

**CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO
ESCOLA DO PARLAMENTO**

**PÓS-GRADUAÇÃO LATO *SENSU*
“LEGISLATIVO E DEMOCRACIA NO BRASIL”**

FERNANDO FERNANDES CLEMENTE

AUDITORIAS OPERACIONAIS:

Uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

São Paulo
2017

**CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO
ESCOLA DO PARLAMENTO**

**PÓS-GRADUAÇÃO LATO *SENSU*
“LEGISLATIVO E DEMOCRACIA NO BRASIL”**

FERNANDO FERNANDES CLEMENTE

AUDITORIAS OPERACIONAIS:

Uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Monografia apresentada à Escola do Parlamento da Câmara Municipal de São Paulo como requisito parcial para aprovação no curso de Pós-Graduação Lato Sensu “Legislativo e Democracia no Brasil”

Orientadora:

Prof^a Maria do Carmo Meirelles Toledo Cruz

São Paulo
2017

**CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO
ESCOLA DO PARLAMENTO**

**PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
“LEGISLATIVO E DEMOCRACIA NO BRASIL”**

FERNANDO FERNANDES CLEMENTE

AUDITORIAS OPERACIONAIS:

Uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Média da avaliação da banca examinadora.

Nota Final:

São Paulo,de de 2017

ORIENTADORA: Maria do Carmo Meirelles Toledo Cruz

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE AUTORAL E AUTORIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO

Eu, Fernando Fernandes Clemente, declaro ser o autor desta Monografia apresentada à Escola do Parlamento da Câmara Municipal de São Paulo para o Curso de Pós-Graduação “Legislativo e Democracia no Brasil” e que qualquer assistência recebida em sua preparação está divulgada no interior da mesma. Declaro também que citei todas as fontes das quais obtive dados, ideias ou palavras, usando diretamente aspas (“ “) ou parafrazeando, sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravações ou quaisquer outros tipos. Declaro por fim, que este trabalho poderá ser publicado por órgãos de interesse público. Declaro que o presente trabalho está de acordo com a Lei 5.988 de 14/12/1973, Lei de proteção intelectual, e que recebi da Instituição, bem como de seus professores, a orientação correta para assim proceder. Em ambos os casos responsabilizo-me exclusivamente por quaisquer irregularidades.

São Paulo, 12 de janeiro de 2017.

Fernando Fernandes Clemente

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Escola do Parlamento por oferecer as condições básicas para realização deste trabalho, em especial à coordenação, a todos os professores do curso e aos funcionários do SINDILEX.

Um agradecimento especial à professora e orientadora Maria do Carmo Meirelles Toledo Cruz por toda a dedicação, contribuição que ofereceu durante o curso, além da confiança depositada em mim. Fico feliz pela oportunidade de desenvolver esse trabalho em parceria com você.

A minha família por ser a principal base de educação que recebi, a qual eu agradeço muito. Ao meu pai Miguel por estar sempre disposto a ajudar, e por me cobrar a ser e a fazer o melhor a cada dia. A minha mãe Marlene por se dispor a tudo para me fazer feliz, e apoiar as minhas decisões. A minha irmã gêmea Ana Cristina por ser uma pessoa incrível, a qual não teriam palavras para descrever.

Agradeço ao João Roberto do TCM-SP pela entrevista e ao Flávio Toledo Jr. do TCE-SP pela conversa a respeito do tema tratado no presente trabalho.

Agradeço aos colegas do curso, que sempre promoveram bons momentos de aprendizado, com ótimas discussões e muito companheirismo.

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar a atuação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP) no que se refere à realização das Auditorias Operacionais (AOs). A pesquisa apresentou os conceitos e o histórico relacionados ao assunto, destacando sua importância no que se refere ao fortalecimento da *accountability* e no aprimoramento da gestão pública. A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica e a análise das auditorias operacionais do TCM-SP por meio dos dados e informações obtidos pela Ouvidoria do órgão, além de análise de informações disponíveis no Portal do TCM-SP. Em conjunto, foram feitas entrevistas com funcionários do TCM-SP e do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), com foco em compreender como são desenvolvidas as AOs. Dessa maneira, verificou-se que as discussões a respeito da fiscalização operacional foram ampliadas nos últimos anos, no entanto, o tema carece de estudos mais aprofundados e seu desenvolvimento é recente e ainda está sendo consolidado no TCM-SP. Assim, identificou-se que o desafio atual da fiscalização operacional no TCM-SP está relacionado à necessidade de desenvolver estudos e capacitações na área, para consolidar os conhecimentos relativos ao tema e efetivar sua prática. Outro desafio, muito discutido atualmente, é o de promover a fiscalização preventiva e concomitante dos programas e ações do Poder Executivo a fim de promover o caráter colaborativo do controle, tendo como principal objetivo prevenir possíveis problemas que afetem a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade das atividades públicas. Tal medida poderá possibilitar o fortalecimento de uma relação colaborativa entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, bem como estimular a criação de instrumentos de gestão capazes de produzir e gerar informações suficientes para realização de bons trabalhos, que ofereçam informações independentes e objetivas, capazes de apoiar a tomada de decisão de atores sociais em uma relação de *accountability*. Acredita-se que o aprimoramento da fiscalização operacional, por meio da realização de auditorias operacionais, além de ser essencial no controle do gasto público, deve ser capaz de promover e incentivar boas práticas de gestão, tendo como foco o atendimento aos interesses do cidadão por meio do fortalecimento das instituições democráticas.

Palavras-Chave: Auditoria Operacional; Tribunal de Contas; *Accountability*.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the performance of the Audit Court of the Municipality of São Paulo (TCM-SP) in the operational audits (AOs). The research presented the concepts and historic related with the subject, emphasizing its importance in the strengthening of the accountability and the improvement of the public management. The methodology used was the bibliographic review and analysis of the operational audits of TCM-SP, through data and information obtained by the Ombudsman's Office, in addition to the analysis of information available on the TCM-SP Portal. Together, it was also developed interviews with employees of TCM-SP and with the Court of Accounts of the State of São Paulo (TCE-SP), focusing on understand how the AOs have been developed. In this way, it was verified that the discussions of the operational audit have been expanded in recent years, however, the topic needs further studies and its development is recent and is still being consolidated in the TCM-SP. It was identified that the current challenge of operational audit in TCM-SP is related to the need to develop studies and trainings in the area, to consolidate the knowledge related to the topic and to effect its practice. Another challenge, much discussed, is to promote the preventive and concomitant supervision of the programs and actions of the Executive Power in order to promote the collaborative nature of control, with the main objective of preventing possible problems that affect the economy, and the effectiveness of public activities. Such a measure should enable the strengthening of a collaborative relationship between the Legislative and the Executive, as well as stimulate the creation of results management tools and generate sufficient information for the performance of good, independent and objective works in a relationship of accountability. It is believed that the improvement of operational supervision, through the performance of operational audits, besides being essential in the control of public spending, is capable of promoting and encouraging good management practices, focusing on or serving the interests of the citizen by means of strengthening of democratic institutions.

Keywords: Operacional Audit; Court of Accounts; Accountability

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Conjunto de Auditorias	24
Figura 2 - Diagrama de Insumo-Produto	31
Figura 3- Ciclo da AO	35

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 - Tabela dos 4 E's.....	32
Tabela 2 - Classificação das AOs conforme Intosai.....	33
Tabela 3 - Classificação das AOs conforme GAO	33
Tabela 4 - Classificação das AOs conforme Barzelay	34

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Acórdãos de Processos de AO e de Regularidade (1996 a 2016).....	47
---	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AE – Auditoria de Economicidade e Eficiência
AEF – Auditoria de Eficácia
AI – Auditoria Integrada
AO - Auditoria Operacional
Atricon – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CGM – Controladoria Geral do Município
CMTC – Companhia Municipal de Transportes Coletivos
DIMA – Departamento de Inspeção Municipal de Alimentos
EFS – Entidade Fiscalizadora Superior
GAO – *Government Accountability Office*
Intosai – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAI – Lei de Acesso a Informação
LOMSP – Lei Orgânica do Município de São Paulo
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
Olacefs – Organização Latino-Americana e do Caribe das Organizações Superiores de Auditoria
PPA – Plano Plurianual
RAF – Relatório Anual de Fiscalização
SEMDET - Secretaria Municipal do Desenvolvimento Econômico e do Trabalho
SEMPA – Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão
SEPROG – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo
SMA – Secretaria Municipal de Abastecimento
SMADS – Secretaria Municipal de Assistência e Desenvolvimento Social
SMS – Secretaria Municipal de Serviços
SMVA – Secretaria Municipal do Verde e Meio Ambiente
TCE-BA – Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCE-PR – Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE-SP – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
TCM-SP – Tribunal de Contas do Município de São Paulo
TCU – Tribunal de Contas da União
TIC-s – Tecnologias da Informação e Comunicação
UBS – Unidade Básica de Saúde

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. HISTÓRICO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO	17
2. CONCEITOS DE AUDITORIA	22
3. A AUDITORIA OPERACIONAL.....	26
3.1 Conceitos.....	26
3.2 Objetivos da Auditoria Operacional.....	28
3.3 Principais distinções entre Auditoria Operacional e Auditoria de Regularidade	29
3.4 Critérios ou Dimensões de Análise	31
3.5 Classificação das auditorias operacionais	32
3.6 Ciclo da Auditoria Operacional.....	34
4. AUDITORIA OPERACIONAL E ACCOUNTABILITY	39
5. METODOLOGIA	43
6. A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO	45
6.1 Análise da reposta oferecida pela Ouvidoria.....	45
6.2 Análise do dados e informações no Portal do TCM-SP	46
6.3 Análise dos Relatórios Anuais de Fiscalização	49
6.4. Análise Comparativa	51
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
8. REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

Conforme estabelece a Lei Orgânica do Município de São Paulo (LOMSP) compete ao Tribunal de Contas do Município (TCM-SP) auxiliar a Câmara Municipal no exercício do controle externo (art.48), fiscalizando e controlando os atos do Poder Executivo e da Administração Indireta, acompanhando sua gestão e seu resultado operacional (art. 14 inciso XV e XVIII) por meio da realização de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional, (art. 48 inciso IV), essa última, que será o foco deste trabalho.

Com objetivo de compreender como é exercida a fiscalização operacional pelo Tribunal de Contas do Município sobre a Administração Pública municipal, considerando sua importância no que se refere ao fortalecimento da *accountability*¹ e no aprimoramento da gestão pública, o presente trabalho tratou de analisar o tema da Auditoria Operacional (AO) no setor público, apresentando seus conceitos e examinando, através de pesquisa bibliográfica, documental e entrevistas, aquelas realizadas pelo TCM-SP, com intuito de verificar como o assunto vem sendo abordado pelo órgão, quais foram os avanços dos últimos anos e os desafios a serem enfrentados.

A auditoria operacional constitui-se uma ferramenta essencial para uma boa administração, afinal, essa auditoria ultrapassa a fronteira dos aspectos financeiros, contábeis, orçamentários e patrimoniais, incluindo em sua análise as dimensões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (ARAÚJO, 2008).

Filho (2016) destaca que a auditoria operacional atua dentro de um enfoque multidisciplinar, no qual, para realização de sua análise, é possível a utilização de estratégias e técnicas metodológicas das mais diversas áreas do conhecimento, como por exemplo: da medicina, da economia, do meio ambiente, da tecnologia da informação, além das áreas já tradicionais (contabilidade, finanças e administração).

A auditoria operacional perpassa o campo de conhecimento da área contábil-financeira, podendo ser empregada em qualquer área profissional, de acordo com suas especificidades e particularidades.

¹ *Accountability* será tratado aqui como à obrigação daqueles que assumiram responsabilidades públicas, de informar e demonstrar a quem lhes delegou essas responsabilidades, que administrou e controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues. Além disso, devido às especificidades das relações e dos contextos sócio-políticos atuais e suas instituições democráticas, a *accountability* envolve também as condições que estimulam que sua prática esteja voltada ao atendimento das necessidades dos cidadãos e da consecução do interesse público, bem como o conjunto de instrumentos capazes de garantir boas práticas democráticas (TCU, 2012; CAMPOS, 1993; ALVES; HOMERIN, 2016).

O objetivo da auditoria operacional no setor público, de acordo com Gonçalves (1993), é realizar estudos amplos que visam informar a sociedade e aos setores competentes, incluindo a própria Administração Pública e o Poder Legislativo, a respeito da qualidade do desempenho das instituições públicas e dos programas governamentais, assinalando os fatores restritivos e condicionantes que interferem na consecução da economicidade, eficiência e eficácia, oferecendo sugestões.

Ainda que os debates a respeito da auditoria operacional tenham surgido nos anos de 1970, o tema ganhou destaque no Brasil com a promulgação da Constituição de 1988 (CF/88) que instituiu em seus arts. 70 e 71 como uma das competências do Congresso Nacional, bem como dos órgãos de controle externo e interno, a realização da fiscalização, não apenas contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, mas também operacional.

Essa mudança contribuiu para que houvesse alteração na forma de atuação, não apenas do TCU, mas também dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, afinal, conforme estabelecido pelo art. 75 da CF/88 as normas relativas ao controle externo e interno em âmbito federal, também se aplicam no que couber aos Estados e Municípios. Assim órgãos de controle externo, bem como de controle interno a exemplo das Controladorias, passaram a atuar não somente na verificação da regularidade², mas também na verificação do desempenho operacional (economicidade e eficiência) e na avaliação das ações governamentais (eficácia e efetividade), podendo analisar, por exemplo, se administração adquiriu seus insumos obedecendo aos parâmetros de qualidade e menor custo (economicidade); se os insumos foram bem utilizados e no momento certo, sem que ocorressem desperdícios (eficiência); se as metas estabelecidas foram alcançadas (eficácia); se das ações desenvolvidas resultaram o impacto desejado (efetividade).

A auditoria operacional, também pode ser considerada um instrumento de *accountability*, na medida em que amplia a forma de exercício da fiscalização sobre a Administração Pública fortalecendo a responsabilidade de supervisão por parte dos órgãos de controle e exigindo maior responsabilização e prestação de contas por parte dos agentes públicos.

Contudo, apesar da relevância do tema, o assunto ainda possui uma bibliografia escassa. Conforme explica Araújo (2008) a literatura referente a esse assunto é bastante reduzida e muitas vezes não é aprofundada, não havendo sequer uniformidade conceitual. De

² Entende-se por verificação da regularidade a realização de auditorias de regularidade, que são aquelas que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

acordo com Matos (2009) estudos na área justificam-se pela escassa literatura em língua portuguesa e pelo vasto campo de estudo que o tema proporciona. Pollitt (2008) afirma que, como ramo de conhecimento, a auditoria operacional é recente e tem sido negligenciada se comparada a outras áreas de estudo relacionadas à administração pública. Quando o assunto aborda as auditorias operacionais do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP) não foram identificados através da pesquisa realizada, estudos acadêmicos que tratem do tema.

Com isso, sem a pretensão de abarcar todo o assunto relacionado às auditorias operacionais, o presente trabalho buscou apresentar alguns conceitos relativos ao tema, focando-se na seguinte pergunta: O que é auditoria operacional e qual a sua importância para gestão pública?

Além disso, o presente estudo buscou analisar como essa fiscalização é realizada pelo TCM-SP, buscando identificar:

- (1) O número e as características das auditorias operacionais que foram realizadas pelo TCM-SP desde 1996.
- (2) A forma como a fiscalização operacional é tratada nos relatórios anuais de fiscalização (RAF).

Ressalta-se que havia a pretensão em analisar as auditorias operacionais desde 1988, mas não foi possível identificar essas auditorias no *site* do TCM-SP, e no pedido de informação realizado ao órgão. Assim o período da pesquisa é a partir de 1996.

Esta monografia está estruturada em capítulos, dos quais o primeiro capítulo apresenta um breve histórico da auditoria operacional no setor público brasileiro.

No segundo capítulo são apresentados conceitos relativos à auditoria e no terceiro capítulo são apresentando os conceitos relativos à auditoria operacional, focando-se em apresentar seus objetivos, diferenças em relação às auditorias de regularidade, critérios e dimensões de análise, classificação e processos/ciclo.

No quarto capítulo, efetuou-se um debate em relação à auditoria operacional e a *accountability*, buscando enaltecer a importância dessa auditoria operacional como um instrumento de *accountability* na medida em que as auditorias operacionais são mecanismos de verificação do desempenho dos órgãos e agentes públicos, sendo, portanto, mecanismo de prestação de contas e responsabilização quanto ao desempenho e resultados operacionais alcançados.

No quinto capítulo é apresentada a metodologia utilizada no trabalho e no sexto capítulo, a análise acerca: a) da resposta de solicitação de informação à Ouvidoria; b) da

análise dos dados e informações disponíveis do Portal do TCM-SP; c) comparativa entre as duas análises, objetivando apresentar os resultados e as conclusões alcançadas. Por fim são apresentadas algumas considerações finais com os desafios a serem enfrentados.

1. HISTÓRICO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO

A auditoria operacional no setor público surgiu no mesmo período em que as democracias ocidentais realizavam reformas na administração pública - movimento conhecido como “*New Public Management*”³ -. Nesse sentido, a reforma da administração pública e o surgimento de uma auditoria que avalie a economicidade, eficiência e efetividade, parecem estar relacionados (POLLITT, 2008 apud Matos 2006).

Conforme explica Araújo (2008) os primeiros trabalhos relacionados à auditoria operacional em âmbito governamental foram realizados pela U.S. *Government Accountability Office* (GAO)⁴ nos Estados Unidos, todavia, seu processo de sistematização como ramo da auditoria acontece a partir dos anos 1970, quando em 1971, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)⁵ realiza o VII Congresso da Intosai, considerado um dos marcos iniciais da auditoria operacional.

A Intosai em face da tendência crescente no que se refere à ampliação do universo de exame da auditoria contábil, aprovou o conceito de “auditoria integral” ou “integrada”, que envolve a auditoria contábil, administrativa e programática⁶, que buscava ampliar a análise da auditoria contábil tradicional, em face das limitações das informações financeiras.

Conforme explica Gonçalves (1993):

As auditorias então implementadas restringiam-se aos aspectos financeiros e orçamentários, pautando-se os exames à legalidade das despesas e legitimidade dos atos administrativos. Com o tempo, essa forma de atuação passou a ser muito questionada. Não bastava à sociedade saber apenas que os recursos oriundos dos impostos haviam sido aplicados na conformidade dos regulamentos e normas de

³ “A partir do final da década de 1970, tiveram início os primeiros ensaios de reforma do aparelho estatal promovidos na Grã-Bretanha pela então Primeira Ministra Margareth Thatcher, bem como nos Estados Unidos da América, no âmbito de governos municipais no Estado da Califórnia que viriam a influenciar diversos países nas décadas subsequentes em direção ao que ficou conhecida como “Nova Gestão Pública” (*New Public Management*). Os esforços estiveram centrados na gestão por resultados, no aumento de eficiência e eficácia da máquina pública, na visão de cidadão-cliente, na publicização de serviços e atividades com incremento da regulação, no uso massivo de tecnologia da informação e comunicação, e no aprimoramento da gestão de pessoas, em especial os sistemas de incentivos [...] Os governos da Austrália e da Nova Zelândia, influenciados pelas iniciativas britânica e estadunidense, também iniciaram reformas em seus aparelhos estatais. As mudanças promovidas por esses quatro países formam uma espécie de “núcleo duro” da doutrina que veio a se estabelecer como *New Public Management*” (ALVES & HOMERIN, 2016 p.21).

⁴ A GAO é uma agência governamental ligada ao Congresso Federal dos Estados Unidos que tem como objetivo garantir a *accountability* do Governo Federal.

⁵ A Intosai é uma organização internacional não-governamental sem fins lucrativos, com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas que atua no desenvolvimento e na transferência de conhecimentos relativos a auditoria governamental para diversos países do mundo. Em outras palavras é uma entidade que promove o intercâmbio de experiências e informações sobre a auditoria governamental. A Intosai conta hoje com 189 membros, entre os quais o Tribunal de Contas da União (TCU) (MATOS, 2009).

⁶ A auditoria contábil envolve a análise da adequação das informações apresentadas nas demonstrações contábeis, e dos aspectos relacionados à obediência as leis e regulamentos. A auditoria administrativa busca analisar aspectos relacionados à economicidade e eficiência na aplicação dos recursos. A auditoria programática visa verificar o atingimento dos resultados propostos por programas governamentais (TCU, 2012).

administração financeira, exigia-se o aprofundamento da análise de modo a permitir a avaliação dos resultados advindos da ação governamental (GONÇALVES, 1993, p.4).

Araújo (2008) explana a respeito de como surgiu à auditoria operacional:

A auditoria operacional surgiu da necessidade de melhorar a qualidade dos relatórios apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da gestão privada e pública, em face das limitações das informações financeiras. Essa necessidade foi suprida com a aplicação de procedimentos auditoriais, de modo a avaliar o desempenho operacional de uma organização no que tange à economicidade, à eficiência, à eficácia, mediante a revisão dos processos administrativo-operacional (ARAÚJO, 2008 p.45).

No setor governamental brasileiro já se discutia desde 1982, ainda que de forma embrionárias, a respeito da auditoria operacional, quando o Tribunal de Contas da União (TCU) atento às diretrizes do IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, instituiu através da portaria nº 199 de 1982, a auditoria programática, com características semelhantes às da auditoria operacional (ARAÚJO, 2008).

Contudo, foi com a promulgação da CF/88 que a auditoria operacional ganhou maior destaque através da preconização dos arts. 70, 71 e 75 que incluíram a fiscalização operacional como uma das competências do controle externo exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do TCU. Essa inclusão na Carta Magna ampliou a área de atuação do TCU, bem como dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, que passaram a ter incluídos em seu rol de atuação a competência de auditar o aspecto operacional da gestão pública.

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...] Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

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

[...] Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (BRASIL, 1988, grifos meu).

Até então, o TCU era limitado à realização da fiscalização financeira e orçamentária, conforme destaca a Constituição de 1969 (Emenda Constitucional Nº1, de 14 de outubro de 1969) vigente durante o período do Regime Militar:

Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituídos por lei.

Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos (BRASIL, 1969, grifos meu).

Sendo assim, percebe-se que a Constituição inovou, quando tratou de incluir entre as competências do controle externo e interno de cada poder, a fiscalização operacional.

Conforme explicam Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) a Constituição de 1988 redefiniu as instituições do Estado Brasileiro, ajustando-as a uma nova conjuntura democrática. Com relação aos Tribunais de Contas a Carta de 1988 alterou sua estrutura institucional estabelecendo três principais mudanças, com destaque para a institucionalização da auditoria operacional⁷.

Lima (2007) também aborda o tema, quando trata da inclusão feita na CF/88 no que se refere à fiscalização operacional.

Trata-se de uma importante inovação da Carta de 1988. Corresponde a introdução das modernas técnicas de auditoria de programas, buscando avaliar a efetividade da gestão pública. Esse singular vocábulo, quando integrado ao texto constitucional, legitimou e desencadeou profundas alterações nos métodos de atuação das Cortes de Contas brasileiras, sob a liderança e inspiração do TCU. Assim, desde a promulgação da nova Constituição, os Tribunais de Contas passaram a atuar, com significativos resultados, em áreas de enorme relevância, tais como auditorias de natureza operacional, auditoria de sistemas informatizados da administração pública, auditorias ambientais, entre outras. A auditoria de natureza operacional permite a avaliação sistemática de políticas, programas, projetos, atividades e sistemas governamentais ou de órgãos e unidades jurisdicionados ao Tribunal de Contas, dividindo-se em duas modalidades: auditoria de desempenho operacional e auditoria de avaliação de programa (LIMA, 2007 p.28-29).

⁷ As outras duas principais mudanças foram: a alteração das regras de indicação da alta Corte do Tribunal de Contas que deixou de ser em sua maioria do Poder Executivo e passou a ser do Poder Legislativo e; a atribuição dos Tribunais de Contas de responder a denúncias da população (LOUREIRO, MARCO; MORAES, 2009).

Em âmbito municipal, objeto de estudo desta monografia, a Lei Orgânica do Município de São Paulo (LOMSP) promulgada em 1990, instituiu que:

Art. 47 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno dos Poderes Executivo e Legislativo.

Art. 48 - O controle externo, a cargo da Câmara Municipal, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, ao qual compete:

[...] IV - realizar, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo e Executivo e nas demais entidades referidas no inciso II, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, por iniciativa própria e, ainda, quando forem solicitadas (SÃO PAULO, 1990, grifos meu).

É importante destacar a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU) que contribuiu para divulgação e disseminação de conhecimentos a respeito do tema para diversos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, inclusive no TCM-SP, durante os anos 1990.

O TCU desenvolveu em 1996 projetos relacionados ao desenvolvimento de técnicas de auditoria operacional e à avaliação de programas públicos, que resultaram também na publicação do Manual de Auditoria de Desempenho em 1998, manual esse que foi atualizado em 2000 para Manual de Auditoria de Natureza Operacional, e finalmente em 2010 para Manual de Auditoria Operacional. Além disso, durante esse processo foi criada em 2001 a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG⁸) que contribuiu para realização de trabalhos na área.

O TCU foi responsável por coordenar um processo realização de eventos e capacitações, bem como coordenou a realização de auditorias operacionais em âmbito nacional, que contaram com a participação de Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, incluído o próprio TCM-SP.

Durante esse período, em 1998, no Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS (Incosai) que ocorreu em Montevideu, decidiu-se por apoiar o desenvolvimento de diretrizes e normas para realização das auditorias operacionais de âmbito internacional. Diretrizes essas que foram publicadas pela Intosai em 2004, e que contaram com esforços conjuntos de membros dos Comitês integrados por EFSs de diversos

⁸ As principais atribuições da SEPROG são: a) avaliar programas de governo de abrangência nacional ou regional mediante a realização de Auditorias de Natureza Operacional; b) desenvolver e disseminar métodos, técnicas e padrões de Auditoria Operacional; c) prestar apoio técnico para as Secretaria de Controle Externo (SECEX); d) acompanhar e consolidar os resultados do monitoramento das avaliações de programas.

países⁹. Em 2005 o Tribunal de Contas do Estado da Bahia publicou o documento traduzido para a língua portuguesa, intitulado “Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional”.

Diante desses acontecimentos, o assunto ganhou destaque no TCM-SP, no entanto, o tema ainda carece de desenvolvimento institucional. Considera-se que o processo de implementação das auditorias operacionais em âmbito municipal ocorreu de forma morosa, devido aos seguintes aspectos: a) a ausência de conhecimentos sistematizados a respeito do assunto até 1998 quando da publicação do Manual de Auditoria de Desempenho do TCU; b) o fato desse tipo de fiscalização ser não periódica, ou seja, depende da viabilidade, conforme o caso específico; c) o número insuficiente de eventos e capacitações que tratassem do tema no órgão; d) baixo número de publicações em manuais e revistas, bem como estudos desenvolvidos pela Escola de Contas, que tratassem do assunto.

Contudo, é possível perceber que, obstante aos avanços dos últimos anos, o tema apresenta diversos desafios a serem enfrentados para os próximos anos.

Por fim, é possível afirmar que o tema da auditoria operacional necessita ser mais bem estudado e debatido em âmbito acadêmico e governamental, pois possui um vasto campo de pesquisa a ser explorado, não estando suas práticas consolidadas nos órgãos públicos brasileiros.

⁹ Os países foram: Antígua e Barbuda; Arábia Saudita; Argentina; Austrália; Áustria; Azerbaijão; Brasil; Camarões; Canadá; Costa Rica; Dinamarca; Egito; Eslováquia; Estados Unidos; Filipinas; Índia; Japão; Lituânia; Namíbia; Noruega; Portugal; Reino Unido; Samoa; Suécia; Tonga; Tunísia; Ucrânia e Uruguai (TCE-BA, 2005).

2. CONCEITOS DE AUDITORIA

Conforme explica Matos (2009 p.9) “a origem da auditoria, como função estatal, remonta o século XIV, antes mesmo do surgimento das modernas formas de governo democrático”.

De acordo com Araújo (2008) o termo auditoria origina-se do latim *audire*, “ouvir”, e faz referência a forma de se obter informações de certa pessoa/organização, a respeito de atividade que ela desempenhe.

O termo *audire* foi traduzido para o inglês *auditing*, para fazer referência ao “conjunto de procedimentos técnicos para revisão de registros contábeis” (ARAÚJO, 2008, p.15).

Atualmente prevalece o entendimento em seu sentido amplo, que compreende auditoria como uma “ação independente de se confrontar uma determinada condição com um critério preestabelecido, que se configura como a situação ideal, para que se possa opinar ou comentar a respeito” (ARAÚJO, 2008, p. 15). Em outras palavras, a auditoria é “a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria” (ARAÚJO, 2008, p. 15).

Há diversas interpretações para o termo auditoria. Para o TCU a auditoria é um:

processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual os critérios aplicáveis são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (TCU, 2012, p.5).

De acordo com o Escritório do Auditor-Geral do Canadá (apud ARAÚJO, 2008) a auditoria é a verificação de como a prática da *accountability* está sendo cumprida, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões a respeito de como essa relação está sendo cumprida.

O presente trabalho não tem como objetivo esgotar a discussão a respeito dessa matéria, mas sim, apresentar as definições de auditoria, com intuito classificar e sistematizar o conteúdo e facilitar a compreensão das auditorias operacionais.

Sendo assim, buscou-se apresentar a classificação da auditoria de forma resumida, e optou-se por utilizar a classificação de Araújo (2008):

a) Quanto ao campo de atuação

a1. Auditoria Governamental

É a auditoria voltada para o acompanhamento de ações realizadas por órgãos e entidades governamentais, que compõem a administração pública direta e indireta dos três

poderes e das três esferas de governo, no caso brasileiro. Normalmente são realizadas por entidades superiores de fiscalização, tanto no âmbito do controle externo, a exemplo os Tribunais de Contas, como no âmbito do controle interno, a exemplo das Controladorias ou outros órgãos de controle.

a2. Auditoria Privada

É a auditoria realizada no âmbito das entidades privadas, ou seja, aquelas que objetivam lucro. Podem ser auditorias internas ou externas.

b) Quanto à forma de realização

b1. Auditoria Interna

É a auditoria realizada por profissionais vinculados a entidade auditada. Normalmente reporta-se a presidência da organização e são realizadas por órgãos de assessoramento.

b2. Auditoria Externa

É a auditoria realizada por profissionais não vinculados à entidade auditada, ou seja, é aquela auditoria realizada por entidade estranha, àquela auditada. Pode ser também conceituada como auditoria independente.

c) Quanto ao objetivo dos trabalhos

c1. Auditoria Contábil ou Financeira

É aquela que objetiva emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis em relação à legislação pertinente, os princípios e as normas de contabilidade aplicáveis.

c2. Auditoria Operacional

É a auditoria que tem como objetivo examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e seus resultados, com intuito de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (Araújo, 2008; TCU, 2012). Pode ser dividida entre auditoria de economicidade e eficiência e auditoria de avaliação de programas. Será detalhada no capítulo seguinte.

c3. Auditoria Integrada

Também conhecida como auditoria de amplo escopo (*comprehensive audit*) integra a auditoria contábil e a auditoria de operacional.

É possível visualizar a classificação da auditoria quanto ao objetivo dos trabalhos, conforme figura abaixo:

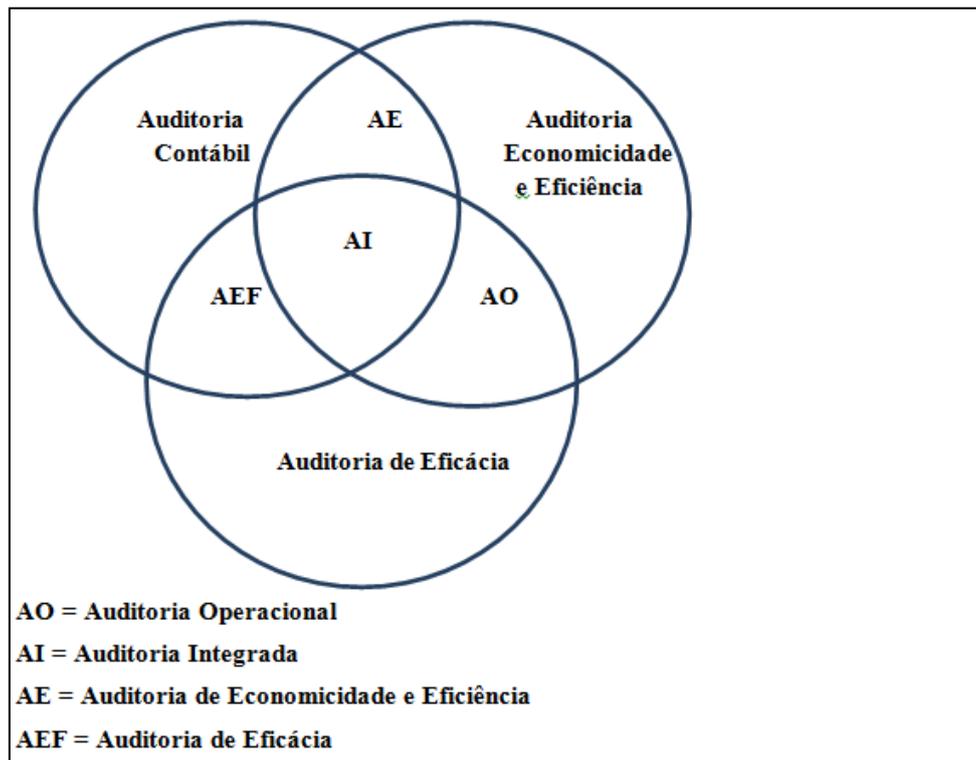


Figura 1 - Conjunto de Auditorias
 Fonte: Araújo, 2008.

De acordo com a figura é possível verificar que a auditoria operacional necessita de informações contábeis e financeiras para serem realizadas. A auditoria operacional abarca, portanto, a auditoria de eficácia e economicidade e eficiência, enquanto que a realização da auditoria contábil juntamente com a auditoria operacional dá origem à auditoria integrada (ARAÚJO, 2008).

d) Outras classificações

d1. Auditoria de Conformidade

É aquela que tem como objetivo realizar:

“o exame da legalidade e legitimidade dos atos de gestão em relação aos padrões normativos expressos em normas técnicas ou jurídicas e regulamentos aplicáveis, bem como em relação a disposições de cláusulas de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres” (TCU, 2012, p.5).

A auditoria de conformidade é aquela que visa verificar a conformidade dos atos de gestão em relação aos padrões normativos preestabelecidos em um contrato, por exemplo, buscando avaliar o cumprimento de suas cláusulas.

d2. Auditoria de Regularidade

É aquela que tem como objetivo “examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial” (TCU, 2012, p. 5). Essa auditoria compõem as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Segundo a Intosai, a auditoria de regularidade (*regularity audit*) compreende auditoria financeira (contábil), auditoria de controles internos (auditoria interna) e auditoria da legalidade de atos administrativos (auditoria de conformidade).

3. A AUDITORIA OPERACIONAL

3.1 Conceitos

Conforme explicam Araújo (2008) e Matos (2009) a auditoria operacional, possui diversos sinônimos como “auditoria de desempenho”; “auditoria de gestão”; “auditoria de resultados e avaliação de programas”; “auditoria abrangente”; “auditoria administrativa”; “auditoria gerencial”; “auditoria não-financeira”; entre outros. Neste trabalho será utilizado principalmente o termo “auditoria operacional”.

A definição de auditoria operacional, de acordo com a INTOSAI 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 (TCE-BA, 2005 p.15).

O TCU em seu Manual de Auditoria Operacional traz a seguinte definição para auditoria operacional, considerando-a:

O exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise (TCU, 2010, p.11).

É possível perceber que na definição da Intosai fala-se em eficiência, eficácia e economia (economicidade). Já a definição do TCU traz consigo o termo efetividade, que diz respeito aos impactos gerados por determinada atividade, projeto, programa ou organização governamental, destacando a possibilidade de que cada critério seja analisado de forma separada ou conjunta, em uma mesma auditoria. Nesse sentido, o TCU destaca que a auditoria operacional poderá analisar aspectos relacionados à economicidade (qualidade dos serviços e custo-benefício); eficiência (desempenho operacional), eficácia (atingimento das metas preestabelecidas) e efetividade (impactos gerados).

Araújo (2008) diz que auditoria operacional é

o conjunto de procedimentos aplicados, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se eles foram realizados em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade. Portanto, o auditor ao executar uma auditoria operacional, deverá emitir um relatório apresentando seus comentários sobre se a administração adquiriu seus insumos com qualidade e ao menor custo, se eles foram bem utilizados e no tempo certo, se os resultados propostos foram alcançados, assim como

comentários sobre o impacto ocasionado pelo uso desses insumos (ARAÚJO, 2008, p. 31).

Araújo traz uma definição parecida com as anteriormente citadas, abordando a possibilidade da auditoria operacional verificar aspectos relacionados à qualidade e menor custo (economicidade), utilização correta dos insumos (eficiência), atingimento das metas e verificação dos resultados alcançados (eficácia) e verificação do impacto ocasionado (efetividade).

A Organização Latino-Americana e do Caribe das Organizações Superiores de Auditoria (Olacefs¹⁰), em seu manual de auditoria governamental, apresenta a seguinte definição para auditoria operacional:

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones, identificando y revisando profundamente aquellas áreas consideradas como críticas, efectuando con la finalidad de: a) verificarlas y evaluarlas; b) establecer y aymentar el grado de eficiencia, efectividad y economia de su planificación, organización, dirección y control interno; c) informar sobre los hallazgos significativos resultantes, presentando comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras; y d) determinar el cumplimiento con las disposiciones legales relacionadas (Araújo, 2008 p. 35).

De acordo com a Olacefs a auditoria operacional é um exame objetivo, sistemático e profissional das operações de uma organização, buscando identificar seus pontos críticos, com a finalidade de melhorar seu grau de eficiência, efetividade e economia, e apresentar comentários, conclusões e recomendações e com intuito de gerar melhorias.

O Escritório de *Accountability* Governamental dos Estados Unidos (GAO) afirma que a auditoria operacional é:

um exame objetivo e sistemático de evidências, com o fim de proporcionar uma avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função governamental, no sentido de fornecer informações para melhorar a *accountability* pública e facilitar o processo de tomada de decisões pelos envolvidos na responsabilidade de supervisionar ou iniciar ações corretivas.
As auditorias operacionais abrangem a auditoria de economicidade, a de eficiência e a de programas (ARAÚJO, 2008, p.35-36).

De acordo com a GAO, a auditoria operacional busca analisar o desempenho de uma organização, programa, atividade ou função, em relação aos critérios de economicidade, eficiência e eficácia, destacando a importância da auditoria, também no processo de melhoria

¹⁰ A Olacefs é uma organização internacional autônoma pertencente a um dos sete grupos regionais da INTOSAI, criada em 1963 através do Congresso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras (CLADEFS), e que surgiu da necessidade de um fórum para troca de conhecimentos relacionados à fiscalização e controle governamental, entre os países da América Latina.

da *accountability*, decorrente de sua capacidade de fortalecer a responsabilidade de supervisionar as ações governamentais e também de iniciar ações corretivas.

De acordo com França (2012) a auditoria operacional:

é um instrumento que permite que os contribuintes, financiadores, legisladores, executivos, cidadãos e meios de comunicação obtenham respostas sobre a execução e os resultados das atividades governamentais. A auditoria de operacional também fornece respostas a perguntas como: é possível aplicar os recursos públicos de uma maneira melhor? Ou, a forma com que o orçamento público é aplicado é a que agrega maior valor para o cidadão? (FRANÇA, 2012, p. 12).

Conforme esse autor a auditoria é um instrumento que permite aos cidadãos, legisladores, financiadores, entre outros, avaliar os resultados das atividades governamentais e assim, tomarem decisões quanto ações a serem tomadas, tanto no sentido de pressionar o governo ou a Administração Pública por melhorias, quanto por decidir onde investir e onde não investir, entre outras.

Sendo assim, diante das conceituações apresentadas, o presente trabalho optou por utilizar o conceito de AO que a define como a ação independente que visa verificar se os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, de determinada atividade, projeto, programa ou organização governamental, foram obedecidos numa relação de *accountability*, emitindo comentários e sugestões pertinentes, tendo como base um relatório de auditoria. Em outras palavras, a auditoria operacional tem como objetivo verificar se determinada atividade, projeto, programa ou organização governamental fez a coisa certa (eficácia), da melhor forma possível (eficiente) da forma mais econômica (economicidade), gerando impactos positivos a médio e longo prazo (efetividade).

3.2 Objetivos da Auditoria Operacional

Com relação aos objetivos da Auditoria Operacional, as Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI (TCE-BA,2005) afirmam o seguinte:

A auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar:

- (a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- (b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e

(c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos (TCE-BA, 2005 p.15). (grifos meus)

Além disso, a Intosai (TCE-BA, 2005) destaca que:

A legitimidade e a confiança são valores essenciais para todas as atividades da Administração, e a auditoria operacional pode contribuir para fortalecer esses valores, apresentando informação pública e confiável sobre a economia, a eficiência e a eficácia dos programas governamentais.

Percebe-se que a auditoria operacional, tem como objetivo verificar como e se a administração desempenhou suas atividades de acordo com os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, sendo, portanto, um instrumento de prestação de contas de organizações e agentes públicos, que tem a capacidade de trazer à tona informações relevantes, que podem fortalecer a confiança dos cidadãos em relação à atuação da administração, bem como sua legitimidade, sendo um importante instrumento de *accountability*, assim como podem servir como instrumento na busca de melhorias na gestão.

Um ponto importante a ser destacado, conforme explica Alves e Homerin (2016) é que os órgãos de controle nunca devem desviar o foco do controle da razão que consubstancia a existência do Estado: o atendimento às necessidades dos cidadãos, da forma mais eficiente e com a melhor qualidade possível, e que, portanto, “não se deve fazer uso de ferramentas de controle e gestão como mero cumprimento de ritos” (ALVES; HOMERIN, 2016, p. 13).

Para esses autores é necessário fortalecer o papel preventivo do Tribunal, atuando na correção de rotas para o alcance de resultados mais efetivos. Apontam para o desafio principal dos órgãos de controle em fortalecer a postura colaborativa do controle, com intuito de transpor o viés acusatório atrelado à concepção tradicional de controle.

Nesse sentido, a realização das auditorias operacionais deve ter como principal objetivo contribuir para garantir o atendimento das necessidades do cidadão, tendo como base a busca pela melhoria da gestão pública e dos serviços prestados, focando-se em no exercício de um controle capaz de promover e incentivar boas práticas de gestão, inclusive à inovação, tendo, portanto um caráter colaborativo, ao invés de um caráter punitivo.

3.3 Principais distinções entre Auditoria Operacional e Auditoria de Regularidade

A principal característica que distingue a auditoria operacional da auditoria de regularidade é o fato de que, por possuírem um escopo amplo de análise, elas possuem maior

flexibilidade na escolha do objeto e de seus métodos de investigação, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, ao contrário das auditorias de regularidade que adotam padrões relativamente fixos.

Enquanto a auditoria de regularidade possui raízes nas auditorias contábeis do setor privado, aplica normas relativamente fixas, possui critérios formalizados e está sujeita a expectativas e requisitos específicos, a auditoria operacional tem suas raízes na necessidade de análises independentes e de amplo escopo acerca da economia, da eficiência e da eficácia dos programas e organismos da Administração, suas análises são efetuadas em caráter não-periódico e é flexível quanto aos objetos de fiscalização, aos métodos e aos critérios de fiscalização (TCE-BA, 2005, p. 16).

Conforme explica Oliveira (2008, p.4)

A auditoria operacional concentra-se nas áreas críticas ou de alto risco, e também naquelas em que o controle interno é menos atuante. Uma das maiores diferenças em relação à auditoria tradicional está no fato de não apenas apurar os efeitos, mas as causas que originaram as perdas e prejuízos, e oferecer informações ou sugestões, no formato de recomendações, com vistas ao aperfeiçoamento da administração pública. Os Tribunais de Contas, assim, devem se preocupar não somente com as regularidades das contas públicas, enfocando apenas os aspectos legal, orçamentário, contábil, financeiro e patrimonial, mas também confrontar a execução dos planos, normas e métodos com os objetivos da entidade auditada, visando avaliar o seu desempenho e os resultados obtidos.

Outro entendimento é apresentado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP):

Em relação às demais áreas, a fiscalização operacional apresenta características próprias que as distinguem do que se denomina fiscalização tradicional. Enquanto a tradicional é baseada na verificação da conformidade de determinados procedimentos com critérios/padrões/parâmetros preestabelecidos visando à responsabilização; a operacional tenta medir os efeitos de determinados procedimentos, para suscitar um debate sobre melhorias possíveis, ou seja: tem sentido prospectivo, indo além da mera constatação de uma discrepância entre situação encontrada/ condição e critério/padrão/parâmetro, devendo identificar causas e apontar as soluções possíveis para o problema (TCE, 2016, p.54).

Conforme explicam os manuais e estudos relacionados ao tema, é possível perceber que a auditoria operacional, pela sua natureza, é mais aberta a julgamentos e interpretações, diferente da auditoria de regularidade, onde as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre os demonstrativos financeiros, ou sobre a conformidade com a lei. Nesse sentido os relatórios de auditoria operacional são mais analíticos e argumentativos. (TCU, 2010). Além disso, as auditorias operacionais utilizam-se de metodologias e técnicas das mais diversas áreas do conhecimento, por exemplo, uma auditoria pode querer analisar aspectos relacionados a eficiência de um determinado sistema

de informação/software (TIC-s¹¹) utilizado por um órgão público para realização de suas atividades, ou mesmo querer examinar aspectos relacionados a eficácia de um programa governamental voltado a preservação do meio-ambiente. Para realização de ambas auditorias, pode-se exigir dos auditores conhecimentos específicos na área.

3.4 Critérios ou Dimensões de Análise

Os critérios básicos de auditoria operacionais são: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, conforme explicitado no diagrama abaixo (Figura 2):



Figura 2 - Diagrama de Insumo-Produto

Fonte: TCU, 2010.

No diagrama é possível verificar a relação entre as dimensões, bem como seu processo, que inicia no estabelecimento de compromissos, segue para o processo de aquisição de insumos para consecução desses objetivos, execução da ação de produzir ou prestar bens e serviços, e por fim analisar os resultados atingidos.

O TCU (2012) apresenta as definições de cada critério de análise, conforme apresentado no Quadro 1:

¹¹ Tecnologias da Informação e Comunicação

Economicidade	Eficiência	Eficácia	Efetividade
Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.	Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.	Grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.	Relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados). Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que poderiam ser razoavelmente atribuídas às ações do programa avaliado. Diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos a médio e longo prazo.

Quadro 1 - Tabela dos 4 E's

Fonte: TCU (2012)

Contudo o TCU (2010) destaca que além das dimensões principais destacadas, é possível que outras dimensões de desempenho sejam analisadas, como por exemplo, a equidade, a sustentabilidade, a boa governança, a boa prática administrativa, a geração de valor público, entre outros¹².

3.5 Classificação das auditorias operacionais

De acordo com a INTOSAI (apud MATOS, 2009), as auditorias operacionais podem ser classificadas quanto a seu enfoque, perspectiva ou centro de atenção, conforme apresentado no Quadro 2:

¹² Ver TCU, 2010, p.12.

Variações da Auditoria Operacional		Características
Enfoque	Orientado a resultados	Avalia o desempenho obtido ou os resultados alcançados. Relaciona desempenho com metas, objetivos, regulamentações ou outros critérios estabelecidos. Pode necessitar do auxílio de especialistas para identificar critérios. As recomendações tentam eliminar desvios das normas e dos critérios. Enfoca normas (critérios).
	Orientado a problemas	Verifica e analisa problemas, sem referir-se a critérios já estabelecidos. Formula hipóteses e identifica as causas e conseqüências dos problemas. Fornece informações sobre os problemas e como enfrentá-los. Pode gerar propostas de modificação de leis, regulamentações e da estrutura da organização. Enfoca análises.
Perspectiva	Descendente	Concentra-se nos requisitos, intenções, objetivos e expectativas da Administração e do Poder Legislativo.
	Ascendente	Concentra-se na gestão dos serviços, nos tempos de espera e em outros temas orientados para o "cliente" (cidadão).
Centro de atenção	<i>Accountability</i>	Forma juízos sobre como os responsáveis têm alcançado as metas ou outros requisitos. Averigua quem está equivocado (semelhante à conformidade).
	Causa dos problemas	Procura compreender e explicar as observações reais efetuadas durante a auditoria. Analisa os fatores que causaram os problemas e debate as medidas necessários para evitá-los.

Tabela 2 - Classificação das AOs conforme Intosai
Fonte: MATOS, 2009.

Conforme a GAO (apud MATOS, 2009) as auditorias operacionais dividem-se em avaliação de processos, avaliação de resultados, avaliação de impacto e avaliação de custo-benefício. Esta tipificação está apresentada no Quadro 3:

Tipo de avaliação	Foco do trabalho
Avaliação de processos	Avalia o grau em que um programa está funcionando na forma desejada, se as atividades atendem os requisitos legais e regulamentares, o desenho do programa, as normas profissionais ou as expectativas dos clientes?
Avaliação de resultados	Avalia o grau em que um programa alcança seus objetivos. Concentra-se nos produtos e resultados, inclusive efeitos involuntários, para julgar a eficácia do programa ou até mesmo qualidade e perspectivas dos clientes. Pode incluir a análise dos processos dos programas, para compreender seus resultados.
Avaliação de impacto	Avalia a influência do programa. Compara os resultados do programa com o que poderia ter ocorrido sem ele. Utilizado quando fatores externos influenciam os resultados de um programa, para destacar qual sua real contribuição.
Avaliação de custo-benefício e de custo-eficácia	Compara os produtos ou resultados com os recursos alocados. Análise custo-eficácia avalia o custo para atingir um objetivo ou meta do programa, identificando alternativas menos onerosas. Análise custo-benefício identifica todos os custos e todos os benefícios de um programa.

Tabela 3 - Classificação das AOs conforme GAO
Fonte: MATOS, 2009.

De acordo com Barzelay (2002 apud Matos, 2009), há outra forma de classificação apresentada no Quadro 4.

Tipo	Foco do Trabalho
Auditoria de eficiência	Identifica oportunidades de diminuir o custo orçamentário para a produção dos resultados. Analisa aspectos das funções, dos processos e dos elementos do programa.
Auditoria de efetividade de programa	Avaliar o impacto das políticas públicas e a efetividade do programa. Analisa elementos pontuais do programa, como, por exemplo, a qualidade do serviço.
Auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho	Avalia se o auditado tem capacidade de gerenciar processos e programas de maneira eficiente e efetiva, por meio da análise da estrutura e dos procedimentos do órgão.
Auditoria de informações de desempenho	Testa a precisão da informação não-financeira oferecida pela organização. Formula parecer sobre a veracidade das informações prestadas às instâncias superiores
Avaliação de risco	Identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes. Voltada para o futuro (possibilidades), não precisa avaliar a efetividade do programa.
Revisão da melhor prática de gestão	Identifica os métodos e procedimentos responsáveis pelos resultados positivos. Formula normas específicas para a melhor prática de gestão e revela o desempenho relativo dos setores participantes
Revisão geral da gestão	Avalia a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais. Avalia organizações e não programas. Pode buscar causas para problemas ou sucessos.

Tabela 4 - Classificação das AOs conforme Barzelay
Fonte: MATOS, 2009.

Diante das caracterizações apresentadas, o presente trabalho corrobora com a definição de Lima (2007) e Araújo (2008) que separam as auditorias operacionais entre auditorias de desempenho e auditorias de avaliação de programas, sendo que a primeira busca analisar aspectos relacionados à economicidade e eficiência, enquanto a segunda busca analisar aspectos relacionados à eficácia e efetividade.

3.6 Ciclo da Auditoria Operacional

Conforme O TCU (2010) avalia que existem diversas etapas na realização da auditoria operacional e criou uma representação do ciclo da auditoria operacional que está representado na Figura 3:

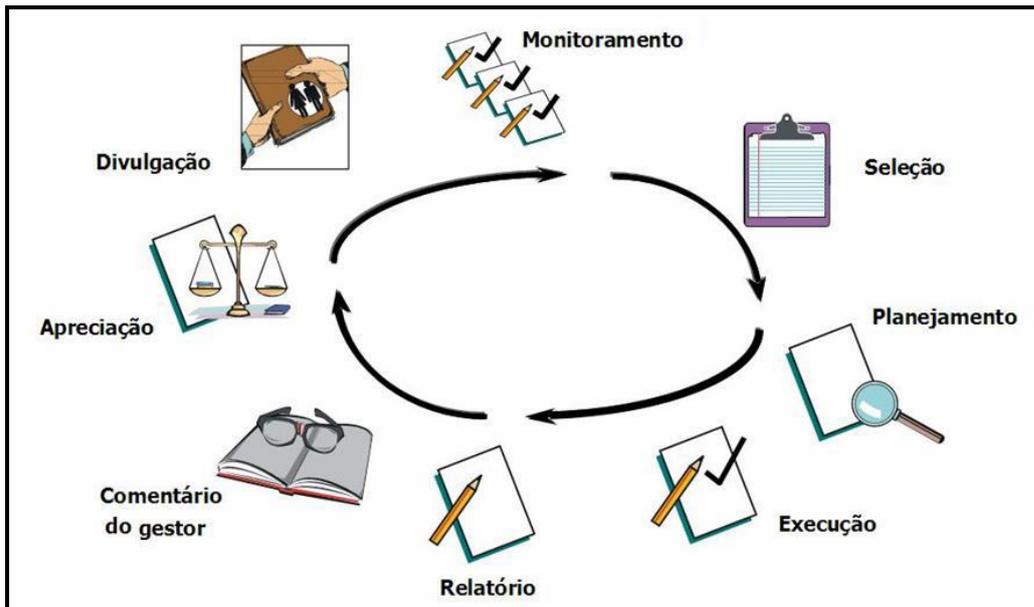


Figura 3- Ciclo da AO
 Fonte: TCU, 2010, p. 11

Conforme é possível verificar na imagem, o ciclo inicia com a seleção da proposta e termina com o monitoramento.

a) Seleção da proposta

É o primeiro estágio do ciclo, onde se define um objeto que ofereça oportunidade para realização de uma auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da Administração Pública.

Conforme TCU, os critérios de seleção são:

- Agregação de valor - capacidade de a ação de controle contribuir para avaliação e a melhoria da gestão pública ou para produção de novos conhecimentos necessários à atividade de controle externo;
- Materialidade - volume de recursos envolvidos;
- Relevância - aspecto ou fato considerado importante, em geral no contexto do objetivo delineado, ainda que não seja material ou economicamente significativo;
- Vulnerabilidade - situação que pode estar associada à ocorrência de eventos adversos (risco). (TCU, 2012 p.8)

Durante o processo de seleção de proposta, tendo como base os critérios mencionados, sugere-se a realização de levantamentos com objetivo de adquirir informações quanto a possibilidade de fiscalização e realização da auditoria. O levantamento pode ser de escopo amplo, quando visa realizar uma análise geral do objeto a ser estudado, ou pode ser de escopo restrito, quando seu objeto deve ser analisado em específico.¹³

¹³ Ver TCU, 2010 p. 17-19.

b) Planejamento:

De acordo com o TCU o planejamento consiste nas seguintes atividades:

a) análise preliminar do objeto de auditoria; b) definição do objetivo e escopo da auditoria; c) especificação dos critérios de auditoria; d) elaboração da matriz de planejamento; e) validação da matriz de planejamento; f) elaboração de instrumentos de coleta de dados; g) teste-piloto; h) elaboração do projeto de auditoria (TCU, 2010 p.21).

O planejamento é essencial para garantir a realização de uma auditoria de qualidade, devendo oferecer um claro senso de direção do trabalho, e que leve em consideração seus custos e tempestividade.

Podem ser utilizadas técnicas para realização do planejamento, a exemplo da análise SWOT, Diagrama de Verificação de Risco, Análise Stakeholders, entre outros¹⁴.

c) Execução:

É a fase da fiscalização na qual a equipe utiliza as fontes de informação e aplica os procedimentos previstos na fase de planejamento em busca de evidências para fundamentar as conclusões.

De acordo com o TCU (2010, p.35) as principais atividades realizadas durante a execução são:

“a) desenvolvimento dos trabalhos de campo; b) análise dos dados coletados; c) elaboração da matriz de achados; d) validação da matriz de achados.”

A Matriz de achados é um método de elaboração e apresentação dos achados que apresentam a discrepância entre uma situação existente e o critério utilizado. São situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo e devem ser usadas para responder as perguntas da auditoria. De acordo com o TCU (2010) o achado deve conter como atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é) causa (razão do desvio), e efeito (consequência da situação encontrada).

Os achados devem ser fundamentados com base nas evidências que são informações obtidas durante a ação de controle, que respalda o exame técnico e a conclusão do relatório. As evidências podem ser classificadas como física, documental, testemunhal e analítica, devendo ter como atributos: confiabilidade, relevância, suficiência e validade¹⁵.

d) Relatório:

¹⁴ Ver TCU, 2010 p.25 e MATOS, 2009 p. 27-29.

¹⁵ Ver detalhes do processo de execução em TCU, 2010 p.35-42.

O relatório é o principal produto da auditoria. Para sua realização é necessário o cumprimento de determinados critérios, sendo eles: clareza, convicção, concisão, exatidão, relevância, tempestividade, objetividade e completude.

Além disso, o relatório deverá possuir padrões, contendo: Introdução, visão geral, capítulos, subcapítulos, análise dos comentários dos gestores, conclusão e proposta de encaminhamento¹⁶.

e) Comentário do Gestor e Apreciação:

Depois de elaborado o relatório, ele deverá ser encaminhado aos gestores auditados, para que tenham a oportunidade de examinar o relatório e apresentar comentários escritos, antes que seja tornado público, que posteriormente deverão ser apreciados pela equipe de auditores.

Conforme explica o TCU:

Os comentários oferecidos devem ser analisados em instrução na qual a equipe de auditoria avaliará a necessidade de rever pontos do relatório ou apresentará argumentos para manter posições discordantes dos gestores. Quando os auditados fornecerem novas informações ao apresentarem seus comentários, a equipe deverá avaliá-las, segundo os padrões aplicáveis às evidências, antes de incorporá-las ao relatório. Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos do relatório ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas nos capítulos principais do relatório, sem necessidade de mencioná-las no capítulo de análise dos comentários dos gestores. Nesse caso, deve constar da análise a informação de que foram feitas alterações no relatório em razão dos comentários dos gestores. As informações e argumentos que não forem suficientes para alterar o entendimento da equipe devem ser analisadas no capítulo “análise dos comentários dos gestores” conforme registrado na instrução (TCU, 2010 p.50).

g) Divulgação

Depois de apresentados os comentários e feita à apreciação por parte da equipe de auditoria, o relatório deverá ser divulgado em sítio eletrônico para acesso de interessados e da população em geral.

h) Monitoramento:

É a verificação do cumprimento das deliberações do Tribunal, e os resultados advindos delas. O objetivo é verificar se foram adotadas as providências e aferir seus efeitos, com intuito de aumentar a probabilidade de resolução dos problemas.

Com a conclusão do relatório e das deliberações por parte do Tribunal, é elaborado pela Administração um Plano de Ação a ser apresentado ao Tribunal no prazo estipulado.

¹⁶ Ver detalhes em TCU, 2010, p. 43-51.

Esse plano formaliza as ações que deverão ser tomadas, no sentido de corrigir os problemas identificados na auditoria. Nesse sentido, o monitoramento visa verificar o cumprimento do Plano de Ação.

Para concluir, é elaborado um relatório de monitoramento por parte do Tribunal, contendo as situações das deliberações, entre: implementada, não implementada, parcialmente implementada, em implementação, não mais aplicável.

Por fim, cabe destacar a importância da participação e do envolvimento da sociedade no processo e no ciclo das auditorias operacionais, conforme explica TCE-PR (2016, p.1):

“É importante destacar que o ciclo da auditoria operacional deve prever o envolvimento da sociedade no processo de avaliação, assim como a ampla divulgação de seus resultados, fortalecendo, assim, os mecanismos de controle social e indo ao encontro da expectativa democrática de transparência na administração pública”.

4. AUDITORIA OPERACIONAL E ACCOUNTABILITY

Conforme explica Araújo (2008) com base na definição do Escritório do Auditor-Geral do Canadá “a auditoria é a verificação de como a prática de *accountability* está sendo cumprida”. Sendo assim, faz-se necessário que entendamos o conceito de *accountability* para compreender melhor a respeito das auditorias operacionais.

Araújo (2008, p.16) define o termo *accountability* como “o compromisso ético e legal de se responder por uma responsabilidade delegada”. Nesse sentido, o conceito presume a existência de pelo menos dois agentes, um que delega a responsabilidade e outro que a aceita com o compromisso efetivo de prestar contas de como a delegação foi ou está sendo cumprida, envolvendo a obrigação de explicar ou justificar determinada ação.

É inquestionável que a *accountability* está relacionada com a auditoria, pois a auditoria é um instrumento que visa informar ao delegante, como estão sendo cumpridas as responsabilidades delegadas.

Arantes et al. (2010) conceituam a *accountability* como o conjunto de regras e instituições políticas que buscam efetivar o controle democrático associado ao funcionamento da democracia representativa e de sua burocracia pública.

[...] embora haja muita controvérsia quanto à definição de democracia, ela pode ser sinteticamente entendida como uma forma de governo orientada por três princípios fundamentais. Primeiro, o governo deve emanar da vontade popular; que se torna a principal fonte da soberania. Segundo, os governantes devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se, perante ele, pelos atos ou omissões no exercício do poder. E, terceiro, o Estado deve ser regidos por regras que delimitem seu campo de atuação e ao mesmo tempo estimulem a defesa de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais como coletivos (ARANTES et al, 2010, p.110).

Para garantir que esses três princípios se concretizem é necessário à existência de um conjunto de regras e instituições políticas, como por exemplo, o processo eleitoral, que tem como objetivo garantir a efetivação da vontade popular no que se refere à escolha de seus representantes, bem como a existência de mecanismos de controle entre os três poderes, conforme expressos na Quadro 5:

Formas de Accountability	Instrumentos político-institucionais	Precondições
Processo Eleitoral	<p>Sistema Eleitoral e partidário.</p> <p>Debates e formas de disseminação da informação.</p> <p>Regras de financiamento de campanhas. Justiça Eleitoral.</p>	<p>Direitos políticos básicos de associação, de votar e ser votado.</p> <p>Pluralismo de ideias (crenças, ideológicas e religiosas).</p> <p>Liberdade de imprensa e possibilidade de se obter diversidade de informações.</p>
Controle institucional durante o mandato	<p>Controle Parlamentar controles mútuos entre os poderes CPIs, arguição e aprovação de altos dirigentes públicos, fiscalização orçamentária e do desempenho dos órgãos de governo, audiências públicas, etc.</p> <p>Controle Judicial controle da constitucionalidade das leis e atos normativos pelo Judiciário, ações civis públicas e medidas extrajudiciais do Ministério Público, etc.</p> <p>Controle Administrativo- Procedimental Tribunal de Contas e/ou auditoria financeira.</p> <p>Controle de Desempenho dos programas governamentais.</p> <p>Controle Social Conselhos de usuários de serviços públicos, plebiscito, orçamento participativo, mídia ativa e independente, etc.</p>	<p>Transparência e fidedignidade das informações públicas.</p> <p>Burocracia regida pelo princípio do mérito (meritocracia).</p> <p>Predomínio do Império da Lei.</p> <p>Independência das instituições de Justiça.</p> <p>Existência de condições sociais e culturais que estimulem a participação da sociedade civil e dos cidadãos individualmente, valorizando o controle social sobre o poder público.</p> <p>Criação de instâncias que busquem o maior compartilhamento possível das decisões ("consensualismo").</p>
Regras estatais intertemporais	<p>Garantia de direitos básicos pela Constituição (cláusulas pétreas). Segurança contratual individual e coletiva.</p> <p>Limitação legal do poder dos administradores públicos.</p> <p>Acesso prioritário aos cargos administrativos por concurso ou equivalentes.</p> <p>Mecanismos de restrição orçamentária.</p> <p>Defesa de direitos intergeracionais.</p>	<p>Sistema de <i>checks and balances</i>, com separação e controle mútuo entre poderes.</p>

Quadro 5 – Accountability democrática
 Fonte: Arantes et al, 2010, p.114.

Conforme é possível verificar no Quadro 5 existem três formas de *accountability* democrática, sendo elas: o processo eleitoral, o controle institucional e as regras estatais

intertemporais. Dentro do controle institucional, encontram-se o controle administrativo-procedimental, bem como o controle do desempenho dos programas governamentais, que é o tema central do presente trabalho.

Nesse sentido, é possível dizer que o controle do desempenho, efetuado por meio da fiscalização operacional, é um instrumento político institucional normatizado pela Constituição Federal, e que busca garantir a efetivação de uma forma de *accountability* democrática, essencial para o pleno funcionamento da democracia representativa e sua burocracia pública.

A Constituição de 1988 ao redefinir as instituições do Estado Brasileiro, ajustando-as a uma nova conjuntura democrática, ampliou as competências do Tribunal de Contas, atribuindo-os a responsabilidade de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo administrativo-procedimental e de desempenho, esse último efetuado por meio da fiscalização operacional através da elaboração de relatórios de inspeções e/ou auditorias de natureza operacional. Além disso, atribuiu ao Tribunal de Contas a responsabilidade por responder denúncias da população.

Essas mudanças evidenciam um movimento da gestão pública brasileira no sentido de ampliar e fortalecer as responsabilidades dos órgãos de controle externo e interno, bem como adaptar suas funções e atividades, a uma nova conjuntura democrática, ampliando o *loco* do controle e fiscalização, antes direcionado apenas a regularidade das contas públicas, e atualmente voltado, inclusive, à avaliação do desempenho e dos resultados da gestão, assim como ampliar o leque de pessoas físicas e jurídicas, públicas ou privadas, a serem fiscalizadas pelo Tribunal (Emenda Constitucional nº19/1998).

Em âmbito municipal, a LOMSP estabelece que:

Art. 11 – Qualquer munícipe, partido político, associação ou entidade é parte legítima para denunciar irregularidades à Câmara Municipal ou ao Tribunal de Contas, bem como aos órgãos do Poder Executivo.

Além disso, a LOMSP (art. 48 inciso IV, alínea b,) estabelece que as auditorias operacionais poderão ser realizadas, quando solicitadas, por cidadãos, que subscrevem requerimento de pelo menos 1% do eleitorado do Município.

Art. 48 - O controle externo, a cargo da Câmara Municipal, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, ao qual compete:

[...] IV - realizar, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo e Executivo e nas demais entidades referidas no inciso II, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, por iniciativa própria e, ainda, quando forem solicitadas:

[...] b) por cidadãos que subscreverem requerimento de pelo menos 1% (um por cento) do eleitorado do Município (SÃO PAULO, 1990, grifo meu).

Nesse sentido, percebe-se que o TCM-SP deve atuar no que se refere à realização do controle de desempenho, sendo, um dos instrumentos essenciais para garantir a efetivação de uma das formas de *accountability* democrática que é o controle institucional durante o mandato. Além disso, deve responder denúncias, bem como realizar auditorias quando solicitadas pela população.

Conforme explicam Alves e Homerin (2016) uma visão ampla de *accountability* que não restrinja à lógica de *checks and balances* - conforme a definição proposta por Guilherme O'Donnell para *accountability* horizontal¹⁷-, é necessário para entender a importância das auditorias operacionais como instrumento capaz de fortalecer a *accountability*, sendo, portanto, essencial adotar visão de *accountability* que se aproxime do entendimento de Campos (1990 apud ALVES; HOMERIN, 2016); Trosa (2001 apud ALVES; HOMERIN, 2016) e Bovens (2014 apud ALVES ; HOMERIN, 2016) no qual, entende-se por *accountability* o desenvolvimento de uma cultura e prática democrática, que vai além dos limites dos controles burocráticos e da lógica de ameaça e sanção, para uma visão de controle que visa garantir não a mera conformidade às normas vigentes, mas sim, o cumprimento da missão precípua da organização: “*is not about compliance with existing rules and regulations, but about whether the organization is effectively serving its mission and about whether, and how, improvements are necessary*” (BOVENS, 2014 apud Alves; Homerin, 2016 p. 43). Sendo assim, uma definição que busque atribuir maior significado ao termo *accountability* deve, portanto, considerar a importância de aprofundar o debate a respeito do controle como ferramenta de apoio a gestão pública, com vistas a garantir o melhor resultado para o cidadão.

¹⁷ O'Donnell define *accountability* entre vertical e horizontal. A *accountability* vertical é aquela exercida pelos cidadãos, mediante ações individuais ou coletivas, como por exemplo, o voto. A *accountability* horizontal é aquela exercida por organizações estatais sobre outras organizações estatais, em conformidade com o princípio dos *checks and balances*.

5. METODOLOGIA

Foi empregada metodologia de pesquisa quantitativa e qualitativa. A análise qualitativa baseou-se em revisão bibliográfica, análise de legislação e documentos constante em *sites* dos Tribunais das diversas esferas de governo. Também foram realizadas duas entrevistas exploratórias com servidores do TCM-SP e do TCE-SP que permitiram um processo de escuta de atores que atuam na área. Essas entrevistas possibilitaram uma aproximação com o tema e uma apreensão da percepção e da vivência pessoal desses atores com a temática. Elas não serão retratadas no próximo capítulo do trabalho, no entanto foram importantes para compreensão do tema. Foi possível verificar em conversa com agente de fiscalização do TCM-SP, que o tema ainda está em fase de consolidação no Tribunal. Conforme comentou, não existe separação ou rito específico quando se trata de realizar auditorias operacionais, o que demonstra que não existe separação clara entre auditorias operacionais e auditorias de regularidade. Nesse sentido verificou-se a necessidade de aprimorar conhecimentos na área, pois seu processo de desenvolvimento ainda está sendo consolidado no TCM-SP. Em entrevista com ex-funcionário aposentado do TCE-SP, foi possível verificar que o TCE-SP já vem realizando auditorias operacionais há mais tempo que o TCM-SP, possuindo inclusive manual a respeito do assunto. Percebeu-se, de maneira geral, que o grau de desenvolvimento do tema, no TCE-SP é maior em relação ao TCM-SP, no entanto, a falta de tempo para realizar uma análise da atuação do TCE-SP, bem como para fazer a comparação entre as duas atuações, limitou a pesquisa apenas a verificação do TCM-SP.

Nesse sentido, para obtenção de informações a respeito das auditorias operacionais realizadas pelo TCM-SP foram realizadas: a) solicitação de informações através da Ouvidoria do TCM-SP; b) análise de dados e informações do Portal do TCM-SP¹⁸. Elas permitiram identificar diferenças de entendimento sobre a temática e as transformações incrementais na compreensão do conceito do decorrer dos anos.

A Ouvidoria ofereceu resposta com relação ao número de auditorias operacionais realizadas pelo órgão desde 1988, a qual será apresentada no próximo capítulo. Entretanto, diante do número reduzido de auditorias operacionais apresentadas pelo órgão, bem como da ausência de maiores informações a respeito dessas auditorias - não foram disponibilizados os

¹⁸ Disponível em: < <http://portal.tcm.sp.gov.br/> >, em “Busca por Julgados”. Acesso em: dez. 2016 e jan. de 2017

relatórios de auditoria operacional para análise -, optou-se por realizar uma pesquisa no Portal do TCM-SP.

Através do Portal do TCM-SP foi possível acessar os acórdãos dos processos de auditoria julgados desde janeiro de 1996 até dezembro de 2016¹⁹. Os dados foram extraídos para uma planilha do Excel²⁰, num total de 363 acórdãos de auditorias julgadas. Foi feita uma busca por palavras-chave²¹ na planilha e todos os processos que continham essas palavras foram lidos e analisados, com intuito de verificar qual delas referiam-se a auditorias operacionais.

Os acórdãos que trataram de julgar aspectos relacionados ao desempenho operacional, a avaliação de programas, a verificação dos resultados e o alcance de metas propostas, a análise de indicadores sociais e a obediência aos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividades das atividades, tinham indicativos que eram processos de auditorias operacionais e foram considerados como tal nesta pesquisa. Novos estudos podem aprofundar a análise dos casos identificados como AO nesta monografia.

Contudo, cabe destacar que o número total de acórdãos de auditorias julgados não representa o total de auditorias realizadas, considerando aquelas que ainda estão em tramitação. Além disso, diante da análise de artigos, teses, notícias de revistas, entre outros estudos que abordaram a respeito das auditorias realizadas pelo TCM-SP, é possível considerar que o total de 363 acórdãos de auditoria julgados seja um número relativamente baixo, se considerarmos o período de 20 anos, de 1996 até 2016. No entanto, considerou-se, neste trabalho, por falta de informações, que esse seja o número total de auditorias julgadas pelo Tribunal desde 1996.

Também através do Portal do TCM-SP foi possível acessar os relatórios anuais de fiscalização realizados pelo TCM-SP, desde 2009. Buscou-se verificar como o tema da fiscalização operacional é tratado nos relatórios.

¹⁹ No portal é possível verificar os acórdãos dos processos julgados pelo órgão, divididos entre: (a) ações; (b) acompanhamentos; (c) adiantamentos; (d) análises; (e) aposentadorias; (f) **auditorias**; (g) balanços; (h) consultas; (i) denúncias; (j) destaques; (k) diversos; (l) estudos; (m) inspeções; (n) pensões; (o) pessoal; (p) petições; (q) Rel. Aud. Específica – administrativo; (r) representações; (s) subvenções/auxílios; (t) tomada de contas e (u) veículos. Nessa pesquisa escolheu-se por analisar os processos de auditorias julgados desde 1988, quando promulgada a CF/88. No entanto, apenas constam informações dos processos de auditoria julgados a partir de 1996.

²⁰ Na planilha continham informações a respeito do: a) número do processo; b) órgão auditado; c) objeto da auditoria; d) ementa; e) decisões; f) data de início do processo e; g) data do término do processo.

²¹ As palavras-chave foram escolhidas com base na revisão teórica realizada, sendo elas: operacional; desempenho; resultado; indicador; meta; economicidade; eficiência; eficácia e efetividade.

6. A AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

6.1 Análise da resposta oferecida pela Ouvidoria

O trabalho iniciou com a solicitação de informação à Ouvidoria do TCM-SP a respeito do número e das características das auditorias operacionais realizadas pelo órgão desde 1988. A Ouvidoria é o canal do TCM-SP para o pedido de acesso a informação conforme preconizado pela Lei de Acesso a Informação (LAI). Como resposta, foram apresentadas seis auditorias operacionais, das quais apenas duas possuíam seus acórdãos disponíveis para acesso no *site*. Em uma primeira análise, considerou-se que era um número baixo e que não representava o total de auditorias operacionais realizadas pelo órgão desde 1988. Esta afirmação baseava-se no estudo de Alves e Homerin (2016) sobre o TCM-SP onde foi identificado nos anos de 1998, 2003 e 2010, respectivamente, 390, 48, 23 auditorias, das quais 4, 14 e 0 (nenhuma) eram auditorias operacionais.

Contudo, buscou-se analisá-las com intuito de verificar suas características.

A primeira auditoria operacional realizada pelo TCM-SP de acordo com a Ouvidoria do órgão foi realizada em 2014. Essa auditoria foi coordenada pelo TCU e teve como objetivo avaliar o ensino médio no país, bem como identificar aspectos que afetam a qualidade e a cobertura do ensino²². Teve, portanto, a participação do TCM-SP, que buscou avaliar aspectos relacionados à gestão, infraestrutura, financiamento, entre outros aspectos, do ensino médio no município.

A segunda auditoria operacional apresentada pelo TCM-SP foi realizada em 2016 e se desenvolveu através de um projeto coordenado, também pelo TCU, em parceria com a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e com o Instituto Rui Barbosa, e contou com a participação do TCM-SP. Essa auditoria operacional teve como objetivo avaliar a qualidade da prestação dos serviços de Atenção Básica à Saúde nas Unidades Básicas (UBS) do país inteiro²³. O TCM-SP atuou verificando 11 UBSs, distribuídas entre todas as regiões do município. As conclusões foram relatadas e encaminhadas para o TCU, bem como foram feitas sugestões, com objetivo de promover ações de melhorias, por meio da efetivação de um Plano de Ação a ser desenvolvido e executado pela autoridade competente municipal.

²² Ver processo TC 72-001.294.13-58

²³ Ver processo TC 72-003.342.14-50

As quatro demais auditorias operacionais, do total de seis apresentadas pelo TCM-SP, não estão disponíveis para acesso no *site*, por estarem em processo de elaboração. Conforme informações do TCM-SP, duas delas tratam de analisar a educação (educação infantil²⁴ e ensino fundamental²⁵) e as outras duas analisam o desempenho dos programas da área da saúde²⁶.

Contudo, percebe-se que a Ouvidoria do TCM-SP aponta para os trabalhos colaborativos, realizados em parceria com o TCU e outros órgãos, como Auditorias Operacionais, o que pode ser o indicativo de um novo caminho de formação e disseminação do conceito. Entretanto, diante da ausência de maiores informações, optou-se por realizar análise de dados e informações através do Portal do TCM-SP.

6.2 Análise dos dados e informações no Portal do TCM-SP

Buscando identificar todas as auditorias operacionais realizadas e julgadas pelo órgão, considerando as poucas informações fornecidas pela Ouvidoria do TCM-SP, foram analisados um total de 363 acórdãos de processos de auditoria julgados desde 1996, conforme disponível no Portal do TCM-SP.

Desse total, foram encontrados 37 acórdãos de processos de auditorias, que direcionavam para a análise de aspectos relacionados ao desempenho operacional; ao alcance de metas propostas, à avaliação de resultados alcançados; e ao cumprimento dos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, os quais apontavam ser processos de auditoria operacional, conforme preconiza a doutrina e estudiosos do assunto (GONÇALVES, 1993; ARAÚJO, 2008; FRANÇA, 2012; FILHO, 2016). O restante, ou seja, 326 processos, foram apreciados como processos de auditorias de regularidade, conforme gráfico 1:

²⁴ Ver processo TC 72.006.390.16-71

²⁵ Ver processo TC 72.001.382.14-02

²⁶ Ver processos TC 72.000.282.14-14 e TC 72.000.045.16-60

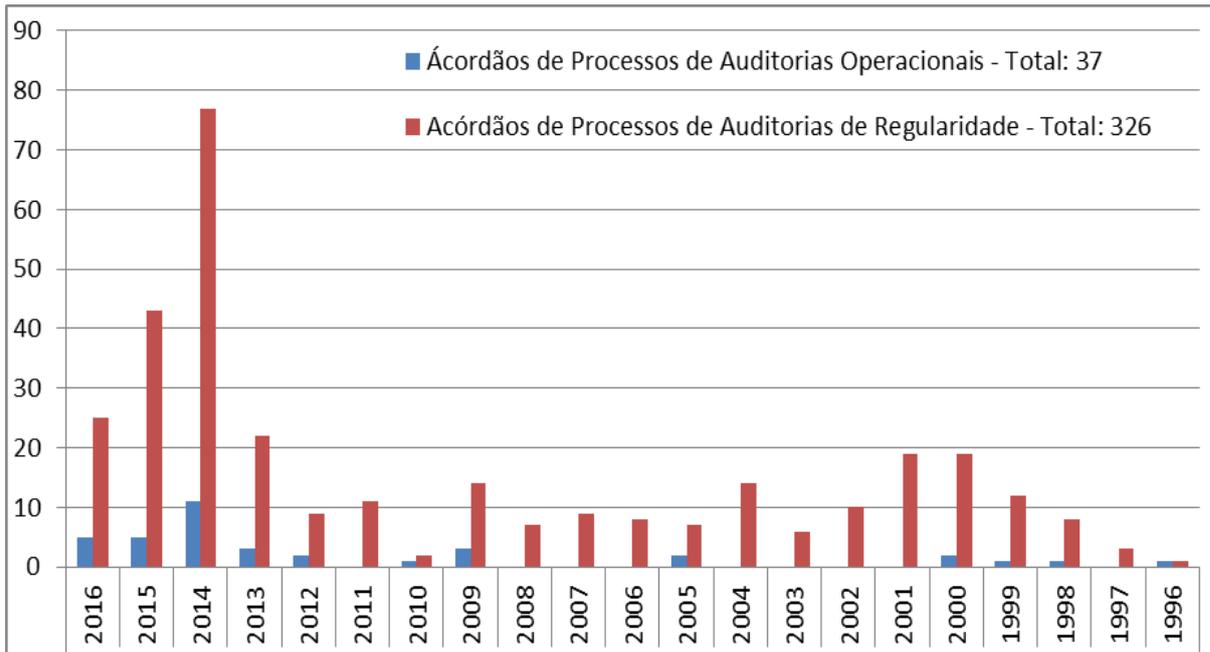


Gráfico 1- Acórdãos de Processos de Auditoria Operacionais e de Regularidade (1996 a 2016)

Fonte: TCM-SP

Elaboração própria.

Com a classificação realizada nesta pesquisa é possível verificar que na maioria dos anos foram julgados processos de auditorias operacionais. Também é possível verificar que no ano de 2014 foram julgados o maior número de auditorias operacionais, sejam elas de regularidade ou operacionais. Além disso, é possível identificar que nos últimos quatro anos foram os anos em que mais houveram julgamentos de processos de auditoria, em comparação aos demais anos.

Cabe destacar que o intuito aqui não é apresentar todos os 37 processos de auditorias julgados e definidos por esse trabalho como auditorias operacionais, mas demonstrar que aspectos relacionados à economicidade, eficiência e eficácia estão presentes em diversas auditorias realizadas pelo TCM-SP desde 1996. Para tal serão apresentados alguns exemplos identificados na pesquisa.

Em 1996, foi julgado um processo de auditoria que tratou de analisar os atos da Companhia Municipal de Transportes Coletivos (CMTC) julgando pela sua falta de economicidade, diante da não observância dos procedimentos licitatórios²⁷. Nesse sentido, ainda que essa auditoria não tenha sido considerada pelo TCM-SP como operacional, ela tratou de analisar o aspecto da economicidade, que é um elemento de análise utilizado pelas auditorias operacionais, conforme preconizam os manuais e os estudiosos do assunto.

²⁷ Ver processo TC 72.003.755.92-01

Em 1998 foi realizada e julgada uma auditoria que tratou de realizar um estudo sobre a economicidade do procedimento adotado pela Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão (SEMPLA) no tocante às operações urbanas Faria Lima e Anhangabaú e operações interligadas²⁸, ou seja, outra auditoria que abordou a dimensão da economicidade.

Em 1999 foi realizada auditoria sobre a Secretaria da Educação que tratou de analisar o cumprimento de metas do PPA, que remete ao princípio da eficácia, ainda que esteja relacionado ao orçamento público.

Em 2000 foi realizada e julgada uma auditoria sobre a atuação do Departamento de Inspeção Municipal de Alimentos (DIMA) da Secretaria Municipal do Abastecimento (SMA) o qual julgou pela precariedade dos recursos materiais alocados e pela deficiência de veículos colocados à disposição²⁹, o que remete ao aspecto da eficiência na alocação de recursos, que é outra dimensão de análise das auditorias operacionais.

Em 2005 foi realizada auditoria sobre a Secretaria Municipal de Saúde e o Fundo Municipal de Saúde, com intuito de verificar o atendimento das metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento, o que remete ao aspecto da eficácia, que é um critério de análise das auditorias operacionais.

Em 2009, foi realizada a primeira auditoria que teve como objetivo avaliar o desempenho operacional de um programa governamental. A auditoria tratou de avaliar o desempenho operacional do “Programa Proteção Cidadã”³⁰, que é um programa voltado à segurança pública, sob responsabilidade da Guarda Civil Metropolitana de São Paulo. A auditoria também não foi considerada como auditoria operacional na resposta do pedido de informação do TCM-SP, no entanto tinha como objetivo avaliar o desempenho operacional do programa, que remete a auditoria operacional. Cabe destacar a necessidade de verificar as metodologias e as características determinantes da auditoria para determinar se se trata de uma auditoria operacional.

Em 2010, 2012 e 2013 foram realizadas auditorias que tinham como objetivo verificar o cumprimento de metas de programas governamentais, incluídos programas da Secretaria Municipal de Assistência e Desenvolvimento Social (SMADS), da Secretaria Municipal de Serviços (SMS), bem com da Secretaria Municipal de Desenvolvimento Econômico e do Trabalho (SEMDET), que remetem ao aspecto da eficácia dos programas governamentais, que também é um aspecto analisado pelas auditorias operacionais.

²⁸ Ver processo TC 72-003.158.95-67

²⁹ Ver processo TC 72-007.402.99-11

³⁰ Ver processo TC 72-002.598.07-30

Em 2014, 2015 e 2016 foram realizadas as auditorias operacionais citadas pela Ouvidoria, incluindo outras, que não serão comentadas aqui, mas referem-se à análise da economicidade, eficiência ou eficácia de atividades governamentais.

Contudo, ainda que as auditorias tratem de analisar aspectos relacionados à economicidade, eficiência e eficácia, o conceito sozinho pode remeter a análise de regularidade. Diante disso, percebe-se um indicativo de que o conceito de auditoria operacional foi se formando incrementalmente, para uma análise que passou a incluir os 4 Es de forma integral, e não separadamente.

Contudo, conforme elucida a doutrina e os manuais que tratam da auditoria operacional, a diferença essencial entre auditorias de regularidade e auditorias operacionais está na metodologia utilizada para sua realização, incluindo seu escopo de análise, área examinada, utilização de entrevistas ou não, entre outros, objeto que não foi possível analisar sem o acesso aos relatórios de auditoria operacional completos. Diante disso, exige-se a realização de novos estudos na área.

Além disso, não foram identificadas auditorias que buscaram analisar o aspecto da efetividade, relacionado aos impactos gerados por determinada política pública, a não ser aquelas auditorias operacionais apresentadas pelo TCM-SP, o que indica uma baixa atuação no que se refere à avaliação de programas e projetos governamentais, que merece ser aprimorada, no entanto, são necessários estudos que aprofundem o debate a esse respeito.

Por fim, é importante destacar que não é possível afirmar que tenham sido realizadas 37 auditorias operacionais, pois seria necessário verificar os relatórios de auditoria para analisar os métodos utilizados por cada uma delas e suas características determinantes.

6.3 Análise dos Relatórios Anuais de Fiscalização

Outra análise realizada buscou identificar o tratamento dado a fiscalização operacional, nos relatórios anuais de fiscalização³¹. Contudo, devido à ausência da disponibilidade dos relatórios de fiscalização anuais realizados antes do ano 2009, bem como dos relatórios de 2013 e 2012, não se pode dizer quando foi que o aspecto operacional passou a ganhar importância nos relatórios anuais de fiscalização. Entretanto, no relatório anual de

³¹ São relatórios realizados anualmente a respeito da gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional do Município, tendo como base o Plano Anual de Fiscalização. As auditorias realizadas para elaboração desse relatório são intituladas auditorias programadas.

2009, é possível encontrar capítulos que tratam do desempenho operacional de programas na área social, elemento das auditorias operacionais.

Os relatórios anuais de fiscalização, em geral constam de análises acerca da gestão orçamentária, financeira, patrimonial do Município, bem como das despesas com pessoal e das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Depois disso, os relatórios abordam aspectos relativos à gestão dos programas sociais, apresentando análises acerca das áreas da educação, saúde, transportes, gestão ambiental e urbanismo.

No relatório de fiscalização de 2009, é possível verificar que, dentro dos capítulos que tratam da saúde e dos transportes, possuem subcapítulos que tratam especificamente da análise do desempenho operacional.

No relatório de fiscalização de 2010, nos capítulos a respeito das áreas da saúde, gestão ambiental e urbanismo, possuem subcapítulos que tratam do desempenho operacional e das metas previstas e realizadas; ampliando o escopo de controle do TCM. No entanto, esse ano não apresenta análise acerca do desempenho operacional da área de transportes, como feita em 2009.

No relatório anual de fiscalização de 2011 também constam subcapítulos que tratam do desempenho operacional da saúde, gestão ambiental e urbanismo, bem como o cumprimento de metas previstas.

Nos relatórios de 2014 e 2015 percebe-se uma ampliação de abrangência de análises feitas pelo TCM-SP, incluindo um capítulo a respeito da habitação, bem como análises de desempenho da saúde, educação, transporte e gestão ambiental.

Diante disso, percebe-se que a auditoria operacional foi incremental está presente nos relatórios anuais de fiscalização, contudo suas análises ainda carecem de aprimoramentos. Conforme Alves e Homerin (2016) em abordagem similar a realizada no presente trabalho, explica que:

De fato, nos Relatórios Anuais de Fiscalização (RAF) dos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2014 e 2015 emitidos pelo TCM a estrutura de tópicos é extensa e detalhada, no entanto, há baixa ocorrência de análises operacionais, ao contrário do que ocorre com as fiscalizações de cunho orçamentário, financeiro e patrimonial. Em média, no corpo dos RAF há entre uma e três ocorrências de análises operacionais. No RAF de 2014, por exemplo, há apenas duas referências a resultados de auditorias operacionais e no RAF de 2015 isso ocorre uma única vez (ALVES; HOMERIN, 2016 p.79).

6.4. Análise Comparativa

Diante das análises feitas é possível concluir que, os debates a respeito das auditorias operacionais se ampliaram nos últimos anos no TCM-SP, no entanto sua consolidação como prática de auditoria ainda está em processo de efetivação. Identificou-se que a análise da eficiência e da economicidade estão presentes em diversas auditorias realizadas pelo Tribunal desde 1996, assim como a análise da eficácia das atividades governamentais. No entanto, a presença dessas dimensões de análise não necessariamente caracteriza a auditoria como auditoria operacional. Nesse sentido, seria necessário analisar as metodologias utilizadas por cada auditoria, para verificar especificamente quais se enquadram na definição de auditoria operacional. Sendo assim, cabe ao TCM-SP disponibilizar o acesso completo dos relatórios de auditorias realizados pelo órgão, em Portal ou *site* para acesso da população em geral.

Além disso, cabe destacar a importância de fortalecer a atuação do TCM-SP na avaliação de programas governamentais, diante do fato de que foram encontradas poucas auditorias que buscaram analisar a efetividade de ações governamentais, sendo necessário aprimorar os instrumentos de avaliação de políticas públicas, como por exemplo desenvolvimento dos indicadores sociais, bem como metodologias de análise de resultados alcançados.

Conforme apontam estudos, o principal desafio dos órgãos de controle brasileiros em geral, está na necessidade de aprimorar a realização de fiscalizações preventivas ou concomitantes³². Através dos dados analisados não foi possível verificar quais processos de auditoria referiam-se a fiscalizações preventivas ou concomitantes, entretanto, atualmente muito se discute a respeito da necessidade de aprimorar esses tipos de fiscalização, ou seja, além da necessidade de desenvolver melhores instrumentos para realização de avaliação de programas governamentais, como por exemplo, elaboração de indicadores sociais, metodologias de análise de resultados, entre outros, é primordial, conforme estudos apontam, fortalecer o papel preventivo do Tribunal, atuando na correção de rotas para o alcance de resultados mais efetivos.

Alves e Homerin (2016) em entrevistas realizadas com agentes de controles do TCM-SP e da CGM, apontam para os resultados positivos da abordagem preventiva e concomitante, ao invés das recomendações de auditoria apresentadas *a posteriori* e da aplicação de sanções. Conforme explicam, o desafio principal dos órgãos de controle nos dias de hoje é fortalecer a

³² Controle ou Fiscalização pode ser dividido entre: prévio; concomitante (monitoramento) e posterior.

postura colaborativa do controle, com intuito de transpor o viés acusatório atrelado à concepção tradicional de controle.

Esse desafio surge, devido à verificação de que tradicionalmente ampliam-se os instrumentos de controle que buscam inibir práticas antieconômicas, principalmente devido ao problema da corrupção no país. Contudo, esse movimento não tem gerado resultados positivos a gestão pública, conforme apresentam diversos estudos na área. Diante disso, presume-se que o desafio atual é promover um controle colaborativo, no qual o TCM-SP dissemina conhecimentos a respeito do que venha a ser atuar com economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e promove boas práticas de gestão, exercendo um controle prévio (capaz de inibir futuros problemas) e concomitante (monitorando práticas e promovendo melhorias durante o processo).

Conforme demonstram estudos, o contato mais próximo entre órgãos de controle e órgãos da Administração Pública tendem a gerar resultados concretos na melhoria da qualidade dos serviços públicos. Essa comprovação exige dos órgãos de controle uma atuação inovadora, que ultrapasse o viés do controle punitivo, historicamente construído.

Além disso, é necessário que ocorram eventos e capacitações, que busquem treinar profissionais do TCM-SP para atuar nessa área.

É importante também fortalecer a função educativa do Tribunal, na promoção de debates e publicações a respeito do tema, em revistas e manuais, bem como na realização de estudos na área, inclusive por meio do fortalecimento e desenvolvimento da Escola de Contas.

Por fim, conclui-se que é necessária uma verificação detalhada a respeito do assunto, para compreender melhor a atuação do TCM-SP a respeito das auditorias operacionais, destacando a necessidade da divulgação das informações de maneira transparente e acessível pelo TCM-SP, a exemplo dos relatórios de auditoria completos, considerando que o órgão não disponibiliza as informações de maneira adequada, dificultando a realização desse tipo de trabalho.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se com este trabalho apresentar os conceitos de auditoria operacional, compreendida como um exame objetivo e sistemático que visa apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa, bem como apresentar análises que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais, tendo como base os critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. O objetivo da AO é gerar informações que venham a melhorar o desempenho dos programas governamentais e facilitar o processo de tomada de decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar ações corretivas, em uma relação de *accountability*.

Foi apresentado o histórico das auditorias operacionais, que surgiram nos anos 1970, em um momento em que diversos países do mundo realizavam reformas de Estado, movimento esse que ficou conhecido como o movimento *New Public Management*. Nesse contexto, diversos países e organizações internacionais passaram a debater a respeito das limitações das informações disponíveis nos relatórios de auditorias contábeis, diante de um contexto globalizado, e das novas demandas sociais perante a atuação da Administração Pública. Nesse sentido, a Intosai, importante organização a tratar do tema, foi uma grande responsável por disseminar conhecimentos a respeito das auditorias operacionais.

No Brasil, com a CF/88 os Tribunais de Contas passaram a ter como atribuição, realizar fiscalização de natureza operacional. Diante disso, essas auditorias foram ganhando destaque, ainda que de maneira morosa. O TCU exerceu um papel importante na disseminação de conhecimentos na área, para os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais.

Com relação ao TCM-SP, ainda que seja possível verificar auditorias realizadas pelo órgão que buscaram analisar aspectos relacionados à economicidade, eficiência e eficácia, não foi possível verificar, devido a ausência de informações, as metodologias utilizadas para realização dessas auditorias, o que dificultou determinar quantas auditorias operacionais foram realizadas pelo órgão. O número de auditorias operacionais identificados nesta pesquisa a partir de dados do *site* e de solicitação de informação à Ouvidoria, realizados pelo órgão é baixo, bem como aquelas que foram realizadas e apresentadas através dos RAFs não possuem o mesmo grau de desenvolvimento, se comparado às análises contábeis, financeiras, orçamentárias e patrimoniais. Foram identificadas poucas auditorias realizadas que buscaram analisar a efetividade de programas, projetos e ações governamentais, sendo um desafio para o TCM-SP fortalecer seu papel de avaliação de programas e projetos públicos. Além disso, é

importante desenvolver o papel do TCM-SP na realização de fiscalizações preventivas e concomitantes, fortalecendo o caráter colaborativo do controle, tendo como intuito monitorar práticas durante a execução e prevenir problemas futuros. Para isso é importante promover o desenvolvimento de relações mais eficientes e eficazes entre os órgãos de controle e os órgãos da Administração Pública.

Por fim, cabe destacar a importância e o papel do TCM no fortalecimento da *accountability*, sendo necessário ampliar as informações disponíveis no *site* bem como no Portal do TCM-SP, a respeito de suas atividades, com intuito de facilitar a realização de estudos, bem como da prática de controle social, considerando que o TCM-SP é um importante defensor do interesse público, na medida em que deve fiscalizar o dinheiro público e informar a população a respeito de sua utilização.

As auditorias operacionais ao informar a população e os órgãos responsáveis, a respeito do desempenho da gestão e seus órgãos públicos, demonstram ser um instrumento de *accountability*, a partir do momento em que buscam enaltecer de que maneira os agentes e as organizações públicas estão realizando suas responsabilidades conforme delegado. Nesse sentido, as AOs devem ser aprimoradas, com intuito de fornecer informações fidedignas que de fato contribuam para o atendimento das necessidades dos cidadãos, na medida em que consequentemente sejam capazes de fortalecer as instituições democráticas.

8. REFERÊNCIAS

ALVES, Helder & HOMERIN, Janaina Camelo. **O descompasso entre os modelos de gestão e controle na Prefeitura de São Paulo: um estudo exploratório**. Dissertação Mestrado em Gestão e Políticas Públicas – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2016.

ARANTES, R.B.; LOUREIRO, M.R.; COUTO, C.; TEIXEIRA, M.A.C. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (org.). **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática do século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

ARAÚJO, I. D. P. S. **Introdução à Auditoria Operacional**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Portal da Legislação** – Governo Federal. Brasília, DF, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2016.

BRASIL, Controladoria-Geral da União (CGU): Secretária de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. Controle Social: Orientação aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. **Coleção Olho Vivo**. Brasília, DF, 2010.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. TCU, Secretária de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG), 3ª Ed. Brasília – DF; 2010.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.

COSTA, Agnaldo da Luz; LEITE, Luiz Celso; BEZERRA, Paulo Sérgio Alvez; GAIA, Raimundo Nonato Demétrio. **O Controle Externo das Contas Públicas: Tendências Atuais**. Dissertação Pós Graduação Lato Sensu (MBA) em Gestão de Políticas Públicas na Fundação Getúlio Vargas (FGV) Grupo Ideal, Macapá/AP, 2003.

FERREIRA, Thiago Augusto de O. M. **TCU: papel na avaliação de políticas públicas**. Revista Jus Navigandi, Teresina, a. 17, n. 3136, 1 fev. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20989/o-papel-do-tribunal-de-contas-da-uniao-como-orgao-de-avaliacao-de-politicas-publicas>>. Acesso em: 6 set. 2016.

FILHO, Humberto Ferreira Oriá. **Auditoria Operacional: Um Enfoque Multidisciplinar**. 2016. Disponível em: <<http://auditoriainterna.org/artigos-noticias/1065219186>>. Acesso em: 11 jan. 2017.

FRANÇA, Antônio Marcos Barreto. **Do Controle da Legalidade às Auditorias Operacionais: Os Tribunais de Contas e o Controle Financeiro da Administração Pública Brasileira**. Dissertação de Mestrado (MPGPP) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo. SP; 2012.

GONÇALVES, Fernando. Auditoria Operacional. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, v. 24, n. 55, p. 11-21, jan./mar. 1993. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/9350>>. Acesso em: 03 jan. 2017.

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Normas de Auditoria do INSTOSAI**. Trad. do Tribunal de Contas da União. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concursos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LOUREIRO, Maria Rita; MARCO, Antônio Carvalho TEIXEIRA; MORAES, Tiago Cacique. **Democratização e Reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente**. Revista de Administração Pública (RAP), Rio de Janeiro 43 (4): 739-72, Jul./Ago. 2009.

MATOS, Marcos Lima. **Auditoria Operacional no TCU: impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações**. Monografia (Especialização) – Escola da Advocacia Geral da União (AGU), Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, 2009.

MELO, Marinele Barros de; VAITSMAN, Jeni. **Auditoria e Avaliação no Sistema Único de Saúde**. São Paulo em perspectiva, v.22, n.1, p.152-164, jan./jul. 2008.

OLIVEIRA, Roberto de Vasconcellos. **Auditoria Operacional: Uma nova ótica dos Tribunais de Contas auditarem a Gestão Pública sob o prisma da Eficiência, Economicidade, Eficácia e Efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ**. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa – Centro de Formação Acadêmico e Pesquisa – Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2008.

PEREIRA, Luís Carlos Bresser. **A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e mecanismos de controle**. Lua Nova, local n.45. 1998.

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

SÃO PAULO, Cidade de. **Lei Orgânica do Município de São Paulo**. 1990. Disponível em: www.tcm.sp.gov.br/legislacao/lomun/lomsp.pdf Acessado em: jan. /2017

SILVA, H. R. **Avaliação de Políticas Públicas: Um Estudo Sobre Auditoria de Desempenho no Tribunal de Contas da União Brasileiro**. Dissertação de mestrado em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional. Publicação E.DM-A19/15. Universidade de Brasília, DF, 2015, 127p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Glossário de Termos do Controle Externo**. Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGCEX / ADSUP / ADPLAN) set. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Manual de Auditoria Operacional**. 3ª edição – Brasília; Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG), 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Auditorias Operacionais – AOPs**. Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops/43/area/47> Acessado em: 30, dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA (TCE-BA). **Normas de Auditoria da INTOSAI**. Emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Publicação do Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil. Programa de Desenvolvimento da Auditoria – Escola de Auditoria Pública Série de Traduções. Outubro de 1992.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA (TCE-BA). **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI** —. Série Traduções – Nº10. Tradução documento: *Implementation guidelines for performance auditing: standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience of International Organization of Supreme Audit Institutions*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.