



RELISE

AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE AS POSSÍVEIS APLICAÇÕES PARA UMA MODERNA GESTÃO ADMINISTRATIVA¹

*OPERATIONAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR: A STUDY ON POSSIBLE
APPLICATIONS FOR MODERN ADMINISTRATIVE MANAGEMENT*

Francijane Costa Ferreira Henrique²

RESUMO

Por meio de pesquisas nas literaturas existentes verificou-se que a auditoria governamental de natureza operacional pode ser vista como um mecanismo gerencial na avaliação do grau de eficiência, eficácia e efetividade das atividades governamentais e como a administração pública pode ser beneficiada aproveitando-se das muitas facetas que a auditoria oferece, especialmente para garantir sucesso na obtenção dos resultados, ao mesmo tempo que conduz suas atividades de acordo com as novas tendências de responsabilidade e desafios após a reforma gerencial. O presente estudo por meio de uma incursão teórica regrada em um estudo bibliográfico expõe a aplicação da auditoria operacional e de suas normas e procedimentos no setor público, descrevendo seus procedimentos, ciclo, objetivo, finalidade e benefícios para o ente auditado. Este estudo objetivou, da mesma forma, mostrar como a auditoria operacional, promovida pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores pode ser capaz de contribuir para a melhoria contínua dos procedimentos e rotinas dos órgãos auditados, de forma que estes possam dar prosseguimento às recomendações e orientações dadas por aquelas, na busca constante por desempenho e por resultados almejados.

Palavras-chave: auditoria operacional, administração pública, eficácia, eficiência

¹ Recebido em 12/04/2022. Aprovado em 25/05/2022. DOI: [doi.org/ 10.5281/zenodo.7705214](https://doi.org/10.5281/zenodo.7705214)

² Universidade Regional do Cariri. francijanecosta@hotmail.com



RELISE

37

ABSTRACT

Through research in the existing literature, it was found that the governmental audit of an operational nature can be seen as a management mechanism in the evaluation of the degree of efficiency, efficacy and effectiveness of governmental activities and how the public administration can benefit by taking advantage of the many facets that the audit offers, especially to ensure success in obtaining results, while conducting its activities in accordance with the new trends of responsibility and challenges after the management reform. The present study, through a regulated theoretical incursion in a bibliographic study, exposes the application of operational auditing and its rules and procedures in the public sector, describing its procedures, cycle, objective, purpose and benefits for the audited entity. This study aimed, in the same way, to show how the operational audit, promoted by the Supreme Audit Institutions can be able to contribute to the continuous improvement of the procedures and routines of organs audited bodies, so that they can proceed with the recommendations and guidelines given by those bodies, in the constant search for performance and desired results.

Keywords: operational audit, public administration, effectiveness, efficiency.

INTRODUÇÃO

A auditoria governamental surgiu com a necessidade de um controle e fiscalização independente do órgão público, além de avaliar aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e econômicos. No entanto, com o crescimento de uma nova forma gerencial pública, houve a indispensabilidade de um controle que fosse direcionado ao desempenho e resultado das organizações públicas. Nesse ensejo, a auditoria operacional ou auditoria de desempenho surgiu como sendo umas das principais ferramentas para o controle externo administrativo.

A INTOSAI, por meio das suas Diretrizes para a Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (2005, p.15), dá o seguinte conceito: “A auditoria operacional é um exame independente da eficiência e da eficácia das



RELISE

atividades e dos programas da Administração Pública, [...], com o objetivo de realizar melhorias”.

Com todas as mudanças ocorridas no século nos últimos momentos em torno da nova administração, esses são quesitos que deverão acompanhar o gestor e encorajá-lo a atingir os objetivos da organização. De acordo com Araújo (2004), a Auditoria Operacional pode ajudá-lo a responder algumas questões, como: se os insumos foram adquiridos ao menor custo (Economicidade); se foram utilizados sem desperdícios, desvios e na hora certa (Eficiência); se as metas estabelecidas pela administração ou impositiva a ela foram alcançadas (Eficácia); e, se os impactos das ações desenvolvidas pela administração estão corretamente avaliados (Efetividade).

A vasta abrangência de atuação que a Auditoria Operacional (AOP) propicia deve ser levada em sincera consideração pelo ente público, já que a auditoria leva em consideração o controle interno da organização auditada, assumindo um papel de assessoria, o que no caso, auxiliará o gestor a ter uma visão sistêmica dos vários segmentos da organização, de forma que, após a correção de prováveis problemas internos, possa obter resultados condizentes com a finalidade para o qual foi criada, com máxima eficácia, eficiência e efetividade de desempenho.

Logo, a relevância desta pesquisa se justifica no fato de conhecer e explorar um dos tipos de controle externo que pode ser aplicado na gestão pública para que o órgão auditado, por meio desse instrumento que é a AOP, conforme os critérios determinados pelas devidas normas e em atendimento ao interesse público, seja capaz de aperfeiçoar a prestação do serviço ofertado. É o caso de a organização saber como ela está e para onde está indo. Assim, de que forma a Auditoria Operacional pode ser um auxílio no desenvolvimento eficiente e eficaz da moderna gestão pública?



RELISE

39

ASPECTOS HISTÓRICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Conforme Moraes (2020), a administração pública é a atividade que o Estado desenvolve por meio de órgãos e pessoas servidoras para alcançar os interesses da sociedade.

Neste contexto, fica claro que há a necessidade de aperfeiçoamento para que aquela consiga atingir o objetivo da prestação de serviço público. Pois é uma de suas competências, segundo dispõe o art. 175 da Constituição Federal (CF), de 1988, *in verbis*: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos” (BRASIL, 1988, s/p).

Não se detendo na definição técnico-jurídica do termo, pode-se dizer que serviço público é considerado aquele serviço prestado gratuitamente pela Administração para suprir as necessidades essenciais como, saúde e educação, ou secundárias, como cultura, da coletividade.

A Administração Pública no Brasil tem seu caminho, de forma mais estruturada, baseada em três momentos: patrimonialista, burocrático e gerencial.

Assim, conforme ocorriam determinados eventos e mudanças na sociedade, na economia e na tecnologia, era adotado um novo modelo de gestão com o fim de oferecer mecanismos que pudessem efetivamente auxiliar no alcance da oferta desses serviços. No entanto, os modelos não se sobrepunham de forma plena sobre o outro, sempre carregavam traços do anterior, ou seja, coexistindo.

No modelo patrimonialista, umas de suas marcas mais fortes é a confusão entre a coisa pública (*res publica*) e a coisa privada (*res principis*).

Conforme Bresser-Pereira (2018), a administração patrimonial não era pública no sentido comum da palavra, pois tinha como interesse principal o do



RELISE

40

príncipe e da elite aristocrática. Era uma administração baseada na hereditariedade, caracterizando-a principalmente o nepotismo e a corrupção, sem nenhuma preocupação com o controle, nem prestação de contas.

O modelo burocrático, idealizado por Max Weber, surge na metade do século XX em resposta às práticas abusivas do patrimonialismo. Como alternativa, esse modelo aparece para combater a corrupção e o nepotismo, tendo como principais características: a meritocracia; poder amparado nas regras (dominação racional-legal) e impessoalidade. Por consequência, um controle rígido dos processos.

Embora o modelo burocrático trouxesse muitos benefícios, as chamadas disfunções burocráticas ocasionaram efeitos adversos, como a redução de eficiência. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, autorreferida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos (BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 11).

Já o modelo gerencial introduz técnicas gerenciais adaptadas da administração privada se concentrando nos resultados *a posteriori* (depois do ato), na descentralização, visão do cidadão como titular e financiador do serviço público, mais transparência e eficiência.

Sob a perspectiva de uma Nova Administração Pública, presume-se uma nova gestão baseada em práticas gerenciais desenvolvidas por meio de planejamento estratégico, indicadores de desempenho e avaliação dos resultados, fiscalizando a aplicação dos recursos públicos e conferindo quesitos de eficácia, efetividade e eficiência.

A reforma gerencial no Brasil

O modelo gerencial iniciado na Inglaterra em 1979, definido como Administração Gerencial, após percorrer algumas fases, teve como principais



RELISE

marcos históricos no Brasil o Decreto-Lei nº 200 de 1967 e o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado – PDRAE, elaborado em 1995 pelo então ministro Luiz Carlos Bresser-Pereira.

Era preciso uma modernização para que o Estado acompanhasse a economia. Segundo Francisco Gaetani (*apud* Paludo, 2015), Fernando Henrique Cardoso considerava necessário apenas ajustes na Administração Pública, para que esta tivesse mais liberdade no mercado, começando, assim, a reforma da administração rumo ao modelo gerencial.

Esta reforma administrativa era o enfoque do PDRAE, visto que, priorizou a descentralização dos serviços, a autonomia administrativa, a transparência, o aumento da *accountability*³ e a gestão por resultados.

No que se refere à gestão, o controle de processos vai se encolhendo e vai sobressaindo o controle de resultados. Nesse cenário, são criados as agências executivas e os contratos de gestão, com a intenção de ampliar a autonomia dos órgãos e a administração indireta, sendo esse, um dos objetivos do PDRAE consoante Cavalcante (2020), além da modernização e aumento da eficiência da administração pública e o aumento da governança estratégica do Estado.

Ora, por meio dessas informações, é possível verificar a evolução da Administração Pública no Brasil e a ampliação do interesse pelo desenvolvimento da gestão pública, tentando aperfeiçoar a entrega do serviço público ao cidadão.

Logo, pode-se considerar o quanto a gestão para resultados ficou evidenciada como um dos principais objetivos da reforma gerencial, seja porque precisava ter controle das práticas de gestão, seja porque devia ver a real qualidade e eficiência das atividades e da aplicação dos recursos públicos,

³ *Accountability*: termo inglês que significa responsabilização; prestação de contas.



RELISE

42

saindo do modo tradicional e evoluindo para uma visão mais moderna, com o intuito de constante aperfeiçoamento.

Gestão para resultados no setor público

A gestão para resultados, como visto, só começou a ser abordada na nova gestão gerencial. Enquanto o modelo anterior focava no controle de processos ou controle *a priori* (que vem antes), a nova gestão tem como foco o controle de resultados, ou seja, o controle *a posteriori*, ao mesmo tempo que focava no cidadão, trazendo consigo, maior controle e a ideia de *accountability* pública, definida por Araújo como:

a obrigação de todo administrador governamental de prestar contas à sociedade de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade, de forma fiel, justa, objetiva e transparente (ARAÚJO, 2004, p.16).

A prestação de contas, é uma responsabilidade que exigida há muito tempo, assim como está escrito no livro bíblico de Mateus: “Pois será como um homem que, ausentando-se do país, chamou os seus servos e lhes confiou os seus bens. [...] Depois de muito tempo, voltou o senhor daqueles servos e ajustou contas com eles” (BÍBLIA, Mateus, 25. 14,19).

Segundo aponta Gomes (2009), a Gestão por Resultados tem como característica um ciclo que se inicia estabelecendo os resultados desejados, oriundos dos objetivos de governo; a instituição do monitoramento e da avaliação do desempenho da organização a partir do alcance desses resultados; e por fim, a retroalimentação do sistema de gestão, proporcionando as ações corretivas necessárias após a avaliação.

Percebe-se a introdução de novos mecanismos como monitoramento, avaliação, responsabilização e ações de controle como antes não era visto no contexto da gestão pública. Essas ações, precisam, entretanto, de correta avaliação de desempenho, pois é a partir daí que se verá se estão sendo



RELISE

alcançados os resultados. “O desempenho é uma pré-condição para o alcance de resultados” (PALUDO, 2015, p. 367).

De acordo com Diniz et. al (2006), a avaliação dos resultados é essencial para avaliar as ações políticas e os resultados dos programas e serviços, levando em consideração os erros e traçando os meios estratégicos para melhorar tais atividades. Lembrando que o alvo não é o lucro, mas o cidadão, que é o usuário.

No ponto de vista de Serra (2008, p. 37), a função da Gestão para Resultados “é a de facilitar às organizações públicas a direção efetiva e integrada de seu processo de criação de valor público, a fim de otimizá-lo, assegurando a máxima eficácia, eficiência e efetividade de desempenho [...]”.

Tendo, então, atenção em atingir um resultado já anteriormente definido com os objetivos, o gestor saberá direcionar as ações de maneira que obtenha respostas rápidas e efetivas ao criar valor público, que são os serviços e resultados entregues pela gestão em resposta às necessidades públicas.

A GpR objetiva facultar a integração entre objetivos e resultados, tendo como objetivo disponibilizar informações relevantes para as políticas vinculadas ao setor público. Essa, porém não é uma tarefa fácil, pois os resultados precisam ser observados e avaliados em todo momento da ação, não somente ao final.

Vê-se, pois, que há a necessidade de um sério comprometimento por parte de todos os níveis da organização, que precisam ter disposição de ação que resulte em melhor performance do serviço público.

Chiavenato (1994) corrobora com Serra quando diz que a organização deve ser analisada sob o prisma da eficácia e da eficiência, ao dizer que a eficácia mede o alcance dos resultados, ao passo que a eficiência mede a utilização dos recursos para atingir o primeiro.



RELISE

44

Visão de controle na Administração Pública

Com a introdução da nova administração pública o controle sobre as ações de gestão ganhou um novo espaço. Apesar de não ser uma ferramenta de controle, a GpR, permite ser uma base útil para o controle e fiscalização por parte da sociedade e por parte do próprio Estado sobre si, para uma prestação de contas mais adequada.

O controle da Administração Pública é o “conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas do Poder” (CARVALHO FILHO, 2015, p.953).

Conforme Paludo (2015), o controle quanto à origem, pode ser:

- **Controle interno**

É o controle feito dentro de cada Poder sobre seus próprios atos. Na Administração, é o controle administrativo, no qual ela exerce sobre suas próprias atividades, advindo do princípio da autotutela.

- **Controle Popular**

Esse tipo de controle é realizado pelo povo, diretamente ou por meio de Entidades criadas, como partido político, sindicato, entre outros.

- **Controle Externo**

É o tipo de controle feito por outra Entidade que não integra sua estrutura. Pode ser realizado por outro Poder, quando, por exemplo, o Poder Judiciário exerce controle sobre o Poder Executivo, conhecido como *checks and balances*⁴, e pode ser realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU. Este trabalho foca a sua atenção no controle externo.

⁴ *Checks and balances*, ou sistema de freios e contrapesos, consiste no controle do poder pelo próprio poder, com independência e autonomia, mas seria controlado pelos outros poderes, para evitar abusos no exercício do poder e trabalhar em harmonia com os demais Poderes. (TJDFT)



RELISE

45

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Considerando o aumento e interesse do controle externo sobre a gestão pública, seria necessário, portanto, que houvesse uma forma adequada de como deveria ser feito e quem deveria se submeter a tal tipo de controle.

Essa forma é apontada no art. 71 da CF/88:

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 (grifo meu) (BRASIL, 1988, s/p).

Assim, conforme prevê a Carta Magna, as auditorias têm um papel fundamental no controle externo. Esse tipo de auditoria que age na Administração Direta e Indireta é denominada Auditoria Governamental. A qual passou a ser o principal procedimento de fiscalização no que diz respeito à transparência e avaliação das ações públicas de gestão.

Carvalho Filho (2015) elucida que o controle foi elevado à categoria de princípio fundamental da Administração Pública, e deve ser obrigatoriamente observado por todo ente da administração pública, tornando-se um poder-dever dos órgãos. E que, gestionar o que é alheio, como é o caso da Administração, implicará naturalmente na responsabilidade de prestar contas das ações e dos resultados à coletividade, que é titular dos mesmos interesses.

No Brasil, o controle externo é maior exercido pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) configuradas nos Tribunais de Contas. Essas entidades buscam aumento da eficiência e efetividade do setor auditado e maior empenho e responsabilização dos órgãos governamentais em relação aos utilizadores do serviço público.

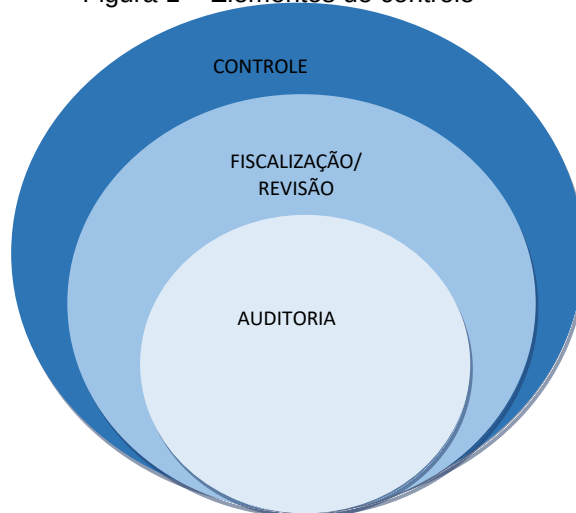


RELISE

46

Consoante Carvalho Filho (2015), a fiscalização e a revisão são os elementos básicos do controle e que a fiscalização é um dever de verificação feito sobre os órgãos, agentes administrativos e suas atividades, bem como em relação aos objetivos públicos, enquanto, a revisão tem a capacidade de corrigir a atuação administrativa, pode-se dizer que a auditoria é uma espécie do gênero fiscalização, como mostra a figura 1.

Figura 1 – Elementos de controle



Fonte: adaptada de Araújo (2004).

As auditorias governamentais têm alcance em várias dimensões, conforme já consignado no art.71 da CF/88, objetivando dar efetividade ao controle da administração pública. Para tanto, as EFS, na forma de auditorias têm passado a ser instrumento importante na atuação de fiscalização e revisão, agindo com prioridade no controle de desempenho.

Conceitos e abrangência

O conceito de auditoria não é um conceito universal, pois alguns autores apontam para uma auditoria específica. No entanto, é possível obter algumas definições de auditoria em linhas gerais.



RELISE

47

De acordo com Franco e Marra (2011), a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e a obtenção de informações, tanto internas como externas, relacionadas com o controle do patrimônio.

Nesse mesmo sentido, Araújo (2004) descreve a auditoria, simplesmente, como a comparação imparcial entre o fato e o desejado, expressando, no final, uma opinião amparada em relatórios de auditoria, relacionando-a diretamente com *accountability*.

Isto posto, direcionando a auditoria para a gestão pública, tem-se a auditoria governamental, sendo definida pelas Normas de Auditoria Governamental (NAG, 2011), como o exame feito em entidades da administração direta e indireta, em funções, programas, ações e sobre a aplicação de recursos públicos exercidos por outros, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais.

Utilizando-se de variadas técnicas, então, a auditoria governamental, como um processo independente, busca avaliar a aplicação dos recursos públicos em todos os entes e níveis de poderes públicos, conforme os termos do parágrafo único do art. 70 da CF de 1988,

prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, s/p).

Princípios da auditoria governamental

A Auditoria Governamental age como uma ferramenta significativa para o setor público. Ela atua em prol da identificação de erros com vistas a conformar as ações do ente público com os padrões constitucionais e normas



RELISE

48

gerais, observando normas e princípios que servem de diretriz para orientar a condução dos trabalhos em si, como o comportamento dos auditores.

Embora o profissional de auditoria governamental deva pautar-se pelos princípios gerais que norteiam a Administração Pública, tais como legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e ética, há outros princípios igualmente importantes, conforme descrevem as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Dentre os principais, a ISSAI 100 cita:

- Integridade e confidencialidade – deve haver idoneidade da equipe de auditores, bem como responsabilidade, sendo imparcial e justa, preservando e protegendo as informações obtidas.
- Abordagem baseada em evidência – as evidências devem ser tracejadas por amostras confiáveis, suficientes e apropriadas para embasar o resultado final. Os resultados das auditorias devem ser pautados pela verdade.
- Julgamento profissional e ceticismo – esses princípios devem percorrer toda a atuação da auditoria. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida. Julgando com conhecimento e habilidade para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.
- Transparência – necessária para com o ente auditado, fazendo as devidas comunicações e orientações, de forma que lhe seja compreensível.

AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO

Com a maturação e o avanço das EFS, as auditorias governamentais se voltaram prioritariamente para o controle de desempenho, não



RELISE

49

abandonando, entretanto, o controle formal da legalidade e dos demonstrativos financeiros.

Nesse contexto, desponta uma nova modalidade de auditoria, conhecida como Auditoria Operacional (AOP) ou auditoria de desempenho. Neste trabalho, ambos termos têm o mesmo significado.

Conceitos e princípios/dimensões

Uma das definições mais consolidadas é a que se encontra no Manual de Auditoria Operacional (MAOP):

A auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 3000/17).

Outra definição significativa é dada por Araújo (2004):

Auditoria operacional ou *performance audit*, como a denominam os americanos, é a avaliação do desempenho de uma organização – no todo ou em partes –, objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos da economia, eficiência e eficácia (ARAÚJO, 2004, p. 27).

O que se pode notar é que os conceitos e definições utilizados para descrever auditoria operacional convergem para avaliação de alguns aspectos ou princípios comuns, chamados os três “Es”: economicidade, eficiência e eficácia (ou efetividade). Os quais são definidos pela norma ISSAI 3100.

Eficiência

Significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade (ISSAI 3100/8).

Destarte, esse princípio, inclusive constitucional, diz respeito a uma atuação da administração pública com excelência, fornecendo serviços



RELISE

públicos de qualidade à população, com o menor custo possível (desde que mantidos os padrões de qualidade) e no menor tempo.

De acordo com Di Pietro (2020), o princípio da eficiência apresenta dois aspectos, um em relação ao modo de atuação do agente público, esperando deste o melhor desempenho possível de suas atribuições; e outro aspecto em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, um e outro com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Economicidade

Significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 3100/8).

Conforme o MAOP (2020, p. 16), “a economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.”

Eficácia/Efetividade

Esse princípio está ligado ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo, e aos efeitos que os resultados tiveram sobre a população-alvo. Assim, compara-se como seria se tal ação não existisse. Diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos (ISSAI 3100/8).

Para Paludo (2015, p.31), efetividade “é o impacto final das ações, é o grau de satisfação das necessidades e dos desejos da sociedade pelos serviços prestados pela instituição.” A relação entre essas dimensões/princípios pode ser visualizada na figura 2.



RELISE

51

Figura 2 – Diagrama das principais dimensões de desempenho em auditoria operacional



Para um melhor entendimento da relação dos princípios com as dimensões, o MAOP (2020, p.15-16), conceitua alguns termos:

a) *Necessidades* são os problemas ou as demandas da sociedade, que a intervenção pública procura resolver ou superar.

b) *Objetivos* são as proposições que se pretendem obter com a intervenção.

c) *Insumos* são os bens/serviços empregados na produção de serviços a serem entregues.

d) *Atividades* são procedimentos utilizados para converter recursos em produtos.

e) *Produtos* são bens ou serviços obtidos por meio da conversão de insumos.



RELISE

f) *Resultados* são efeitos imediatos experimentados pelos destinatários.

g) *Impactos* são consequências socioeconômicas que podem ser observadas após a atuação pública.

h) *Efeito* é o resultado e impacto da execução pública relacionada com os seus objetivos. Podem ser positivos ou negativos (por ex., uma nova estrada que atrai investidores para uma região, mas que causa níveis de poluição inaceitáveis nas zonas que atravessa).

Objetivos e finalidade

O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade (ISSAI 3000/35).

Os principais objetivos da AOP segundo a NAG – 4000, consiste em avaliar:

- Se a Administração desempenhou suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas.
- Se o pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência.
- Se os procedimentos de controle e avaliação de desempenho e resultados são adequados e aplicados pelos órgãos e entidades da Administração.
- Se foram adotadas pelos entes auditados as providências para sanar as deficiências detectadas nas auditorias anteriores, nos termos das recomendações dos TCs.
- Se os programas, projetos e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.



RELISE

53

- Se foram alcançados os objetivos e os resultados pretendidos e validar o desempenho do setor auditado.

A auditoria operacional, então, avalia o desempenho real da organização, com o apoio destas, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos.

Principais normas aplicadas: INTOSAI

Para nortear os serviços de auditoria no setor público, a auditoria operacional tem como principal guia adotada pelo TCU as normas da INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), a qual desenvolveu as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs), também conhecidas como pronunciamentos.

Essas normas são organizadas e numeradas de acordo com sua finalidade, abrangendo, desde os requisitos mínimos de qualidade da auditoria do setor público até orientação sobre a conduta do profissional.

APLICAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO

A auditoria operacional não é executada como as demais auditorias, ela visa o aspecto organizacional e seus controles operacionais. Claramente não deixa de lado as técnicas contábil e financeira, pois também precisará dessas informações, visto que, para atender aos planejamentos e metas prévios e recomendar melhorias, a AOP precisa examinar a gestão como um todo.



RELISE

54

Procedimentos

Consoante Araújo (2004), os procedimentos de auditoria operacional “é um conjunto de técnicas ou métodos que permite auditoria obter evidências confiáveis para que o relatório de auditoria seja documento credível”.

O quadro 1 sintetiza os procedimentos/técnicas de uma auditoria operacional:

Quadro 1 – Procedimentos de uma AOP

Procedimentos de AOP	Descrição
Inspeção física	Confirmar a situação qualitativa e quantitativa do patrimônio, por meio de observação direta de pessoas ou registros, amostras físicas, etc.
Conferência de cálculos	Examinar documentos contábeis e financeiros, conferindo cada transação, examinando os cálculos ou por extração eletrônica de dados fornecidos pelo ente; identificar a existência de indicadores de fraude nos documentos de despesas.
Coleta de dados	Obter informações dos funcionários e prestadas por pessoas de fora da entidade (Circularização), também por meio de exame de documentos, notas fiscais, entrevistas, entre outros, coletando informações suficientes e apropriadas.
Avaliação dos programas	Avaliar se os objetivos e as metas do programa são adequados, convenientes e atingíveis.

Fonte: Elaboração própria.

Existem, ainda, outras técnicas que são próprias da auditoria operacional, tais como matriz SWOT e *benchmarking*⁵. Dentre esses, deve identificar os óbices que geram um desempenho insatisfatório, avaliar os controles administrativos, observar as leis e regulamentos aplicados, recomendar as medidas para melhorar a eficácia dos programas posteriores, com o fim de assegurar o cumprimento do objetivo planejado.

Ciclo de auditoria operacional

A Auditoria Operacional, de acordo com o MAOP (2020), possui um ciclo operacional, que permite direcionar o trabalho de auditoria e integrar as

⁵ *benchmarking*, no português: referência. É um estudo das melhores práticas de outra organização e replicar, com adaptações, na sua organização ou negócio.



RELISE

55

atividades desenvolvidas. O ciclo mostra as fases na qual a auditoria se desenvolve.

Figura 4 – Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: MAOP (2020).

O Manual faz uma leitura sintética da figura, conforme segue: o ciclo de auditoria operacional se inicia com o processo de seleção dos temas. Após essa seleção, deve-se proceder ao planejamento, que engloba a análise preliminar do objeto, a definição de uma estratégia global, a metodologia, a data da execução, os recursos necessários, a elaboração e validação da matriz de planejamento elaboração.

Na fase de execução, “a equipe de auditoria deve obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar os achados, e assim chegar a conclusões para responder ao(s) objetivo(s) de auditoria e propor recomendações” (ISSAI 3000/106; NAT, 108).



RELISE

Nesse prisma, conforme o MAOP (2020), achado é o resultado da comparação entre a situação encontrada e o critério de auditoria, isto é, a divergência entre o que é – situação atual, e o que deveria ser – critério; observando a causa (razão do desvio em relação ao critério) e o efeito (consequência da situação encontrada).

Após, a análise, segue-se o desenvolvimento do relatório preliminar, que é enviado ao gestor para comentários, que serão examinados pela equipe de auditoria, que fará as alterações necessárias, obtendo-se, assim, o relatório final, o qual, após apreciado pelo plenário será divulgado amplamente, às partes interessadas.

A fase de monitoramento destina-se a acompanhar e verificar se as recomendações proferidas foram adotadas e implementadas pelo auditado, de modo que os efeitos e os benefícios pretendidos possam ser alcançados. As fases podem se sobrepor durante o trabalho de auditoria.

Aplicabilidade das normas e práticas de Auditoria Operacional para uma Administração Pública eficiente e eficaz

Como informado pela Norma ISSAI (300/12), “o principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência”.

Nessa sistemática, além de todos os aspectos já considerados, a atuação da AOP é mais do que apenas fiscalização e controle. Seu foco não se detém tão somente nessa conjuntura.

A administração pública precisa ter responsabilização, ter transparência e alvo de ofertar o serviço para o qual foi criada ou autorizada. Ela também tem carência de obter as melhores práticas para realizar tamanho objetivo.



RELISE

Nesse contexto, a auditoria operacional veio para assessorar a organização na avaliação, correção (se necessário) e aprimoramento das suas atividades.

Nesse sentido, como visto anteriormente, passando pela auditoria governamental e de forma mais peculiar pelos objetivos da AOP, têm-se como ponto comum, avaliar o desempenho, conferindo quesitos de eficácia, efetividade e eficiência, com o fim de ajudar a organização a alcançar seus resultados. Pois, como aponta Serra (2008), ao mesmo tempo que a organização se direciona a gerir com eficácia, eficiência e efetividade seus processos, mais terá uma melhoria contínua de seus resultados. Com efeito,

é tanta a necessidade de que a Administração atue com eficiência, curvando-se aos modernos processos[...], que a EC nº 19/1998 incluiu no art. 37 da CF o *princípio da eficiência* entre os postulados principiológicos que devem guiar os objetivos administrativos (CARVALHO FILHO, 2015, p.348).

Nesse sentido, é mister saber dos benefícios da AOP, que, segundo o MAOP (2020/216), já devem estar na estratégia global de auditoria. Os quais auxiliarão a organização a:

- a) Avaliar o cumprimento dos objetivos estabelecidos pela organização e verificar se tais objetivos, estão de acordo com as políticas institucionais e normas legais.
- b) Avaliar se a organização está, de fato, gerindo com eficiência os recursos;
- c) Aferir se as ações estão sendo eficazes, isto é, conquistando os resultados propostos, como informa Araújo (2004, p. 36), “uma ação é considerada eficaz quando atinge os objetivos propostos”
- d) Analisar se a organização gera corretamente relatórios, sendo possível verificar se estão ocorrendo irregularidades, como fraudes ou erros;
- e) Identificar as falhas e suas causas;



RELISE

- f) Identificar quais áreas estão carecendo de mais investimento, ou menos;
- g) Implantar ação de eliminação de desperdícios
- h) Auxiliar na tomada de decisão, visto que, com informações mais detalhadas, **o gestor poderá** tomar decisões mais acertadas.

A fim de dar todo esse apoio, os profissionais de AOP devem ter profundo conhecimento da entidade em quem vão atuar, para que tenham a possibilidade de dar os subsídios para a administração avaliar seu desempenho organizacional. Pois além, da própria auditoria **identificar cada componente da organização, ela irá contribuir** para que seja feita uma revisão e uma adaptação para melhores práticas.

Conforme já mencionado no item anterior, os achados de auditoria são uma base para se fazer uma análise estruturada, que ajudará a demonstrar os benefícios esperados em decorrência da implementação das medidas propostas pela equipe de auditoria. Podem ser benefícios financeiros, como redução de despesas e/ou aumento de receitas, ou benefícios não financeiros, tais como: melhorias organizacionais, aperfeiçoamento de controles internos, aperfeiçoamento de leis e regulamentos (MAOP, 2020/419). A figura 5 mostra os elementos da Matriz de Achados.



RELISE

Figura 5 – Modelo de Matriz de Achados

Situação encontrada	Critério	Achado			Boas práticas	Encaminhamento	Benefícios esperados
		Eviências e análises	Causas	Efeitos			
Achados de maior relevância, identificados na fase de execução. Condição.	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.	São as razões da diferença entre a situação encontrada e o critério. Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou a fatores fora da competência ou da influência do gestor.	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma medida da relevância do achado.	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	Recomendações e determinações propostas para tratar as causas das deficiências de desempenho identificadas ou, se não for possível identificá-las, mitigar seus efeitos.	Recomendações e determinações propostas para tratar as causas das deficiências de desempenho identificadas ou, se não for possível identificá-las, mitigar seus efeitos.

Fonte: Adaptada do MAOP (2020)



RELISE

60

Essa matriz é trabalhada durante a execução da auditoria. O custo da implementação não pode superar os benefícios e devem ser estimados junto aos gestores (MAOP, 2020/416 e 419).

Quando o ente observa e aplica as orientações e recomendações, somados à sua capacidade de gestão, ele vai conseguir alcançar os resultados propostos, agindo com a eficiência e eficácia necessária.

Diante do exposto, é perceptível a ajuda que o controle externo dá à organização, sendo possível, por meio da atuação daquele, esta fazer um exame analítico, efetuando as devidas correções necessárias para prosseguir rumo ao alvo.

Segundo Souza (2020), toda auditoria deve ser levada no sentido de produzir resultados transformadores para a administração pública, tendo como efeito melhorar a oferta de serviços com qualidade à população.

Portanto, as fiscalizações oriundas das auditorias têm como fim, não apenas ser um tipo de controle, mas ser um meio de aperfeiçoar os serviços ofertados pelo órgão governamental. Uma vez que a instituição auditada é beneficiada na eficácia e eficiência necessárias para o desempenho e desenvolvimento adequados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os fatos diários mostram de forma clara a necessidade de mudança ou aperfeiçoamento em muitas organizações públicas, provedoras de serviços essenciais à sociedade. Conhecer a organização e corrigir suas falhas é um caminho que o gestor precisa passar para tomar decisões sábias, direcionar de forma correta os recursos públicos e obter os melhores resultados.



RELISE

Durante todo o processo da Administração Pública no Brasil, pode ser visto o quanto o ente muitas vezes, ou não cumpre sua missão para a qual fora criada, ou não a cumpre de forma eficiente e eficaz.

Para atender essa lacuna de responsabilidade e finalidade, a auditoria governamental, em forma de controle e fiscalização, veio para dar um norte e assessorar nessa busca pela melhoria. Nesse contexto, a auditoria operacional surgiu para agir especialmente no apoio em busca dos resultados pretendidos a serem desempenhados e garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública.

É possível observar a atuação dos órgãos de controle externo, e o quanto ela tem sido próspera em suas operações. No entanto, é preciso reconhecer que ainda seria necessário mais controle interno atuando em positividade com o externo, para que implante as recomendações e crie em si a consciência de fazer a distinção entre a coisa pública (*res publica*) e a coisa privada (*res principis*).

Conhecer sua própria organização, ter informações disponíveis e suficientes vai ajudar o gestor a fazer uso correto dos recursos, pois ainda que haja alguma resistência no aspecto fiscalizatório, muitas vezes por receio dos erros que sejam encontrados, a auditoria não poder ser vista apenas por esse ângulo, pois a AOP busca contribuir para o seu aprimoramento por intermédio de recomendações.

Com efeito, a AOP, tem sua real importância dentro da organização, frente a um novo e modernos paradigmas de administração, há a necessidade da utilização de normas e procedimentos eficientes e eficazes de gestão. A auditoria operacional fornece esses meios.

É certo que haverá algumas limitações que dificultarão sua implementação, tais como: ausência de uma estrutura organizacional bem



RELISE

definida dentro da instituição; insuficiência de sistemas informatizados; falta de controle interno formado; uma cultura organizacional indefinida; falta de visão e interesse de alguns gestores, que não veem nas auditorias operacionais valor a ser agregado ao seu desempenho; obstáculos na coleta das evidências, que devem ser suficientes e apropriadas, para respaldar as conclusões e os relatórios dos profissionais. Essas são situações que deverão ser trabalhadas antes e durante a auditoria, caso a caso.

É sensato saber que a auditoria operacional não é a solução para todos os problemas do ente, pois é o gestor que dará continuidade às recomendações da auditoria, que conforme observado deve ser em consonância com a cultura da organização e do controle interno do próprio órgão, conforme orienta a CF de 1988, no artigo 74, onde expressa que estes são responsáveis pela avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e pela execução dos programas de governo, assim como avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão, além de dispensar apoio ao controle externo no atendimento ao interesse público.

Essa percepção, na qual inclui enxergar que a auditoria operacional pode ser um recurso para encorajar o gestor na busca por uma gestão moderna, se valendo de meios que acompanhe as mudanças verificadas em nossos dias, como a globalização, novas tecnologias e novos desafios, antes não previstos, deve ser notada pelos administradores públicos, a fim de que se consiga obter êxito nos resultados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2004.



RELISE

63

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 19011**: Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão (Guidelines for auditing management systems). Rio de Janeiro, 2012.

BÍBLIA. Português. **A Bíblia Sagrada: Antigo e Novo Testamento**. Tradução de João Ferreira de Almeida. Edição rev. e atualizada no Brasil. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 dez. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** / Tribunal de Contas da União. -- 4. ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Construindo o estado republicano: democracia e reforma da gestão pública**. (2018). (n.p.): Editora FGV.

_____. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial**. Revista do Serviço Público, v. 47, n.1, p. 7-29, 1996.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 28. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO NETO, et al. **Auditoria governamental** – Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. **O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) à luz da literatura brasileira**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10548>. Acesso em: 23 dez. 2021.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública** - 2.ed. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

DINIZ, Josedilton A. et al. **Gestão por resultados na administração pública: a visão dos gestores dos três entes federativos brasileiros**. ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – ANPAD, 2006.



RELISE

64

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública**: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais. Tese de Doutorado em Administração Pública e Governo, FGV/EAESP. 2003. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4652/72050100745.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2021.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE/BA. Salvador, 2005. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/serietraducoes>. Acesso em: 4 fev. 2022.

ISSAI 100: **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. VIENNA AUSTRIA, 2013. Disponível em: <https://www.audtcesp.org/normas-auditoria-efs>. Acesso em: 21 jan. 2022.

ISSAI 3100 – **Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional**. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/85/04/3F/3a/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3100_orientacoes_conceitos_centrais_auditoria_operacional.pdf. Acesso em: 31 jan. 2022.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 36. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.

NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (NAGS). Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública**. 4.ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

PETER, Maria G. A.; MACHADO, Marcus V. V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.



RELISE

65

SERRA, Albert. **Modelo aberto de gestão para resultados no setor público**, tradução de Ernesto Montes-Bradley y Estayes. Rio Grande do Norte, SEARH 2008.

SOUZA, K. **Auditoria baseada em riscos**: Fundamentos de auditoria no setor público. São Paulo, 2020. Disponível em: https://3rcapacita.com.br/uploads/material_fundamentos-de-auditoria-no-setor-publico.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Conheça o TCU**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/>. Acesso em: 12 fev. 2022.