacional tem um formato diferenciado em relação à auditoria tradicional assim, como se deu a abordagem dos gestores na auditoria piloto do PRORURAL ?
- 4) Os técnicos do TCE/PE que fizeram a auditoria operacional na CPRH, não conheciam a instituição, como se deu esse processo?
- 5) Como foi a receptividade da realização desse tipo de auditoria pela CPRH? Os servidores contatados tinham algum conhecimento acerca desse tipo de auditoria?
- 6) Foram aplicadas técnicas de auditoria operacional na auditoria da CPRH?
() Sim () Não
- 7) Em caso positivo, quais?
- 8) Como vc avalia a participação/interesse dos servidores das entidades durante a aplicação das técnicas de auditoria operacional, e quais os resultados obtidos pela equipe?
- 9) Como são definidas as questões a serem abordadas em cada auditoria?
- 10)Na definição das questões de auditoria da CPRH vocês observaram existência de algum instrumento de planejamento utilizado pela agência, para conciliar os objetivos do trabalho com os interesses da entidade?
- 11)Qual sua opinião sobre os “achados” apontados pela equipe técnica no relatório de auditoria de desempenho operacional da CPRH?
- 12)Na elaboração das recomendações do relatório quais foram os critérios observados?
- 13)Qual sua percepção sobre a receptividade das recomendações pelos gerentes da CPRH? E pelos técnicos?
- 14)Foram identificadas dificuldades para a implantação das recomendações propostas?
() Sim () Não

- 15) Em caso positivo, quais?
- 16) Qual o encaminhamento dentro do TCE/PE dos resultados do relatório da auditoria operacional
- 17) A auditoria operacional no momento que analisa cumprimento das metas previstas (a legalidade analisa o cumprimento das leis); identificação das causas de práticas antieconômicas e ineficientes (a legalidade olha danos ao erário), não possui um viés da auditoria de conformidade? Explique
- 18) Como você avalia os resultados da auditoria operacional para o processo de gestão da CPRH?

APÊNDICE B**ROTEIRO DE ENTREVISTA COM GESTORES E TÉCNICOS DA CPRH**

- 1) O que efetivamente mudou na CPRH com a Lei Complementar Estadual nº. 49 de 31.01/2003?E quais os impactos desta mudança na atuação do CPRH?
- 2) O Sr possuía algum conhecimento sobre auditoria operacional?
() Sim () Não
- 3) O Sr. identifica alguma diferença entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional?
() Sim () Não
- 4) Em caso positivo, o Sr. percebe alguma vantagem na auditoria operacional?
- 5) Era do seu conhecimento que o TCE/PE realizava esse tipo de auditoria ?
() Sim () Não
- 6) Qual a sua opinião sobre a sistemática adotada para esse tipo de auditoria (as técnicas aplicadas, procedimentos) ?
- 7) A Agência já havia passado anteriormente por algum tipo de avaliação como essa ? Comentar.
- 8) Como o Sr. avalia a pertinência das recomendações dos relatórios emitidos pelo TCE/PE?
- 9) Qual a opinião sobre os “achados” (fragilidades/inconsistências) apontados pela equipe técnica? Refletiram as deficiências da agência?
- 10)Em que medida as recomendações feita pelo TCE/PE foram implementadas?
- 11)No que tange as recomendações que foram implementadas, quais os resultados práticos da implementação destas recomendações ?
- 12)Quando o primeiro monitoramento foi concluído as expectativas corresponderam ao que o Sr. esperava do trabalho?
() Sim () Não
- 13)Explique porque:
- 14)Como foram recebidas as recomendações da auditoria pelos gerentes e demais servidores?
- 15)Em relação às recomendações proposta pelo relatório de auditoria do TCE/PE houve alguma dificuldade para a sua implementação ? Quais?

16)A operacionalização/implementação das recomendações propostas pelo TCE/PE trouxe algum tipo de transtornos, dificuldades ou prejuízos para os trabalhos dos servidores, ou mesmo algum prejuízo para a agência (financeiro,humano,material)?

17)Qual a avaliação que o Sr. faz da contribuição da auditoria operacional para o desempenho da gestão da CPRH?

APÊNDICE C

RELAÇÃO DOS ENTREVISTADOS: TÉCNICOS DO TCE/PE E GESTORES E TÉCNICOS DA CPRH

CPRH	
Tito Lívio de Barros e Souza	Diretor Presidente
Geraldo Miranda	Diretor de Controle Ambiental
Ângela Freitas	Coordenadora Técnica
Waldecy Farias	Supervisor de Resíduos Sólidos Urbanos
Ângela Pontes	Supervisora de Licenciamento
Nadnajna Oliveira Chaves	Chefe de Gabinete da Presidência
Francisca Maria Silva	Analista em Desenvolvimento Ambiental

TCE/PE	
Lídia Maria Lopes	Auditora das Contas Públicas e Gerente do Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco da Redução da Desigualdade Social - CERDS)
João Antônio Robalinho Ferraz	Técnico de Auditoria das Contas Públicas e membro do grupo ANOP
Clarissa Cabral D. de Barros	Técnico de Auditoria das Contas Públicas
Emerson Souza de Carvalho	Técnico de Auditoria das Contas Públicas e membro do grupo ANOP
Jose Felix Rodrigues Filho	Técnico de Auditoria das C. Públicas

APÊNDICE D

RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PROPOSTAS À CPRH PELO TCE/PE

As recomendações estão assinaladas com o símbolo □ e as sugestões com o símbolo ▲.

Sistema de Controle de Processos - SCP

- 6.1.1.1. Disponibilizar login para os funcionários da Companhia que ainda não têm acesso ao sistema;
- 6.1.1.2. Reforçar a capacitação dos usuários que utilizam o sistema e dos que necessitam de informações gerenciais. Os gestores deverão definir no âmbito dos seus setores os responsáveis pelas tramitações eletrônicas dos processos;
- 6.1.1.3. Recomendar às gerências e unidades envolvidas nos processos de licenciamento a efetiva utilização do sistema e formalizar, através de normatização interna, a obrigatoriedade institucional do uso do SCP;
- 6.1.1.4. Recomendar às gerências e chefias a inclusão dos despachos e pareceres técnicos no sistema SCP para serem tramitados eletronicamente, combinado com normatização interna;
- 6.1.1.5. Implementar rotina para que várias denúncias comuns à mesma infração possam ser cadastradas na base de dados do SCP com o mesmo “Nome da Solicitação” e “Título”, havendo também um elo entre estas;
- 6.1.1.6. Incluir campo que permita a operadora da CAD, ao final do processo de apuração, registrar o resultado da denúncia;
- 6.1.1.7. Retirar dos usuários que detêm a rotina “alterar tramitação” no SCP a possibilidade de modificar as (excluir, incluir e alterar) tramitações eletrônicas de outros setores. Sugere-se que essa possibilidade seja prerrogativa dos usuários classificados como Master no SCP;
- 6.1.1.8. Criar rotinas que possibilitem o registro de processos resultantes de autos de infração, evitando simulação de denúncias no sistema;
- 6.1.1.9. Incluir uma nova opção que registre o encaminhamento para atender aos casos de tramitações de ofícios e cartas que têm como destino final as diretorias, gerências ou unidades;
- 6.1.1.10. Substituir a chave (CPF/CNPJ) que bloqueia a inclusão de vários empreendimentos e solicitações relacionados ao mesmo requerente. Sugere-se a utilização do “endereço” como referência para chaveamento;
- 6.1.1.11. Corrigir no SCP o erro na visualização dos arquivos (*.doc) que são anexados ao sistema através da opção “Pareceres” na rotina de controle de processo;
- 6.1.1.12. Corrigir a consulta “Despachos de Tramitações” para os usuários cadastrados em “Consultar Processos”, desvinculando as tabelas das funções citadas;
- 6.1.1.13. Corrigir a rotina de elaboração dos relatórios existentes no sistema, vinculando as tipologias às suas subtipologias;
- 6.1.1.14. Agregar às opções já existentes a consulta por “localidade” (por cidade), “período de tempo”, “tipologia” e “setor”, bem como outros dados que se fizerem necessários junto aos relatórios fornecidos pelo sistema;
- 6.1.1.15. Excluir dos relatórios predefinidos pelo sistema que fazem menção a licenciamento a consulta por “denúncia”, por não haver qualquer relacionamento com a natureza do assunto licenciamento;
- 6.1.1.16. Incluir rotina que possibilite aos gestores a extração automática de quaisquer informações constantes na base de dados do sistema, no formato “DBF” para facilitar o manuseio das informações através de ACCESS ou EXCEL. O acesso proposto se restringe apenas à extração desses, e não a alteração dos registros existentes no sistema;

- 6.1.1.17. Solicitar à empresa STAFF a elaboração de relatório gerencial que forneça automaticamente todos os indicadores de desempenhos criados pelo CPMO; e
- 6.1.1.18. Racionalizar a tela do usuário, excluindo os caminhos padrões apresentados no SCP. Sugere-se a inclusão de um menu de escolha do setor a quem se deseja tramitar eletronicamente. A regra de negócio estabelecida pela CPRH referente à restrição das tramitações das unidades da Companhia serão respeitadas. As unidades só poderão tramitar eletronicamente para as gerências a que estão subordinadas.

Processo de Licenciamento de Aterros Sanitários

- 6.1.2.1. Eliminar as atividades de vistorias realizadas regularmente pela CPRH, provocadas por solicitações das prefeituras para avaliar os locais de instalação dos aterros sanitários;
- ▲ 6.1.2.2. Elaborar e disponibilizar para consulta um cadastro de técnicos disponíveis no mercado que poderiam realizar a vistoria prévia do local pretendido pela prefeitura. Criar pré-requisitos mínimos para inclusão do profissional no cadastro;
- 6.1.2.3. Eliminar a entrada de processos com documentação básica incompleta. O pedido de licença somente deve tramitar fisicamente e eletronicamente pelo Protocolo quando estando com a documentação completa. Definir com a unidade quais os documentos que são imprescindíveis para tramitação. A *figura 11* do item 3.2.2. do relatório sugere um modelo de rotina para esta fase;
- ▲ 6.1.2.4. Criar grupo permanente de trabalho para análise dos projetos de aterros sanitários, com rodízio de seis em seis meses entre os componentes. Por sugestão dos participante do MPd-(2), o grupo deverá ser composto por: geólogo, hidrólogo, biólogo, engenheiro civil ou sanitaria e sociólogo;
- 6.1.2.5. Expedir os ofícios de solicitação de documentação técnica básica ou complementar através da GRU, visando a agilizar as atividades da unidade, conforme proposta constante na *figura 13* do item 3.2.2. do relatório;
- 6.1.2.6. Realizar as visitas técnicas para licenciamento após documentação básica estar completa, evitando desperdício de tempo dos técnicos da unidade, conforme exposto na *figura 13* do item 3.2.2. do relatório;
- 6.1.2.7. Organizar e arquivar os processos que retornam à GLI para emissão das licenças por tipologia, visando a facilitar os trabalhos de análise dos pareceres técnicos efetuados pela gerência. Esta recomendação apresenta-se na *figura 14* do item 3.2.2. do relatório referente à fase de EMISSÃO DA LICENÇA;
- 6.1.2.8. Modificar a nomenclatura da guia de pagamento para “Informativo de Pagamento”, ajustando a real função atribuída à esta, e arquivá-lo no SEL a título de comprovação do resgate da licença;
- 6.1.2.9. Emitir mais uma via do recibo (4ª via) para anexar ao processo, nos casos de pagamentos efetuados diretamente na CPRH. Para os pagamentos realizados via banco, anexar cópia autenticada do comprovante bancário de pagamento ou DOC emitido em favor da Companhia;
- 6.1.2.10. Enviar a 3ª via da licença diretamente à URSE para arquivamento junto aos controles internos;
- ▲ 6.1.2.11. Sugerir aos órgãos responsáveis pelo financiamento de projetos de sistema de esgotamento sanitário a exigibilidade da Licença Prévia como pré-requisito para liberação dos recursos, substituindo a simples apresentação do protocolo referente ao pedido de licenciamento. Esta mudança trará mais segurança aos agentes financiadores; e
- 6.1.2.12. Elaborar material didático para orientar, via mala direta e site das prefeituras interessadas, a implantação de aterro sanitário, contendo as seguintes informações e documentos: Termo de Referência, orientações, fontes de financiamento, ICMS ecológico, legislação, procedimentos, cadastro de profissionais disponível no mercado para vistoria da área. Sugere-se que seja feito

contato junto à AMUPE, envolvendo-a neste processo de orientação como parceira da CPRH.

6.1.3. Apuração das Denúncias

- 6.1.3.1. Vide as recomendações apresentadas nos achados (c) e (d) do item 3.1.3. do relatório;
- 6.1.3.2. Cobrar maior rigor na elaboração dos pareceres e no preenchimento dos formulários, por parte dos técnicos, de forma a tornar claro o resultado da apuração; e
- 6.1.3.3. Agilizar o processo de apuração de denúncias, visando a uma maior efetividade em sua atuação perante a sociedade.

Fonte: (TCE/PE,2003: 61-63)

APÊNDICE E

SITUAÇÃO ANALÍTICA DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DO TCE/PE NA CPRH

1º Monitoramento

Recomendações Decisão TC n° 0861/03	Situação	Recomendações Decisão TC n° 0861/03	Situação
7.1.1.1.	Implementada	7.1.1.18.	Implementada
7.1.1.2.	Implementada	7.1.2.1.	Implementada
7.1.1.3.	Em implementação	7.1.2.2.	Implementada
7.1.1.4.	Em implementação	7.1.2.3.	Implementada
7.1.1.5.	Implementada	7.1.2.4.	Implementada
7.1.1.6.	Implementada	7.1.2.5.	Implementada
7.1.1.7.	Implementada	7.1.2.6.	Implementada
7.1.1.8.	Não implementada	7.1.2.7.	Implementada
7.1.1.9.	Implementada	7.1.2.8.	Implementada
7.1.1.10.	Implementada	7.1.2.9.	Implementada
7.1.1.11.	Em implementação	7.1.2.10.	Implementada
7.1.1.12.	Implementada	7.1.2.12.	Implementada
7.1.1.13.	Implementada	7.1.3.1.	Em implementação
7.1.1.14.	Implementada	7.1.3.2.	Em implementação
7.1.1.15.	Implementada	7.1.3.3.	Em implementação
7.1.1.16.	Implementada	7.1.4.1.	Em implementação
7.1.1.17.	Em implementação		

2º Monitoramento

7.1.1.3.	Em implementação	7.1.3.1.	Em implementação
7.1.1.4.	Em implementação	7.1.3.2.	Em implementação
7.1.1.8.	Em implementação	7.1.3.3.	Em implementação
7.1.1.11.	Implementada	7.1.4.1.	Em implementação
7.1.1.17.	Em implementação		

Fonte: (TCE/PE,2006:21)